



SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2016-01148-01 (26590)
Demandante ROTARY DRILLING TOOLS COLOMBIA
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas: Impuesto a la renta. Año 2012. Precios de transferencia.
Procedencia de ajustes de comparabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 26 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

«**PRIMERO. DECLÁRESE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000270 del 17 de diciembre de 2014 y la Resolución No. 012666 del 23 de diciembre de 2015, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas. (...)».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 9 de abril de 2013, Rotary Drilling Tools Colombia, sucursal, identificada con la sigla RDT Colombia (antes Great White Tubular Colombia), presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2012, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.258.148.000¹. A su vez, el 8 de julio de 2013, la sociedad actora presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2012, así como la documentación comprobatoria o estudio de precios de transferencia².

El 11 de septiembre de 2013, la contribuyente solicitó ante la DIAN la devolución o compensación del saldo a favor registrado en la declaración de renta del año 2012³.

El 14 de noviembre de 2013, la demandante corrigió la declaración de renta del año 2012 en el sentido de disminuir el saldo a favor. El 20 de noviembre de 2013, mediante auto de trámite, la DIAN suspendió hasta por 90 días la solicitud de devolución y/o compensación⁴.

¹ Fl. 34 de los antecedentes administrativos.

² Para el año gravable 2012 la documentación comprobatoria consistía únicamente en el Informe Local.

³ Fls. 1 a 41 de los antecedentes administrativos.

⁴ Fl. 638 de los antecedentes administrativos.



El 26 de marzo de 2014, la demandante corrigió nuevamente su declaración de renta, para disminuir el saldo a favor declarado a \$1.178.636.000⁵.

El 28 de marzo de 2014⁶, mediante Requerimiento Especial Nro. 322402014000054, la entidad demandada propuso modificar la última declaración de renta presentada por la actora, en el sentido de disminuir los costos de ventas, lo que derivó en un mayor valor de impuesto, en la imposición de una sanción por inexactitud y en la disminución del saldo a favor a \$29.816.000. La disminución de los costos se debió (i) al desconocimiento de la deducción del gasto por amortización de inventarios consumibles por \$205.701.000, al tratarse de una erogación del año 2011 y, adicionalmente, (ii) al desconocimiento de costos por \$1.133.248.000, como consecuencia del ajuste del margen de utilidad de RDT Colombia a la mediana del rango de la operación de egreso de compra de inventarios llevada a cabo por la actora con una de sus vinculadas en el exterior. Lo anterior fue consecuencia del rechazo efectuado por la DIAN de un ajuste realizado por la contribuyente en su estado de resultados, para efectos de comparabilidad, consistente en eliminar del total de gastos de administración, el gasto por provisión de cartera de \$918.088.000, asociada a una cuenta por cobrar a con Beta Energy Corp. Sucursal Colombia.

La actora respondió el requerimiento especial⁷. En primer lugar, se opuso a la modificación relacionada con el desconocimiento del ajuste de comparabilidad y, en segundo lugar, aceptó la glosa referente al rechazo de la deducción de la amortización de consumibles, por lo que presentó declaración de corrección, liquidando la sanción reducida de que trata el artículo 709 del Estatuto Tributario.

El 17 de diciembre de 2014, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000270⁸, mediante la cual aceptó la declaración de corrección presentada por la demandante con la respuesta al requerimiento especial por cumplir los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario. En adición, mantuvo el rechazo de costos por ajuste al margen de utilidad en la operación sujeta a precios de transferencia, producto de negar el ajuste de comparabilidad efectuado por la demandante, relacionado con la provisión de cartera, pero respecto del mismo aceptó no incluir en el valor desconocido la suma de \$312.150.000, «los cuales corresponden al gasto no deducible, por exceso entre la provisión de cartera aceptable fiscalmente del 33% (\$605.938.000) y lo provisionado por la contribuyente (\$918.088.999) (...)».

De acuerdo con esto, la DIAN realizó el siguiente cálculo: al valor de los costos inicialmente desconocido (\$1.133.248.000) le restó la suma de \$312.150.000, desconociendo así costos por \$821.098.000. No obstante, adicionó el gasto por provisión no deducible por \$312.150.000, para obtener la utilidad operacional y, a partir de este resultado, calculó el margen operativo cuyo resultado fue de \$1.683%, cifra que coincidía con la mediana del rango intercuartil. Por consiguiente, fijó los costos de venta en \$17.537.079.000, lo cual derivó en un mayor impuesto a cargo, una sanción por inexactitud y en un total saldo a favor de \$379.100.000.

El 17 de febrero de 2015, RDT Colombia interpuso recurso de reconsideración⁹ contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue decidido por la Dirección de

⁵ Fl. 1470 de los antecedentes administrativos.

⁶ Fls. 1564 a 1588 de los antecedentes administrativos.

⁷ Fls. 1624 a 1641 de los antecedentes administrativos.

⁸ Fls. 63 a 78 del cuaderno principal.

⁹ Fls. 79 a 91 del cuaderno principal.



Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución Nro. 01266 del 23 de diciembre de 2015¹⁰, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones¹¹:

«1. **PRETENSIONES.**

1.1. *Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012:*

1.1.1. **Resolución No. 322412014000270 del 17 de diciembre de 2014** (Liquidación Oficial de Revisión proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C.)

1.1.2. **Resolución No. 012666 del 23 de diciembre de 2015** (proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección jurídica de la DIAN) por medio de la cual se confirmó la anterior.

1.2. *Que en consecuencia se restablezca el derecho del contribuyente ROTARY DRILLING TOOLS COLOMBIA, declarando en firme la declaración de Renta y Complementarios del año gravable 2012 objeto de discusión».*

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política, 260-1, 260-2, 260-3, 647 del Estatuto Tributario, 7 (numeral 9, literal B) del Decreto 4349 de 2004 y 197 de la Ley 1607 de 2012.

Los cargos de nulidad expuestos por la parte demandante en el concepto de violación de la demanda se resumen así¹²:

Relató que, en el año 2012, la rentabilidad de la sociedad demandante se vio afectada por la necesidad de provisionar una cuenta por cobrar, que tenía con uno de sus clientes no vinculados, denominado Beta Energy Corp., el cual se acogió al régimen de insolvencia. En ese sentido, afirmó que la cuenta por cobrar con ese cliente correspondía a \$1.836.176.000, la cual tuvo que ser provisionada contablemente en un 50% y fiscalmente se tomó como deducción el 33%. Indicó que, de no ser por esa situación, la información financiera para el análisis de precios de transferencia no hubiera tenido que ser depurada.

Sostuvo que el ajuste de comparabilidad, consistente en restar de los gastos administrativos el valor de la provisión de cartera, es razonable porque se fundamenta en un hecho económico atípico, ocurrido con un tercero independiente, que sólo tuvo lugar en el año 2012 y con un solo cliente. El ajuste mencionado permitió que la actora obtuviera una utilidad operacional de \$191.909.000, con un indicador de rentabilidad de 0,793%, encontrándose dentro del rango intercuartil.

¹⁰ Fls.94 a 104 del cuaderno principal.

¹¹ Fl. 223 del cuaderno principal.

¹² Fls. 226 a 246 del cuaderno principal.



Indica que al aislar esa circunstancia extraordinaria se evidencia que las operaciones con los vinculados habrían tenido una rentabilidad diferente.

Manifestó que negar la procedencia del ajuste de comparabilidad, como lo hace la DIAN, llevaría a concluir que las comparables utilizadas como referente en el año 2011 no son comparables a partir del año 2012. Precisó que no tiene sentido que, a pesar de seguir utilizando los mismos precios a valores de mercado con los vinculados, se concluya que en el año 2012 la demandante quede por fuera del rango, pues lo único que ha variado (de forma extraordinaria) es el gasto por la provisión de cartera ligado a la situación de insolvencia en que entró el cliente no vinculado.

Señaló que, para efectos de realizar el estudio de precios de transferencia, seleccionó el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) y que, como criterio de comparabilidad, tomó el margen operativo (MO), el cual se calcula dividiendo la utilidad operativa sobre las ventas netas. A su vez, indicó que el artículo 260-3 del Estatuto Tributario permite realizar ajustes razonables para eliminar diferencias en la comparación de compañías y por esto se realizaron ajustes en los estados financieros tanto de las compañías comparables como de RDT Colombia.

