

Sentencia del 18 de abril de 2024, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello (27618)

SUMARIO: Análisis de la sentencia proferida por el Consejo de Estado, en el marco del expediente 25000-23-37-000-2016-01484-01, en el cual nuestra Firma actuó como apoderada de la Compañía. Importantes precisiones sobre el régimen de precios de transferencia y su aplicación en Colombia.

El Consejo de Estado se ocupó, en el marco de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en el cual nuestra Firma actuó como apoderada de la parte demandante, de analizar si el contribuyente cumplió con el régimen de precios de transferencia establecido en el ordenamiento colombiano y, en consecuencia, si los actos liquidatorios que modificaron la declaración de renta de SOFASA se ajustaban a derecho o no. Por la importancia que el fallo reviste para la temática de precios de transferencia, a continuación, se resumen los principales puntos abordados por la Corporación.

En primera medida, la Alta Corte analizó la procedencia de la modificación por parte de la Administración Tributaria del método utilizado por la demandante, para determinar el precio de la transacción entre partes relacionadas y concluyó que no era procedente modificarlo ya que no hay un único método aceptable para analizar las operaciones entre vinculadas y que el elegido por la Compañía resultaba confiable para el caso analizado.

Adicionalmente, el Consejo de Estado precisó que en el hipotético caso de que hubiere sido procedente el cambio de método, la DIAN había debido aplicar ajustes de comparabilidad al haber pasado de un método bruto (costo adicionado) a uno que mide el margen operacional (márgenes transaccionales de utilidad), debido a las situaciones extraordinarias que abordó SOFASA en el año objeto de análisis y que fueron debidamente acreditadas en el expediente.

Por otra parte, la sentencia se ocupó de determinar si el hecho de que SOFASA hubiera utilizado, para el análisis de comparabilidad efectuado, información de algunas comparables correspondiente al promedio de los periodos fiscales 2008 a 2010 y no de 2011, año de realización de las transacciones, era adecuado a la luz del régimen de precios de transferencia y concluyó que sí, dado que para la fecha de realización del estudio, la información correspondiente a 2011 no estaba aún disponible, lo cual fue plenamente acreditado por la Compañía.

Así mismo, precisó que, aunque el ideal es que la comparación sea con la información del mismo año, la normativa de precios de transferencia permite hacer el comparativo con el promedio de los dos años anteriores sin que se afecte la fiabilidad del estudio, es decir, del periodo fiscal 2011.

De otro lado, el Consejo de Estado se ocupó de analizar la legalidad del rechazo de comparables por parte de la DIAN con la modificación del criterio de intangibles no rutinarios, el cual había sido modificado por la DIAN del 5% al 3%. Sobre la modificación oficial del porcentaje del 5% al 3%, el Consejo de Estado no la encontró ajustada a derecho, toda vez que el 5% es un porcentaje que mide la materialidad, tema que fue suficientemente acreditado por la parte actora.

Así mismo, el Consejo de Estado se ocupó de analizar si el *goodwill* para efectos del análisis de comparabilidad debía considerarse un intangible rutinario o no rutinario y concluyó que este era un intangible rutinario.

Por último, sobre el aumento del costo de los materiales adquiridos entre vinculadas, de un año a otro, el cual era considerado desproporcionado por la DIAN, el Consejo de Estado concluyó que el aumento era proporcionado y mucho menor que el indicado por la DIAN y que el error de la Administración radicó en haber efectuado un análisis horizontal del costo, cuando lo procedente era hacer un análisis vertical, tomando en consideración no solo el valor del costo en términos absolutos y su variación de un año o a otro, sino necesariamente ligarlo con la totalidad de unidades producidas.

Con base en todo lo anterior, la sentencia confirmó en todas sus partes el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que había declarado la nulidad de los actos liquidatorios impugnados y reconocido la firmeza de la declaración privada presentada por SOFASA. A la presente circular se acompaña una copia de la sentencia

proferida por el Consejo de Estado, la cual invitamos a estudiar en profundidad, ya que contiene consideraciones muy relevantes y completas acerca del régimen de precios de transferencia y su aplicación en Colombia.