Incluyó 3 cuadros que ilustran (i) «el rango intercuartil del margen operacional ajustado, promedio ponderado por los ejercicios 2009 a 2011» de 23 compañías comparables, en donde la mediana es del 1,683% y el cuartil inferior es de 0,195%, (ii) cómo sería la información financiera utilizada en precios de transferencia sin realizar el ajuste en la provisión de cartera, en donde se observa ingresos de \$24.187.136, gastos de administración de \$1.916.313, una pérdida operacional de \$726.179 y un margen operacional de -3,002%, y (iii) la información financiera utilizada en precios de transferencia con el ajuste en la provisión de cartera, en donde se observa ingresos de \$24.187.136, gastos de administración de \$998.225, una utilidad operacional de \$191.909 y un margen operacional de 0.793%.

Con base en lo anterior, señaló que sin hacerse el ajuste el margen operacional estaría por debajo del cuartil inferior, y a partir de la información ajustada, se observa que la actora obtuvo una rentabilidad superior al límite inferior del rango intercuartil que se determinó para la muestra de compañías comparables utilizadas para el análisis. Sostuvo que, de no haberse hecho el ajuste, se estarían incluyendo gastos extraordinarios y atípicos en el margen operacional que los comparables no tienen, lo cual hubiese afectado la comparabilidad de la operación.

Esgrimió que el sistema de precios de transferencia debe ajustarse a los principios de equidad y justicia tributaria. Que la negación del ajuste es errada ya que no tiene en cuenta la situación específica de la demandante, en relación con la cartera representada en la cuenta por cobrar a un no vinculado. Que el rechazo del ajuste llevó a una reducción del costo por compras a vinculados y que, para la Administración, esa reducción de la ganancia se dio debido a un costo anormal en las compras a vinculados del exterior y no por razón de la situación extraordinaria representada en la insolvencia de uno de los principales clientes de RTD Colombia.

Mencionó que la compra de inventarios para producción y comercialización de unidades se realizó con un vinculado ubicado en Estados Unidos, en donde, para el año 2012, la tarifa del impuesto sobre la renta oscilaba entre el 34% y el 39% (para aquellos con ingresos superiores a USD 50.000), mientras que en Colombia



era del 33%, de manera que la base gravable del impuesto a cargo de RTD Colombia no estaría siendo erosionada, ya que no tiene sentido económico trasladar la utilidad a un país con una tasa de tributación mayor.

Alegó que lo decidido en los actos acusados conduciría a una doble tributación del grupo económico de RTD. Esto, porque el menor costo para RTD Colombia conduciría a una mayor renta gravable, mientras que la vinculada en Estados Unidos no tendría una disminución correlativa del ingreso por ventas dirigidas a Colombia. De manera que, con la modificación realizada por la DIAN, RTD quedaría en una situación en la que debe tributar sobre un monto superior a su enriquecimiento real, lo que conlleva a la vulneración de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política.

Expuso que el ajuste del margen operacional de RTD Colombia a la mediana del rango intercuartil representa una violación de los artículos 260-2 y 260-3 del Estatuto Tributario. Al respecto, explicó que el ajuste realizado, cumplió con los requisitos previstos en el artículo 260-3 y en las directrices de la OCDE, los cuales se refieren a los ajustes fiables para eliminar diferencias con los comparables, de manera que las operaciones realizadas por la actora con sus vinculados del exterior están a valores de mercado.

Efectivamente, dijo que existen diferencias significativas que tienen la capacidad de afectar las condiciones analizadas. Lo anterior, porque la provisión de cartera que fue restada de los gastos administrativos está basada en un hecho atípico y extraordinario, esto es, que uno de los clientes ingrese en el régimen de insolvencia o reorganización empresarial. Expresó que esta atipicidad se puede ver en la diferencia entre el promedio de la provisión de cartera de las comparables sobre la totalidad de los gastos (que es del 3.844%) y el promedio de la provisión de cartera de la actora sobre todos sus gastos (que es del 18.751%). Con base en ello, adujo que el «promedio de la proporción de cartera sobre el gasto de los comparables está significativamente por debajo de la provisión de cartera sobre el gasto de RTD. Esto demuestra que dicha provisión es atípica en el mercado que maneja RTD».

Hizo énfasis en que la provisión de cartera tomada por RTD Colombia en los estados financieros del año 2012 no fue tomada en los del año 2011, de ahí que la provisión para el año 2012 sea «totalmente extraordinaria». Agregó que, al realizar el ajuste se puede observar que el margen operacional en el año 2012 es similar, incluso superior, al margen operacional del año gravable 2011. Indica que, de no haberse ejecutado el ajuste, la variación porcentual del margen operacional entre los años 2011 y 2012 sería de -566,15%, pero con la realización del ajuste, la variación porcentual del margen operacional sería del 23,15% y que lo único que ha variado, de manera extraordinaria, es el gasto por la provisión de cartera. Todo lo cual pone de presente que la provisión de cartera es extraordinaria.

Precisó que negar la procedencia del ajuste de comparabilidad, como lo hace la DIAN, llevaría a concluir que los comparables utilizados como referencia en el año 2011 son «no comparables», a partir del año 2012, «cuando lo único que ha variado es el gasto por la provisión de cartera ligado a la situación de insolvencia en que entró un cliente no vinculado» (énfasis del texto original). Que comoquiera que la proporción de provisión de cartera sobre el gasto de RTD Colombia es mucho más grande que la de los comparables, y que en el año anterior RTD Colombia no había tenido provisión de cartera, la provisión es extraordinaria y, por lo tanto, debe ser objeto de un ajuste para un análisis adecuado desde el punto de vista de precios de transferencia.



Especificó que la OCDE, a través de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias versión 2010, ha establecido que la forma de determinar las diferencias que puedan ser eliminadas mediante un ajuste, es que esa información pueda ser ubicada sin dificultad y analizada fácilmente, todo lo cual se cumple en el presente caso.

Destacó que el ajuste realizado a los gastos de administración es fiable ya que con él se pretenden igualar las condiciones en las cuales se determina el margen operacional (MO) – rentabilidad que será el indicador comparable en el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional. Dijo que debía tenerse en cuenta que entre las compañías comparables no existen diferencias sustanciales en los criterios contables (Apéndice I de la documentación comprobatoria) que no puedan solventarse y por lo tanto el ajuste a la provisión de cartera debe proceder.

Planteó un ejemplo para demostrar que RDT Colombia se encuentra dentro del margen operacional de sus comparables, aún en el evento en que se llegase a considerar que restar la totalidad de la provisión de cartera no es un ajuste razonable, ya que sus comparables también tienen provisión de cartera, aunque en una proporción mucho menor, en ese sentido, el ejemplo consiste en restar el 3,844% (proporción promedio del gasto por provisión de cartera de las compañías comparables en relación con el gasto total) del 18,751% (proporción del gasto de la provisión de cartera sobre el gasto total de RTD Colombia) y tomar el resultado, 14,907%, como el valor a restar de los gastos de administración, para que RDT Colombia tenga el mismo gasto que sus comparables. Con base en este manifestó que, de haberse realizado el ajuste así en la documentación comprobatoria, el margen operacional sería el siguiente:

CUADRO No. 10

<i>Descripción</i>	<i>Información financiera PT adicional</i>
<i>Ingreso</i>	24.187.136
<i>Costo</i>	21.369.704
<i>Utilidad bruta</i>	2.817.432
<i>Gastos de administración</i>	1.916.313
<i>Gastos de ventas</i>	1.627.298
<i>Gasto total</i>	3.543.611
<i>Total cartera</i>	1.836.176
<i>Total provisión de cartera</i>	918.088
<i>Provisión deducible</i>	605.938
<i>Provisión no deducible</i>	312.150
<i>Gasto total sin provisión no deducible</i>	3.231.461
<i>Ajuste al gasto</i>	481.714
<i>Gasto ajustado</i>	2.749.747
<i>Resultado operacional</i>	67.685
<i>Margen operacional</i>	0,28%

Con fundamento en lo anterior, afirmó que este ejemplo demuestra que, a pesar de reducir el monto de la provisión de cartera de RDT Colombia, pasando de \$918.088.000 (totalidad de la provisión) a \$793.867.000, la compañía obtendría un indicador de rentabilidad del 0,280%, siendo superior al límite inferior del rango intercuartil dispuesto en la documentación comprobatoria.

Aseveró que la DIAN parte del error de considerar que, por el hecho de que la provisión de cartera puede afectar a todas las sociedades en general, esta no puede ser objeto de un ajuste de comparabilidad. No obstante, reiteró que existen dos situaciones que permiten establecer que la provisión de cartera efectivamente sí es un hecho extraordinario en este caso: (i) el promedio de la provisión de cartera sobre el gasto de las comparables es del 3.844%, mientras que la de RTD Colombia



es del 18.751% y (ii) la actora, por el año 2011, no tuvo gastos por provisión de cartera, mientras que en el año 2012, debido a la situación extraordinaria de reorganización del cliente, ascendió a \$918.088.000.

Reitero que, si bien las provisiones de cartera son un tema transversal a todas las compañías, en este caso lo que es extraordinario no es la provisión en sí, sino el monto elevado que tuvo que ser provisionado por una situación extraordinaria con un no vinculado. Entonces, aseveró que la DIAN vulnera el artículo 260-3 del Estatuto Tributario al considerar que el ajuste de comparabilidad no se podía hacer porque la provisión de cartera afecta a todas las sociedades. Lo anterior, puesto que niega la posibilidad de eliminar diferencias que puedan afectar la comparabilidad entre RTD Colombia y terceros independientes, de manera que al ajustar el margen operacional a la mediana del rango intercuartil no está tomando la realidad económica de la compañía.

Recalcó que de acuerdo con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la aplicación de la metodología de precios de transferencia puede llevar a la modificación de valores provenientes de las relaciones con vinculados, con lo cual no es aceptable que una disminución de los gastos administrativos como ajuste de comparabilidad por una operación con un tercero independiente (provisión de cartera), tenga como consecuencia un ajuste en los costos por las operaciones con los vinculados económicos (compra de inventario para producción y distribución).

Sostuvo que la DIAN vulnera el artículo 260-1 del Estatuto Tributario puesto que no demuestra que la actora haya afectado los precios de compra con su vinculado económica y, además, porque concluye sin fundamento alguno que, por el hecho de que exista una diferencia en el margen operacional, deban ajustar los costos con los vinculados económicos. Específico que el inciso 8 del artículo 260-1 establece que las disposiciones sobre precios de transferencia sólo son aplicables a operaciones que se realicen con vinculados económicos, de ahí que la DIAN, «afectando los costos en la declaración de renta, a partir de una operación con un tercero independiente, no está teniendo en cuenta la norma citada, y por lo tanto los actos administrativos adolecen de nulidad».

Expresó que el análisis correcto que debió realizar la demandada debió enfocarse a entender que esa provisión de cartera afectó de manera extraordinaria la rentabilidad de la compañía y que, al tener en cuenta su efecto negativo en el margen operacional de manera extraordinaria, debía concluirse que el contribuyente efectivamente no estaba por fuera del rango intercuartil.

Precisó que la información de las compañías comparables podía ser de años anteriores al 2012, tal y como lo autoriza el literal B, numeral 9 del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, de manera que sea equivocada la tesis de la demandada, según la cual se utiliza un parámetro de comparabilidad de una vigencia diferente a la revisada.

Anotó que el hecho de que la DIAN haya considerado que el análisis adicional presentado en la respuesta al requerimiento especial es una modificación, aclaración o complementación de la documentación comprobatoria constituye una vulneración de la posibilidad de controvertir el requerimiento especial y, por lo mismo, ello afecta el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución. Explicó que dicho análisis no se hizo con la finalidad de modificar o cambiar la documentación comprobatoria, sino de poner de presente lo



extraordinario del monto de la provisión de cartera para ese año gravable, razón para ser excluido del análisis de precios de transferencia.

Finalmente, alegó que los actos demandados desconocen los presupuestos para que pueda imponerse la sanción por inexactitud previstos en los artículos 260-10 y 647 del Estatuto Tributario, en la medida en que no existen factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y que la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados del exterior fueron establecidos conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario. Así mismo, que los márgenes de utilidad están acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Con todo, alegó que, si se llegase a considerar que la modificación realizada por los actos acusados es procedente, no debe liquidarse la sanción por inexactitud porque el ajuste de comparabilidad fue efectuado conforme a lo establecido en las normas aplicables y atendiendo la realidad económica de la compañía. Además, que, conforme a los principios generales aplicables a las sanciones tributarias, según el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, la penalidad en comento no debe ser impuesta o, en todo caso, debe ser reducida proporcionalmente a la gravedad de la falta cometida, puesto que RTD Colombia llevó a cabo el ajuste de precios de transferencia de buena fe, atendiendo a la normativa vigente y a la realidad económica.

Oposición de la demanda

La parte demandada controversió las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos¹³:

Después de referirse a los artículos 74 y 75 de la Ley 187 de 1975, 17 y 52 del Decreto 2649 de 1993 y 2 y 7 del Decreto 4349 de 2004 precisó que, para la actora, no existió un hecho extraordinario derivado de que su deudor (Beta Energy Corp. Sucursal Colombia) entrara en un proceso de reorganización empresarial. Lo anterior, porque los elementos probatorios suministrados por la demandante acreditan que, no hizo ninguna provisión de cartera en el año 2011, pero desde ese año tenía conocimiento de la condición económica de su cliente y efectuó las acciones legales para ejecutar su cartera vencida.

De manera que, cuando la Superintendencia de Sociedades le notificó en el 2012 que su cliente había optado por entrar a un proceso de reorganización, ya estaba preparada con la acción judicial de cobro para formar parte de ese proceso y así hacer valer sus derechos. Precisó que, para el 29 de marzo de 2012, la contribuyente tenía pleno conocimiento de que su cliente no efectuaría los pagos normales del acuerdo mercantil, «sino que debía ejercer medidas extraordinarias para que se cancelara los valores adeudados, hecho que ya había sido ejecutado desde el año anterior».

Manifestó que la actora señala no haber modificado su estudio de precios de transferencia, pero afirmó que esto no es veraz por cuanto el examen de ese estudio pone de presente el ajuste de comparabilidad del 50% en la provisión de cartera y determina un margen operacional del 0.793%, basado en el ajuste. Agregó que la demandante determina su margen operacional en 0.28% porque acepta que su provisión debe ser del 33%, en proporción de la provisión de cartera efectuada por los comparables, pero no determina la realidad de la estructura de costo de

¹³ Fls. 308 y 319.



cada uno de sus comparables, lo cual *«impide entrar a ejercer dicha proporción en participación del gasto, poniendo de presente que efectúa un nuevo ajuste para determinar un margen de rentabilidad acorde y entrar en los rangos determinados»*.

Manifestó que, al revisar la información sobre la provisión de cartera de las compañías utilizadas como comparables en el estudio de precios de transferencia, se evidencia que 18 son nacionales, las cuales se rigen por las normas contables de este país, de manera que estaban autorizadas para efectuar una provisión de cartera del 33% o por unos porcentajes inferiores de *«acuerdo a la edad de la cartera vencida»*.

Agregó que, en la demanda, la demandante no le realizó a las comparables un análisis de la provisión de cartera que determinara que en ellas no habían circunstancias extraordinarias como la entrada de alguno de sus clientes a procesos de reorganización o liquidación judicial, que las llevara a hacer una *«provisión diferente de cartera; así mismo, aquellos que efectuaron la provisión (sic) su cartera se debiera a dicha circunstancia y los que no la realizaron no debían ser tenidos en cuenta por estar fuera de los hechos extraordinarios mencionados por RDT. La administración no rechazó (sic) ninguno de los comparables, por lo cual se asume que la misma no tiene diferencias circunstanciales especiales que modificar (sic) el ajuste o su rechazo»*.

Destacó que, si sus comparables habían realizado alguna provisión, esta debía encontrarse dentro del margen legal (33%), por lo que la actora y sus comparables ya se encontraban en igualdad de condiciones contables, de ahí que no se debía hacer ningún ajuste de comparabilidad. Además, que nunca se determinó la estructura del costo de las comparables con el fin de determinar si estaban en igualdad de condiciones, sólo se realizó un ajuste fuera del margen legal para obtener un porcentaje positivo de rentabilidad y determinar que sus operaciones con vinculados económicos sí fueron establecidos a precios de mercado, cuando en realidad no era así.

Con fundamento en lo expuesto, expresó que la actora varió su estudio de precios de transferencia al momento de efectuar su explicación en relación con el ajuste, no para cambiar los rangos intercuartiles o sus comparables, sino para eliminar una diferencia significativa que altera los precios en plena competencia, *«situación confesada por el actor y acreditada al proceso con el material documental que expone a la autoridad fiscal; dichos elementos constituyen nuevas circunstancias no contempladas al inicio del análisis realizado por la administración y que pretenden dar a entender que debió haber hecho esa provisión de cartera en un porcentaje superior al legal y que esta no la poseían sus comparables, cuando estos se rigen por la misma ley y esta no contempla ese hecho extraordinario para modificar el porcentaje, cuando todos se encontraban en iguales condiciones y no necesitaban realizar ningún tipo de ajuste para comparar sus operaciones en plena competencia»*.