Ahora bien, además del resumen expuesto en líneas anteriores, y sin perjuicio de reiterar la invitación a leer el fallo que se caracteriza por ser riguroso y muy completo, a continuación, se profundiza en algunos de los puntos más relevantes, tanto de la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, como del fallo definitivo del Consejo de Estado.

De la sentencia de primera instancia, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, queremos destacar lo siguiente:

- El Tribunal aclaró que el artículo 9 del Decreto 4349 de 2004 faculta a utilizar información de los dos años anteriores de las compañías comparables en el análisis, teniendo en cuenta que, es común no contar con información de los comparables para el mismo año gravable, que fue precisamente lo que ocurrió en el presente caso: Para el momento de realización del análisis de comparabilidad, algunas comparables no habían hecho pública su información del año 2011, por lo cual fue necesario realizar el análisis con la información de los dos años anteriores.
- Frente al criterio de comparabilidad de intangibles no rutinarios, la Sala destacó que la Administración no proporcionó una explicación clara sobre por qué redujo el criterio de comparabilidad de intangibles no rutinarios del 5% al 3%, a pesar de reconocer que el 5% era un umbral de materialidad relevante. Así mismo, precisó que es común utilizar criterios de materialidad para tales cuentas, donde valores por encima del umbral establecido indican la presencia de intangibles significativos que pueden influir en la rentabilidad de las compañías comparables y, por lo tanto, deberían ser excluidos. En el mismo sentido, mencionó que en el dictamen pericial presentado se examinaron los criterios de materialidad utilizados en empresas como Bavaria S.A. y Ecopetrol S.A., concluyendo que el umbral del 5% era una medida común y razonablemente aceptada en la práctica contable y de auditoría como criterio de materialidad aceptable.

- Sobre la naturaleza de *intangible rutinario o no rutinario* del *goodwill*, concluyó que este suele considerarse un intangible rutinario y que, en consecuencia, la DIAN no debía haber excluido compañías con *Good Will* bajo el criterio de *intangibles no rutinarios*.
- El Tribunal de Cundinamarca realizó la precisión de que los ajustes de exactitud aplicados al método del Costo Adicionado, al ser un método menos sensible, no alterarían la conclusión del análisis, por lo que estos ajustes no son relevantes ni necesarios en ese método. Sin embargo, en el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, que fue el método al que migró la DIAN en su procedimiento de revisión, la aplicación de ajustes conduce a conclusiones diferentes, por lo que su aplicación sí era necesaria. A su vez, reprochó a la DIAN por modificar el método y negarse a aplicar los ajustes de comparabilidad cuando las situaciones extraordinarias estaban plenamente acreditadas en el expediente.
- En cuanto a los cuestionamientos sobre el aumento del costo, el Tribunal acertadamente concluyó que la DIAN realizó un análisis horizontal que no reflejaba adecuadamente la realidad financiera de las transacciones efectuadas, ya que no consideraba el concepto del costo en relación con el número de unidades producidas. La Sala destacó la importancia de aplicar un análisis vertical que tuviera en cuenta el aumento tanto del costo total como del costo por unidad, respaldando sus conclusiones en la normativa contable y tributaria.

El Consejo de Estado, actuando como tribunal Ad quem, a raíz del recurso de apelación instaurado por la parte demandada, se planteó los siguientes problemas jurídicos:

- i) Si era procedente el cambio de método realizado por la DIAN para la operación de egreso por compra de inventario para producción CKD.
- ii) Si era procedente la utilización de información de algunos de los comparables de los años 2008 a 2010, para la realización del estudio de precios de transferencia de una operación que tuvo lugar en el año 2011.

- iii) Si procedía la modificación en el criterio de *intangibles no rutinarios* disminuyendo el porcentaje de rechazo de 5% a 3% y si era procedente tratar al Good Will como un intangible no rutinario para efectos de la aplicación de este criterio de comparabilidad.
- iv) Si procedía la realización de ajustes de comparabilidad al utilizar el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad.
- v) Si los costos de los materiales adquiridos a partes relacionadas tuvieron un incremento desproporcionado de 2010 a 2011.

Sobre el primer problema jurídico planteado, el Consejo de Estado concluyó que el método del costo adicionado no debió ser rechazado por parte de la DIAN.