Resaltó que el problema jurídico planteado en la demanda debía resolverse de forma negativa, porque *«las operaciones ejecutadas están en igualdad de condiciones y efectuaron provisión de cartera de acuerdo a los porcentajes legales»* y las comparables efectuaron provisión de cartera, de acuerdo con los porcentajes legales y, además, que no se determinó que los vinculados dentro de su cartera vencida no tuvieran incorporados clientes en procesos especiales de reorganización o liquidación judicial. Es decir, *«que el ajuste se halla por fuera del marco jurídico partiendo que todos los clientes están en igualdad de condiciones, hechos que no fueron contemplados por la administración ya que no se rechazaron o se ajustaron»*.

Resaltó que no tiene relevancia el hecho de realizar un ajuste de comparabilidad sobre un cliente que sea o no vinculado, ya que la normativa permite realizar los



ajuste que se consideren pertinentes para que las operaciones estén en condiciones de igualdad, previa las respectivas explicaciones y siempre que estén acordes con la ley. En ese sentido, adujo que esta condición no se cumplió, porque la actora en sus diferentes intervenciones pone de presente divergencias en sus manifestaciones y *«ninguna de ellas le sirve para fundamentar la realidad del ajuste efectuado, porque tales explicaciones en su totalidad desconocen la posición legal y, tampoco permiten fundamentar válidamente la extralimitación del porcentaje señalado»*.

Destacó que, si bien la actora escogió unos comparables con estados financieros del año 2011, la norma contable la faculta para seleccionar sus comparables con un rango de hasta 3 años y que, en este caso, la *«mayor parte de los comparables son nacionales que se hallan en las mismas circunstancias legales, luego las diferencias serían mínimas y habría un mayor grado de comparabilidad»*.

Esgrimió que no existe violación del debido proceso de la actora, porque la Administración, al momento de solicitar la documentación comprobatoria, no encontró acorde la justificación presentada frente al ajuste de comparabilidad. Destacó que de los documentos se extrae que si bien la contribuyente no varió la selección de comparables, el estado económico y demás, sí varió los márgenes de rentabilidad para justificar el ajuste de comparabilidad realizado por la actora, al punto que los nuevos hechos materia de consideración evidencian una modificación de la documentación comprobatoria.

Sostuvo que todos los argumentos y pruebas presentadas por el actor fueron examinadas y valoradas conforme con la sana crítica, lo cual derivó en un resultado adverso para la actora. Señaló que el porcentaje de la provisión de cartera debía ser de un 33% (y no del 50%) y que no podía ser llevado como ajuste por cuanto sus comparables ya tenían provisión de cartera en menor proporción, es decir, *«que al estar en igualdad de condiciones, la circunstancia que argumenta como extraordinaria el demandante sin reunir los presupuestos legales no le permite efectuar una mayor provisión de cartera»*.

Afirmó que la sanción por inexactitud es procedente en la medida en que quedó demostrado que la actora realizó un ajuste de comparabilidad al cual no había lugar, y de las explicaciones expuestas *«en la contestación de los actos administrativos, así como de la presentación de la demanda»*, se evidencia que no existe fundamentación jurídica ni fáctica que conlleve a la determinación de un mayor costo en las operaciones que ejecutó la actora con sus vinculados, por el contrario, esto derivó en un mayor valor del saldo a favor, todo lo cual configura la conducta sancionable.

Añadió que no hay diferencia de criterio, pues los artículos 74 y 75 de la Ley 185 de 1975 son claros, pues no admiten exoneraciones o distinciones que permitan *«configurar una disparidad en la forma en que se debe determinar un hecho contable, por lo cual, al no existir una diferencia de criterios, hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud»*.

Solicitó tener como prueba el testimonio, rendido bajo la gravedad del juramento, del funcionario de la DIAN, para que ilustrara sobre las razones por las cuales el método de valorización empleado inicialmente por la contribuyente es el que se debe mantener, así como las razones por las que jurídica, técnica y estructuralmente no es procedente su variación en las condiciones efectuadas por la demandante.



Frente al dictamen pericial aportado con la demanda, dijo que la legalidad del ajuste sólo podía ser determinada por el juez, de manera que el dictamen «sea sesgado, subjetivo y que solo responsa al propósito e interés del demandante».

En ese sentido, cuestionó la veracidad de los registros incorporados en ese documento, en virtud del numeral 4, inciso 2 del artículo 219 de la Ley 1437 de 2011. Así precisó que la «entidad radicará el escrito técnico, en el que se evidenciarán los errores e inconsistencias de las cuales adolece la solicitud probatoria aquí relacionada».

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos cuestionados, únicamente respecto al monto de la sanción por inexactitud¹⁴, con fundamento en los siguientes planteamientos.

Describió la normativa que regula el régimen de precios de transferencia e hizo referencia a los principales aspectos de la documentación comprobatoria presentada por la actora, entre ellos, los ajustes efectuados a los estados de resultados (auditados y certificados). Adicionalmente, se refirió al dictamen pericial aportado con la demanda y al testimonio rendido por el funcionario de la DIAN y, finalmente, citó los artículos 74 y 75 del Decreto 187 de 1975, 17, 52 y 62 del Decreto 2649 de 1993.

Con fundamento en todo lo anterior, manifestó que el ajuste llevado a cabo por la actora a los gastos administrativos consistentes en detraer la provisión de cartera por \$918.088.000 era improcedente porque, en materia contable, las cuentas por cobrar se deben contabilizar mediante provisiones para prever la contingencia de que la deuda no pueda ser recuperada, lo cual debía realizarse con los presupuestos y en las proporciones establecidas por la ley que, en este caso, contempló como deducible el 33% de la deuda. Además, señaló que «la provisión de cartera es una contingencia general aplicable a todas las sociedades, quienes también pueden deducir tal porcentaje en caso de cumplir con los requisitos, hecho que permite deducir que no se trata de un hecho extraordinario que sólo afecte a la sociedad investigada».

Añadió que el ajuste realizado por la demandante no mejora la comparabilidad con las compañías seleccionadas como comparables, puesto que lo que hace es quitar la provisión de cartera de la información financiera para encontrar el margen operacional de comparabilidad «por considerarlo una condicional de excepción para la empresa, condición esta que es igualmente aplicable y procedente tanto para la parte analizada como para los comparables, no evidenciándose así el hecho extraordinario que aduce la demandante». Considerando lo anterior, dijo que los ajustes realizados por la actora no cumplen los requisitos del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, pues no son técnicos ni económicamente razonables.

Precisó que la suma desconocida por la liquidación oficial de revisión (\$821.098.000) proviene de la aceptación de la administración de no incluir en el valor desconocido la suma de \$312.150.000, «razón por la cual del valor inicialmente propuesto como desconocimiento (\$1.133.248.000) se restó la suma anotada, quedando así el ajuste únicamente en valor de \$821.098.000, valor que se ajustó a la mediana del rango como lo indica la norma, porque como se observó, la sociedad no se encontraba dentro del rango al verificar el ajuste efectuado por el contribuyente que no tenía sustento».

¹⁴ Fls. 205 a 215 del cuaderno principal.



Especificó que el hecho de que la cuenta por cobrar se tuviera con un no vinculado no fue objeto de debate, ni *«tampoco los costos y deducciones que puedan deducirse en renta, sin embargo debe resaltarse que en materia de precios de transferencia, tales hechos deben estar correlacionados y los ajustes que se efectúen en el análisis deben estar plenamente justificados, ser económicos y razones, criterios que no cumplen la eliminación de la provisión de cartera en un 50%, toda vez que no es cierto que hubiese efectuado de manera extraordinaria la rentabilidad de la compañía respecto de sus comparables, así como que el porcentaje restado sobrepasa el máximo legal en cuanto a las provisiones por cartera vencida»*.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que no se configuraba una diferencia de criterios respecto a la interpretación del derecho aplicable porque las pretensiones de la actora se resolvieron de manera desfavorable *«por la falta de comprobación de la veracidad de parte del costo de venta declarado y en tanto la Administración demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales»*. De manera que la imposición de la sanción era procedente.

En todo caso, teniendo en cuenta la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del Estatuto Tributario y en virtud del principio de favorabilidad, determinó que el valor de la sanción debía ser del 100% del mayor impuesto determinado en los actos cuestionados. Por consiguiente, fijó la sanción en \$270.962.000 y el saldo a favor en \$541.677.000.

Recurso de apelación

La **demandante** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se acceda a las pretensiones de la demanda¹⁵. A estos efectos, reiteró lo expuesto en la demanda respecto a la razonabilidad del ajuste de comparabilidad y a la improcedencia de la sanción por inexactitud y añadió que:

Contrario a lo expuesto por el *a quo*, que el ordenamiento permita la realización de provisiones contables para cubrir pasivos estimados o contingencias de pérdidas probables no implica que por ello toda provisión pueda tomarse como un hecho económico típico u ordinario, *«puesto que las provisiones pueden ocurrir tanto en el escenario del giro ordinario de los negocios, como por situaciones extraordinarias con las del presente caso»*.

El hecho económico atípico que fundamentó la provisión de cartera se ve reforzado si se analiza la proporción de cartera que tenían los comparables utilizados. Al respecto, dijo que el promedio de cartera de los comparables era del 3.844%, mientras que el de la compañía actora era de 18.751%, es decir, estaba casi 15 puntos por encima de la cartera de sus comparables. Todo lo cual indicaba que el hecho anormal que obligó a provisionar la cartera se dio en relación con un cliente con un peso considerable en el total de la cartera de la demandante y que, si bien es común que se realicen provisiones, ello no sustrae la naturaleza extraordinaria de la insolvencia de uno de sus principales clientes. Señaló que como se observa de las notas a los estados financieros, no es normal dentro del modelo de negocio de RDT Colombia tomar este tipo de provisiones.

Al concluir que en este caso no serían aplicables los ajustes de comparabilidad, el Tribunal interpretó erróneamente la facultad que tienen los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia para realizarlos. En ese sentido, dijo que hacer un análisis de comparabilidad *«sin realizar el ajuste no sería adecuado debido a que las empresas comparables no se encontraban en la misma situación que RDT. Dicho de otra manera, si no se hubiera realizado el ajuste, los comparables utilizados por RDT no serían comparables, debido a que no se encontraban en una situación (sic) similar a la de la Compañía para*

¹⁵ Fls. 392 a 400.



el año 2012». Agregó que las diferencias entre los comparables y la actora sí afectaban la comparabilidad y, por lo tanto, debían ser objeto de un ajuste razonable, tal y como se probó en el dictamen pericial aportado con la demanda.

Con fundamento en la sentencia del 9 de diciembre de 2020 (Exp. 21999, C.P. Milton Chaves García) del Consejo de Estado, sostuvo que, en este caso, está demostrado (i) el hecho extraordinario de la provisión de cartera y (ii) que las compañías comparables no tenían una provisión de cartera en las mismas proporciones de la actora, de manera que el ajuste de comparabilidad efectuado está justificado y que, por lo tanto, es procedente.

Señaló unos apartes de la sentencia mencionada, respecto de la razonabilidad de eliminar efectos de ciertas cuentas (en ese caso eran amortizaciones) sólo en el monto en que resulten extraordinarios, para lograr una mayor nivel de comparación, e indicó que la posición asumida por el Consejo de Estado en la providencia citada no resulta ajena a este proceso, puesto que, desde un principio, se puso de presente la posibilidad de que pudiera entenderse que el hecho de restarse la totalidad de la provisión de cartera podría no ser un ajuste razonable, ya que sus comparables también tenían provisión de cartera, pero en una proporción mucho menor al resto de sus gastos. Sin embargo, el Tribunal nunca entró a analizar este punto. En ese sentido, reiteró que, para demostrar la razonabilidad, planteó un nuevo ajuste de comparabilidad que consiste en restar el 3,844% (promedio de la provisión de cartera sobre el gasto total de las compañías comparables) del 18,751% (proporción de la provisión de cartera sobre el gasto total de RTD Colombia) y tomar el resultado, 14,907%, como el valor a restar de los gastos de administración. Dijo que de haberse realizado el ajuste de esta manera en la documentación comprobatoria la compañía obtendría en todo caso un indicador de rentabilidad del 0,280%, siendo superior al límite inferior del rango intercuartil dispuesto en la documentación comprobatoria.

El hecho de que la provisión de cartera afectara la comparabilidad justificó que se realizara el ajuste, el cual resultó razonable porque la diferencia que existía con las compañías comparables afectaba la comparación. Adujo que esto se demostró con el dictamen pericial anexado con la demanda. En ese orden de ideas, refutó lo expuesto por el Tribunal respecto a que el ajuste realizado por la actora no mejora la comparabilidad, en tanto que sí era fiable porque pretendió igualar las condiciones en las cuales se determinaba el margen operacional.

El Tribunal no le podía atribuir valor probatorio al testimonio técnico rendido por el señor Luis Adelmo Plazas por ser violatorio del debido proceso, puesto que, el momento de su práctica y contradicción, se extralimitó en el objeto por el cual fue solicitado y decretado, tal y como fue manifestado en la audiencia de pruebas.

El *a quo* omitió valorar el dictamen pericial aportado con la demanda, en especial, porque no fundamentó las razones por las cuales no compartía la posición de los peritos.

Oposición al recurso de apelación

La demandada no se pronunció en la oportunidad prevista en el artículo 247, numeral 4, del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Ministerio Público



El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2012 de Rotary Drilling Tools Colombia (RDT Colombia), únicamente en cuanto al monto de la sanción por inexactitud.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si, a la luz del régimen de precios de transferencia, resulta razonable el ajuste de comparabilidad efectuado por la parte actora a sus estados financieros consistente en restar de la totalidad de los gastos administrativos una provisión de cartera por \$918.088.000. A estos efectos, se deberá determinar si el *a quo* realizó una indebida valoración probatoria de los medios de prueba que obran en el expediente, en especial, del dictamen pericial aportado con la demanda y del testimonio rendido por el señor Luis Adelmo Plazas Guamanga. En adición, la Sala deberá establecer si resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

1. Régimen de precios de transferencia. Procedencia de los ajustes de comparabilidad.

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, vigentes para el año gravable 2012¹⁶, regulan el régimen de precios de transferencia, que es aplicable a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebren operaciones con vinculados o partes relacionadas ubicadas en el exterior.

En virtud de este régimen y respecto de las operaciones que celebren con vinculados en el exterior, los contribuyentes están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado con o entre partes independientes (no vinculadas), en operaciones comparables, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados artificialmente por las partes debido a la vinculación que existe entre ellas (principio de plena competencia). Se trata entonces de un régimen orientado a combatir la erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta, pues evita que las entidades vinculadas manipulen los precios de las operaciones que realizan entre sí con el objetivo de obtener ventajas tributarias, principalmente, cuando las transacciones tienen lugar entre jurisdicciones con distintos niveles impositivos¹⁷.

En el marco de lo anterior, los contribuyentes que superen ciertos topes de ingresos y patrimonio en el respectivo año gravable deberán cumplir, además de las obligaciones sustanciales del régimen de precios de transferencia, las obligaciones formales, consistentes en presentar la declaración informativa y preparar y enviar la documentación comprobatoria regulada en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario. En estos documentos, los contribuyentes deben demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, para cada tipo de operación que celebran con sus vinculados y, para ello, deben indicar la

¹⁶ Es decir, aquellos introducidos por la Ley 788 de 2002, modificados por la Ley 863 de 2003 y vigentes hasta antes de la modificación introducida por la Ley 1607 de 2012.

¹⁷ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-690 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil.



metodología utilizada para determinar el precio o margen de utilidad de la operación llevada a cabo con sus vinculados del exterior, entre otras cuestiones.

El artículo 260-2 del Estatuto Tributario prevé los métodos que puede usarse para determinar dicho precio o margen, entre los cuales se encuentra el de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) que, en este caso, fue el empleado por la demandante en su documentación comprobatoria o estudio de precios de transferencia. Así mismo, esta norma contempla que, cuando haya varios comparables, es posible utilizar un rango de precios o márgenes, a través de la aplicación de métodos estadísticos, en particular, el rango intercuartil, rango contra el cual se comparará la operación ejecutada por el contribuyente.

Ahora, para aplicar los métodos señalados, el régimen de precios de transferencia establece que las operaciones realizadas por el contribuyente deben compararse, en sus características económicas relevantes, con otras operaciones realizadas entre o con partes independientes (no vinculados), con el fin de determinar si cumplen con el principio de plena competencia. Según el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, 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»*. (Subrayado de la Sala).

Cabe agregar que, para efectos del análisis de comparabilidad, deben tenerse en cuenta los criterios establecidos en el mismo artículo 260-3 del Estatuto Tributario, entre ellos, las circunstancias económicas o de mercado del contribuyente y las de las comparables. De esa manera, las similitudes o diferencias encontradas en las respectivas condiciones económicas deben ser objeto de análisis en cada caso concreto.

Sobre este particular, las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), versión 2010 (Directrices en Materia de Precios de Transferencia)¹⁸, indican que *«los hechos y circunstancias del caso concreto determinarán si las diferencias en las circunstancias económicas inciden significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar el efecto de las diferencias»*¹⁹.

Así las cosas, en cada caso particular, al momento de realizar el análisis, se debe determinar si las operaciones son comparables, atendiendo a los criterios establecidos en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Y, si presentan diferencias, porque las operaciones desarrolladas por el contribuyente o por las comparables poseen características especiales que impiden equipararlas *«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»*²⁰.