Al respecto, manifestó que La Administración Tributaria tiene el poder de ajustar los costos declarados por un contribuyente en sus transacciones con partes vinculadas, basándose en operaciones comparables con terceros independientes.

Sin embargo, para hacerlo, debe demostrar con pruebas adecuadas que la información proporcionada por el contribuyente en su estudio de precios de transferencia no refleja la realidad económica de las transacciones. Dijo la Corporación:

“Así, no es suficiente afirmar de manera teórica que en la operación analizada no procedía aplicar el método de costo adicionado porque el mismo sólo podía ser utilizado por *“manufactureros sin grandes funciones ni riesgos”*, sin entrar a explicar en detalle y demostrar con pruebas cuáles eran esas funciones y riesgos asumidos por Sofasa S.A. que permitían concluir que el método seleccionado por esta no era el más apropiado para la transacción controlada.

La Sala resalta que la demandada se limitó a plantear que el método de márgenes transaccionales de utilidad era el más apropiado debido a las funciones desarrolladas y los riesgos asumidos por la compañía, sin precisar, en particular, cómo están afectaban el análisis bajo el método del costo adicionado.” (negrilla y subraya fuera del texto original).

Ahora bien, en relación con el segundo problema jurídico, el Consejo de Estado aclaró que al seleccionar como períodos de referencia la información financiera media de 2008 a 2010, SPFOASA dio cumplimiento a lo preceptuado por el numeral 9 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, que permite utilizar datos de hasta dos años anteriores al analizado. Esto se debe a que las empresas comparables pueden tener ciclos fiscales que no coincidan con el año fiscal de Colombia, que se alinea con el calendario anual, tema que fue resaltado por el Consejo de Estado en su fallo.

Adicionalmente, en lo concerniente al rechazo de comparables por el criterio de los activos intangibles no rutinarios, la Corporación rechazó la disminución del 5% al 3% como criterio de materialidad. El Consejo de Estado precisó que no es correcto, como sostenía la Administración, afirmar que un criterio de materialidad del 5% o del 3% es indistintamente igual, ya que cambiar ese porcentaje alteraba el conjunto de comparables utilizados, afectando directamente la muestra de datos. A su vez, concluyó que, contrario a lo afirmado por la Administración, un umbral del 5% concuerda con una práctica comercial habitual como criterio de materialidad aceptable, por lo cual no había razón para su modificación.

Sobre el cuarto problema jurídico, la Sala concluyó que no era procedente cambiar el método de costo adicionado por el de márgenes transaccionales de operación pero que, aún en el hipotético caso de que el cambio de método hubiere sido procedente, era necesario aplicar ajustes de comparabilidad, dada la alta sensibilidad del método seleccionado por la DIAN y las situaciones extraordinarias que afrontó SOFASA en el año 2011. Sobre el particular, el Consejo de Estado precisó que el dictamen pericial aportado por la demanda identificó de manera clara las situaciones excepcionales como la capacidad ociosa de la fábrica, los descuentos a pie de factura y los gastos de publicidad. Además, señaló que el apoderado de la demandada no contrainterrogó al perito durante la audiencia de pruebas, que habría sido la oportunidad adecuada para cuestionar la prueba presentada.

Por último, en lo que respecta al aumento de los costos, el Consejo de Estado coincidió con la posición esgrimida por SOFASA desde el inicio del proceso, según la cual la Administración llevó a cabo una evaluación de variación porcentual horizontal, sin considerar el total de unidades producidas en cada año, lo cual era inadmisibles por cuanto, para revelar la realidad financiera de la variación del costo había debido realizar un análisis de variación vertical, en atención a las unidades producidas. Así

mismo, concluyó que el aumento real y plenamente acreditado del costo entre el año 2010 y 2011, sustancialmente inferior al indicado por la Administración producto de un análisis de variación horizontal que no refleja la realidad financiera, fue razonable y estuvo respaldado por pruebas adecuadas.

Por todo lo anterior, el Consejo de Estado confirmó en todas sus partes la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló los actos liquidatorios proferidos por la DIAN por concepto del impuesto sobre la renta del año 2011 y, consecuentemente, reconoció la firmeza de la declaración privada presentada por SOFASA por el año 2011.