¹⁸ Cabe resaltar que, de acuerdo con la Sentencia C-690 de 2003 de la Corte constitucional, las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia son un criterio de interpretación en esta materia.

¹⁹ Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE- Instituto de Estudios Fiscales, 2010, apartado 1.55 (p. 62).

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de diciembre de 2020, Exp. 21999. C.P. Milton Chaves García.



Sobre la posibilidad de realizar ajustes de comparabilidad con el fin de eliminar las diferencias materiales entre las operaciones celebradas por vinculados económicos y las efectuadas por partes independientes, esta Sala²¹ ha dicho:

«Cabe recordar que la comparabilidad de las transacciones está determinada por la existencia de características económicas relevantes de las transacciones, y por la posibilidad de efectuar ajustes técnicos razonables a las condiciones de tales operaciones, según voces del artículo 260-3 ET. Y, dentro de las condiciones de comparabilidad puede encontrarse las condiciones generales del mercado o las estrategias de negocios. Ello conduce a concluir que, si la comparación se enfrenta con una condición económica particular, que se encuentre en la parte analizada y no en las comparables o viceversa, esta podrá eliminarse, con el fin de lograr una mayor comparabilidad, siempre que su eliminación sea razonable». (Subrayado de la Sala).

En adición, esta Sección²² ha indicado que no es necesario que la circunstancia que genere la necesidad de realizar un ajuste de comparabilidad sea imprevisible o irresistible, sino que basta con que sea una situación propia del ente analizado, o del comparable, que desfigure u obstaculice el examen o contraste comparativo entre sus transacciones y las de terceros independientes, por hacer más dificultosa la objetividad de la comparación.

El artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, que regula el contenido de la documentación comprobatoria, y que era aplicable al año gravable sobre el cual versa el presente caso, dispone expresamente la posibilidad de realizar ajustes de comparabilidad:

«Artículo 7°. Contenido de la documentación comprobatoria.(...)»

(...)

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».

Conforme con lo transcrito, esta Sala²³ ha señalado:

«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

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 20821. C.P. Milton Chaves García.

²² Ibidem.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de diciembre de 2020, Exp. 21999. C.P. Milton Chaves García.



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». (Subrayado de la Sala).

De acuerdo con lo anterior, en función de los hechos y circunstancias de cada caso concreto se deberá analizar si los ajustes realizados por el contribuyente resultan razonables, entendiendo que la razonabilidad está dada en función del objetivo de los ajustes, que no es otro que el de eliminar los efectos de diferencias significativas que afecten la comparabilidad de las transacciones, porque inciden o afectan el precio o margen entre las operaciones o partes comparadas.

2. Caso concreto

Descendiendo al caso concreto, se tiene que, en la documentación comprobatoria²⁴, RTD Colombia analizó las operaciones de compra neta de inventarios para manufactura y compra neta de inventarios para distribución celebradas con sus vinculada Rotary Drilling Tools, ubicada en Estados Unidos.

RDT Colombia fue la parte analizada y se utilizó el método de comparación de márgenes transaccionales de utilidad de la operación (TU) que, de conformidad con el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, consiste en determinar la utilidad de operación que se hubiera obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. En aplicación de este método, RTD Colombia seleccionó 23 compañías comparables (18 nacionales y 5 extranjeras) y empleó como indicador el margen operacional (MO), que consiste en dividir la utilidad operacional entre los ingresos por ventas netas.

En el estudio de precios de transferencia se observa que, para efectos del análisis de comparabilidad, se hicieron ajustes a la información financiera de la parte analizada (i. e. RTD Colombia). De acuerdo con el punto 4.4.1.6 del estudio, «*es necesario realizar ajustes técnicos a la información financiera con el fin de igualar las condiciones de ésta a las de las compañías comparables*». Los ajustes se hicieron respecto de los costos y de los gastos de administración. Respecto de este último factor, la documentación indica que el ajuste consistió en eliminar el gasto por provisión de cartera, asociada a la cuenta por cobrar con el cliente Beta Energy Corp. Sucursal Colombia, que generaba la distorsión en sus resultados operativos del año 2012. Cabe resaltar que Beta Energy Corp. Sucursal Colombia, sociedad no vinculada, entró en un proceso de reorganización empresarial en ese mismo año, hecho que no fue cuestionado por la DIAN.

A partir de este ajuste, así como de otros que no fueron objeto de cuestionamiento por la Administración²⁵, la actora indicó que sus operaciones de egreso de compra de inventarios se encontraban a precios de mercado, pues obtuvo un margen de rentabilidad superior al límite inferior del rango intercuartil que determinó para las

²⁴ Samai, índice 2, ED_CUADERNO1NULIDADYRESTABLECIMIENTO DEL DERECHO_03OTROS-ANEXOS(pdf).

²⁵ Al respecto, se tiene que, según los apartados 4.4.1.5. y 4.4.1.6. de la documentación comprobatoria, RTD Colombia realizó ajustes a cuentas de capital (cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar) y a los costos de producción (amortización de inventarios consumibles).



comparables. En efecto, RTD Colombia obtuvo un MO de 0.793%, mientras que el cuartil inferior de las comparables fue de 0.195%.

En los actos administrativos acusados, la DIAN cuestionó la razonabilidad del ajuste de comparabilidad realizado por la apelante, con fundamento en que la provisión de cartera es una contingencia que afecta a la generalidad de las sociedades comerciales, de ahí que el ajuste, lejos de mejorar el nivel de comparabilidad, lo que hizo fue desmejorarlo al eliminar una condición aplicable tanto para la actora como para las comparables.

En ese sentido, afirmó que el ajuste cuestionado no obedeció a criterios técnicos ni económicos, sino que su finalidad fue intentar demostrar que las transacciones realizadas por la demandante con su vinculada del exterior se encontraban a precios de mercado. Todo lo cual no ocurrió, pues al eliminar el ajuste cuestionado, el margen operativo obtenido por la actora quedaba por debajo del cuartil inferior, de ahí que debía ser ajustado a la mediana.

Para resolver, la Sala observa que en el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

- En la documentación comprobatoria²⁶, la apelante explicó en qué consistió el ajuste de comparabilidad cuestionado, así:

«4.4.1.6. Ajustes a la Parte Analizada

(...)

Ajuste de los Gastos Administrativos: Por otro lado, desde períodos anteriores la Compañía venía registrando una cuenta por cobrar con el tercero Beta Energy Corp. Sucursal Colombia la cual a 31 de diciembre de 2012 alcanzó el valor de \$1,836,176. Durante al año 2012, dicho tercero entró en situación de reorganización, razón por la cual la administración de la Compañía decidió provisionar el 50% de la cartera. Por lo anterior, se procedió a restar del valor de los gastos administrativos la provisión por \$918,088 miles de Pesos.

Los resultados financieros luego de los ajustes se muestran en la tabla a continuación:

Tabla 13: Información Financiera Ejercicio 2012. Cifras en Miles de Pesos.

Descripción	Información Financiera Real	Información Financiera Ajustada
Ingresos	24,187,136	24,187,136
Costos	21,575,405	21,369,704
Utilidad Bruta	2,611,731	2,817,432
Gastos de Administración	1,916,313	998,225
Gastos de Ventas	1,627,298	1,627,298
Utilidad Operacional	(931,880)	191,909»

- Por otra parte, la apelante allegó con la demanda un dictamen pericial²⁷. Este documento fue conocido por la DIAN, al punto que esa entidad solicitó que fuese aclarado en dos aspectos en la audiencia inicial del 21 de noviembre de 2017²⁸, petición que fue resuelta en la audiencia de pruebas llevada a cabo el 29 de noviembre de 2017, en la que se citó y escuchó a los peritos que elaboraron el dictamen y, en la que, además, el Tribunal reiteró que el dictamen sería admitido

²⁶ Fls. 107 a 173.

²⁷ Fls. 251 a 273.

²⁸ Fls. 231 a 240.



como prueba y valorado en la sentencia, decisión que quedó en firme por no ser recurrida²⁹.

En el dictamen pericial se concluyó que sí era procedente el ajuste por concepto de la provisión de cartera del cliente Berta Energy Corp. Sucursal Colombia, toda vez que su comportamiento fue atípico y fuera de lo común en comparación con la cartera de los demás clientes de la apelante. Valga la pena mencionar que el dictamen no fue objetado por la Administración.

Para llegar a esta conclusión, en el dictamen pericial los peritos expusieron:

«(...) Teniendo en cuenta la información de cartera de los años 2010, 2011 y 2012, es posible observar que la misma tenía un comportamiento normal en promedio y que no era posible advertir situaciones extraordinarias al revisar la información en conjunto. Sin embargo, al desagregar la información de cartera de estos años, se puede identificar la gran concentración de la misma en Beta Energy Corp. Sucursal Colombia y el incremento que registraba en días de mora año a año, llegando a 633 días al cierre del año 2012. De igual manera, es posible afirmar que el comportamiento de la cartera de este cliente no era normal si se considera la información de cartera registrada de los demás clientes de la Compañía.

En este orden de ideas es posible observar que la Compañía en efecto enfrentó una situación extraordinaria a raíz del incumplimiento, en el pago de las facturas, por parte de Beta Energy Corp. Sucursal Colombia, situación que al llevar a cabo el análisis de precios de transferencia del año 2012 hacía necesario ajustar la información financiera de Rotary Drilling. Teniendo en cuenta que la provisión de cartera del cliente mencionado afectaba negativamente sus resultados y al compararlos con los resultados obtenidos por las compañías consideradas como comparables, era evidente que no se encontraban en las mismas condiciones y resultaba pertinente realizar ajustes extraordinarios a la información financiera de la parte analizada para incrementar la comparabilidad.

(...)

A pesar de que los resultados de Rotary Drilling al aplicar este ajuste cambian, reflejan de una manera más precisa el comportamiento habitual de la Compañía durante el año objeto de análisis y en consecuencia se puede observar el profundo impacto que tuvo una situación que venía de años anteriores en sus resultados y que no atendía a la operación del año bajo análisis y por ende debía aislarse para llevar a cabo el análisis de precios de transferencia de las transacciones llevadas a cabo con compañías vinculadas a lo largo del año objeto de estudio».

- En la demanda y en el recurso de apelación, la sociedad actora indicó que, en el año 2011, no tuvo provisión de cartera y, adicionalmente, que el promedio ponderado de la provisión de cartera de las compañías comparables representaba el 3.844% de la totalidad de sus gastos, mientras que su provisión de cartera, por efectos de la cuenta por cobrar al deudor Beta Energy Corp. Sucursal Colombia, representaba el 18.751%, todo lo cual demostraba que dicha erogación era atípica en el mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

La DIAN no cuestionó o refutó los anteriores cálculos realizados por la demandante, ni mucho menos la fuente de información en la que se basaron (*i. e.* base de datos Osiris Bureau VanDijk).

- En los actos expedidos por la DIAN, se evidencia que las razones para objetar el ajuste se centraron en normas contables y que, con fundamento en ellas, se argumentó que las provisiones de cartera son un tema aplicable a la generalidad de las sociedades y que el contribuyente ejecutó actos para cobrar la cuenta, con lo cual ya tenía indicios para efectuar una provisión, de manera que esto lo alejaba de ser una situación extraordinaria. De todo lo anterior da cuenta el siguiente aparte de la resolución del recurso:

²⁹ FIs. 253 a 261.



«el ajuste efectuado a los “gastos administrativos” (...) es improcedente debido a que en materia contable, las cuentas por cobrar se deben contabilizar mediante provisiones para prever la contingencia de que la deuda no pueda ser recuperada, lo cual se debe realizar de acuerdo a los presupuestos y en las proporciones que la ley establece (...). Además, debe aclararse que la provisión de cartera es una contingencia general aplicable a todas las sociedades, quienes también pueden deducir tal porcentaje en caso de cumplir con los requisitos, hecho que permite deducir que no se trata de un hecho extraordinario que sólo afecte a la sociedad investigada».

A su vez, en la contestación de la demanda la DIAN indicó que *«se evidencia que no hay un hecho extraordinario para RDT, al ser comunicado el proceso de reorganización, ya que tenía circunstancias que lo llevarían a pensar en la pérdida de ingresos y que debía efectuar acciones en su contabilidad como son la de provisión de cartera (...)».*

- Finalmente, la Sala evidencia que, en la audiencia de pruebas llevada a cabo el 22 de mayo de 2018³⁰, el Tribunal recibió el testimonio del señor Luis Adelmo Plazas Guamanga, en condición de «*experto*» en los temas objeto del litigio. En su declaración, el testigo expuso su opinión sobre el ajuste de comparabilidad efectuado por la parte actora.

De conformidad con los anteriores elementos probatorios, la Sala inicia por señalar que el testimonio rendido por el señor Luis Adelmo Plazas Guamanga no puede ser valorado, pues carece de idoneidad y, por lo mismo, de valor probatorio, en la medida en que contiene afirmaciones de tipo técnico que debieron ser introducidas al proceso por medio de un dictamen pericial, bajo las reglas establecidas para su contradicción. Lo anterior, comoquiera que el declarante no tuvo conocimiento sobre los hechos objeto del litigio, en tanto que no participó en la elaboración de los actos administrativos acusados. De ahí que le asista razón a la apelante al manifestar que el Tribunal incurrió en una indebida valoración probatoria al tener en cuenta lo dicho por el testigo para tomar la decisión apelada.

El testimonio, como medio de prueba, consiste en la narración oral de hechos sobre los cuales el declarante tiene conocimiento directo o indirecto. Por esa razón, el artículo 220 del Código General del Proceso dispone que el juez le exigirá al testigo *«juramento de decir lo que conozca o le conste sobre los hechos que se le pregunten y de que tenga conocimiento»*. Ahora, si bien es cierto que esta norma le permite al testigo emitir conceptos o valoraciones cuando se trata de una *«persona especialmente calificada por sus conocimientos técnicos, científicos o artísticos sobre la materia»*, ello no significa que pueda conceptuar y realizar valoraciones técnicas más allá de los hechos que le consten, pues, como lo ha señalado esta Corporación³¹, *«Cuando el declarante no tiene conocimiento de los hechos sus exposiciones son propias de un dictamen pericial, prueba sobre la que la ley exige el cumplimiento de requisitos diferentes»*. Así las cosas, para que las declaraciones de carácter técnico o científico rendidas por un testigo puedan tener valor probatorio se requiere que este haya presenciado los hechos que son relevantes para el proceso y, a su vez, que tales declaraciones se utilicen con el objetivo de explicar o aclarar sus percepciones sobre los hechos.

En este caso concreto, esta condición no se cumple, porque el testigo no tuvo conocimiento sobre los hechos objeto del litigio, toda vez que no participó en la investigación que adelantó la DIAN en contra del contribuyente ni en la elaboración

³⁰ Fls. 278 a 286 del cuaderno principal.

³¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Subsección C. Sentencia del 13 de septiembre de 2021, Exp. 44931. C.P. Guillermo Sánchez Luque. En el mismo sentido, ver Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 15 de noviembre de 2017. C.P. César Palomino Cortés.



de los actos administrativos enjuiciados, según fue puesto de presente por la propia apoderada de la entidad demandada en la audiencia de pruebas: *«se considera de vital importancia que un experto en el tema, quien hace parte de la planta de personal de la entidad demandada, pero que no participó en la elaboración de los actos administrativos al encontrarse ejerciendo un cargo en la Dirección General y no en la dependencia a cargo del asunto (...).»*³² (subrayado de la Sala). En esa medida, se reitera, el testimonio bajo análisis no podía ser valorado por el Tribunal.

Aclarado lo anterior, la Sala estima que, conforme a los demás elementos probatorios que obran en el expediente, el ajuste cuestionado realizado por la sociedad apelante era procedente, pues de los hechos y circunstancias del caso concreto se observa que este obedeció a una circunstancia económica excepcional identificable (*i. e.* la provisión de la cartera de un deudor que entró al régimen de reorganización empresarial), circunstancia que no era típica ni del sector ni del comportamiento económico del contribuyente. En adición, que la situación surgió de una transacción con una parte no vinculada y que esta constituía una diferencia que afectaba, de manera significativa y atípica, la comparabilidad del margen de utilidad de la parte analizada con los márgenes de los terceros independientes, que podía corregirse a efectos de mejorar el grado de comparabilidad.

Vale la pena precisar, tal y como lo hizo la apelante en el recurso, que ni la Administración ni el Tribunal de primera instancia, cuestionaron de fondo el contenido del dictamen pericial ni las explicaciones expuestas en la demanda, en la medida en que no demostraron que el nivel de la provisión de cartera de RTD Colombia y el de las compañías comparables era similar y, por ende, que no fuese necesario realizar un ajuste para mejorar la comparabilidad.

De hecho, la DIAN tampoco aportó un cálculo diferente a partir del cual se pudiese concluir que las comparables habían experimentado un nivel de provisión de cartera igual o parecido al de la sociedad apelante. Por el contrario, se limitó a negar la procedencia del rechazo con fundamento en que la provisión de cartera era una erogación general o usual aplicable a todas las sociedades comerciales, pues ello estaba permitido por las normas contables colombianas, afirmación que, en opinión de la Sala, no es suficiente para desacreditar la razonabilidad del ajuste.

En primer lugar, porque ese argumento no es aplicable para las compañías del exterior seleccionadas como comparables por la actora en el estudio de precios de transferencia, en tanto su contabilidad no se rige por las normas colombianas. Y, en segundo lugar, porque no está fundamentado en ninguna prueba que permita acreditar, en este caso específico, que el nivel de la provisión de cartera registrado por la actora en relación con la totalidad de sus gastos es usual en su actividad económica y, por lo mismo, que su eliminación desmejoraba el grado de comparabilidad, al dar lugar a un escenario en el que la demandante, como parte analizada, diferiría significativamente de los terceros comparables en un elemento relevante de su actividad económica (*i. e.* los gastos por provisión de cartera).

La Sala considera importante mencionar que la simple existencia de una norma contable que permita el reconocimiento de un hecho económico en la contabilidad de las sociedades, o que el contribuyente haya tomado acciones para mitigar ese hecho (como lo es intentar el cobro de la cuenta), no le resta a una situación específica su característica de excepcional. Se reitera que lo relevante para considerar que una circunstancia específica puede ser objeto de ajuste, es el hecho

³² FI. 281 del cuaderno principal.



de que sus características económicas significativas puedan desfigurar u obstaculizar el contraste comparativo entre la operación realizada por partes vinculadas y la efectuada entre terceros independientes. Además, no es necesario que esa circunstancia sea imprevisible o irresistible para ser objeto de ajuste, tal y como lo ha señalado esta Sala³³.

A lo expuesto cabe agregar que las directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE contemplan expresamente el nivel de provisiones como uno de los elementos usuales a evaluar al momento de realizar el análisis de comparabilidad, dado que pueden derivar en diferencias que pueden llegar a afectar los márgenes de utilidad de una sociedad y sus comparables:

«Otro aspecto importante de la comparabilidad es la coherencia de las cuantificaciones efectuadas. Los indicadores de beneficio neto de la empresa asociada y los de la empresa independiente deben medirse de forma coherente. Asimismo, entre las empresas pueden darse 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 subsanarse a fin de alcanzar un nivel de comparabilidad aceptable»³⁴. (Subrayado de la Sala).

En esas condiciones, la Sala considera que la apelante demostró la existencia de un mayor valor de provisión de cartera que se originó de una circunstancia económica muy específica, derivada del comportamiento atípico de uno de sus clientes, todo a partir de la comparación de sus estados financieros de los años 2011 y 2012, en la que se demuestra que la provisión de cartera por el monto registrado en el año 2012 no era un hecho repetitivo o usual.

Además, la actora probó que la situación particular tuvo lugar con una compañía no vinculada (lo que es relevante para el régimen de precios de transferencia), que resultaba excepcional frente al resto de las compañías comparables, las cuales, según lo indicado en la documentación comprobatoria³⁵, y que no fue cuestionado por la DIAN, pertenecen al mismo sector que RDT Colombia. Por lo mismo, es razonable que debiera eliminarse del estado de resultados para efectos de realizar el análisis de comparabilidad con terceros independientes.

Adviértase que si bien es cierto que las compañías comparables registraron gasto por provisión de cartera en sus estados financieros, su proporción frente a la totalidad de los gastos de administración era muy baja en comparación con la que provisionó la demandante, por lo que es razonable estimar que, esa circunstancia económica particular, no constituyó un comportamiento económico típico de su sector. De ahí que los resultados operativos de RTD Colombia no serían similares a los de las comparables a causa de esa característica económica particular, con lo cual, consecuentemente, era necesario detraer tal provisión de los gastos de administración, con el fin de mejorar el grado de comparabilidad.

³³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 20821. C.P. Milton Chaves García.

³⁴ Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE- Instituto de Estudios Fiscales, 2010, apartado 2.75 (p. 101).

³⁵ En el aparte 4.4.1 de la documentación comprobatoria se observa la selección de los comparables, atendiendo a Código Internacional Industrial Uniforme (CIIU) cuando la búsqueda se realizó en los datos de la página de la Superintendencia de Sociedades, y al código de la Clasificación Industrial Estándar (SIC), para los comparables de Compustat North America (CS), Compustat Global (GV) y Reuters (REU).

Es muy importante resaltar que la razonabilidad del ajuste de comparabilidad en este caso se refuerza si se tiene en cuenta que, de no haberse rechazado la totalidad de la provisión de cartera registrada por la actora, sino tan sólo el valor que superaba la proporción de la provisión registrada por las comparables, el margen operativo de la actora, en todo caso, se hubiese encontrado por encima del intercuartil inferior que se determinó para la muestra de compañías comparables utilizadas en la documentación comprobatoria, y que no es objeto de debate entre las partes. Efectivamente, tanto en la demanda, como en el recurso de apelación, se encuentra que la actora expuso el siguiente ejercicio, con base en la información que se encontraba en el estudio de precios de transferencia:

«Ahora bien, podría entenderse que el hecho de restarse la totalidad de la provisión de cartera no es un ajuste razonable, ya que sus comparables también tienen provisión de cartera, aunque en una proporción mucho menor. De ser así, se plantea un ejemplo de un nuevo ajuste de comparabilidad, que consiste en restar el 3,844% (promedio de la proporción de la provisión de cartera sobre el gasto de las compañías comparables) del 18,751% (proporción de la provisión de cartera sobre el gasto de RTD Colombia) y tomar el resultado (=14,907%) como el valor a restar de los gastos de administración. De haberse realizado el ajuste de esta manera en la documentación comprobatoria, el margen operacional sería el siguiente:

CUADRO NO. 10

Descripción	Información financiera PT adicional
Ingreso	24.187.136
Costo	21.369.704
Utilidad bruta	2.817.432
Gastos de administración	1.916.313
Gastos de ventas	1.627.298
Gasto total	3.543.611
Total cartera	1.836.176
Total provisión de cartera	918.088
Provisión deducible	605.938
Provisión no deducible	312.150
Gasto total sin provisión no deducible	3.231.461
Ajuste al gasto	481.714
Gasto ajustado	2.749.747
Resultado operacional	67.685
Margen operacional	0,28%

Esta explicación demuestra que a pesar de reducir el monto de la provisión de cartera, pasando de \$918.088.000 (totalidad de la provisión) a \$793.867.000, la compañía obtendría un indicador de rentabilidad del 0,280%, siendo superior al límite inferior del rango intercuartil dispuesto en la documentación comprobatoria».

En este punto, es preciso mencionar que las Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE establecen como una práctica deseable que los contribuyentes argumenten y demuestren la forma en la que las condiciones de la operación vinculada (o controlada) satisfacen el principio de plena competencia, especialmente, cuando las condiciones relevantes de la operación se encuentran fuera del rango de plena competencia debido a los cuestionamientos o modificaciones realizadas por la Administración Tributaria. Todo lo anterior, sin que ello, necesariamente, implique una modificación del estudio de comparabilidad llevado a cabo en el estudio de precios de transferencia, como lo entendió la DIAN en los actos administrativos demandados.

Al respecto, las Directrices establecen:

«Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la administración tributaria, debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisfacen el



principio de plena competencia las condiciones de las operaciones, y si el resultado está comprendido en el rango de plena competencia (es decir, que el rango de plena competencia es distinto al determinado por la administración tributaria). Si el contribuyente no es capaz de demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia al que ajustar la condición de la operación vinculada»³⁶.
(Subrayado de la Sala).

En consideración a todo lo expuesto, la Sala se aparta de la posición del juez de primera instancia, y reitera que, de conformidad con las pruebas que obran en el expediente, se encuentra acreditada la razonabilidad y, por ende, la procedencia del ajuste de comparabilidad efectuado por la contribuyente a sus estados financieros del año gravable 2012 para efectos del estudio de precios de transferencia.

En esas condiciones, prospera el cargo de apelación por indebida valoración probatoria.

En consecuencia, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración de renta de la sociedad demandante, correspondiente al año gravable 2012.

3. Sanción por inexactitud

Confirmada la juridicidad del ajuste de comparabilidad objeto de debate, desapareció el fundamento de la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados (*i. e.* registrar costos improcedentes), de tal manera que es atípica la conducta desplegada al no existir inexactitud alguna en la declaración revisada.

4. Costas

Acorde con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condenará en costas por no encontrarse probada su causación.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada del 26 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000270 del 17 de diciembre de 2014 y de la Resolución No. 012666 del 23 de diciembre de 2015, que modificaron la declaración del impuesto a la renta presentada por Rotary Drilling Tools Colombia RTD Colombia, correspondiente al año gravable 2012.

³⁶ Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE- Instituto de Estudios Fiscales, 2010, apartado 3.61 (p. 148).



Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta de la sociedad Rotary Drilling Tools Colombia RTD Colombia, correspondiente al año gravable 2012».

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN