



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2020-00614-01 (28270)
Demandante	TRANSEJES TRANSMISIONES HOMOCINETICAS DE COLOMBIA S.A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Notificaciones. Silencio administrativo positivo. Precios de transferencia. Valor probatorio de la declaración informativa y la documentación comprobatoria. Ajustes por implementación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo Oral de Santander, que resolvió lo siguiente:

PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. CONDENAR en costas a la parte actora, conforme a lo expuesto en precedencia. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 2 de mayo de 2016, la TRANSEJES TRANSMISIONES HOMOCINETICAS DE COLOMBIA S.A. (THC) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2015¹, liquidando un saldo a favor. Este fue solicitado en devolución, trámite resuelto en favor de THC a través de la resolución de devolución y/o compensación 62829000672001 del 4 de octubre de 2016².

Previa expedición del requerimiento especial³ y su correspondiente respuesta⁴, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) expidió la liquidación oficial de revisión 042412018000045 del 27 de diciembre de 2018⁵, bajo la cual rechazó costos de ventas y prestación de servicios y gastos operacionales de administración, en aplicación del ajuste a la mediana que hizo en la operación de compra neta de inventarios para producción celebrada con vinculados, y analizada en el estudio de precios de transferencia, liquidando, en consecuencia, un mayor valor de renta líquida gravable y de saldo a pagar por impuesto. También impuso sanción por inexactitud.

¹ Folio 3, Caa (parte 1 pdf.).

² Folio 701, Caa (parte 7 pdf.).

³ Folio 716, Caa (parte 8 pdf.).

⁴ Folio 733, Caa (parte 8 pdf.).

⁵ Folio 823, Caa (parte 9 pdf.).



Contra esa decisión se interpuso recurso de reconsideración⁶, el cual fue resuelto a través de la Resolución 992232020000002 del 3 de enero de 2020, confirmando en todos sus aspectos el acto de liquidación oficial.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones⁷:

- I. PRETENSIONES PRINCIPALES:
 1. Se anule, por violación directa de las disposiciones legales citadas y las que señalo en el acápite de normas violadas y concepto de la violación, por ilegalidad la Resolución 992232020000002 del 3 de enero de 2020 del fallo del recurso de reconsideración, dictada por el Sub-director (E) de Gestión de Recursos Jurídicos— Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que agotó la vía gubernativa;
 2. Y también, en consecuencia y por violar la Carta y la Ley, se anule la Liquidación Oficial de Revisión de Renta 2015 No. 042412018000045 del 2018-12/27 (amd), dejándola sin efecto legal alguno, y así mismo se declare nula la operación administrativa, por cuanto además es extemporáneo el Requerimiento Especial No. 042382018000008 del 14-06-2018, frente a la declaración presentada dos años atrás, al haber sido emitido más de un mes después.; y porque como a continuación se indica,
 3. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos proferidos por la administración tributaria, en la determinación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2015 son NULOS al estar incursos en las siguientes causales de nulidad, del numeral uno (1) del Art. 730 de incompetencia; por las causales del Art. 133 del C.G.P. por remisión que hace el Art. 208 del C.P.C.A. por extemporaneidad e irregularidad, por abuso o desvío del poder y violación al debido proceso; también incurren en los vicios procesales, del numeral seis (6); del Art. 730 del E.T.
 4. Se declare y reconozca que para esa vigencia gravable del año 2015 no se configura(ó) el vínculo económico frente al conjunto o grupo empresarial de GKN INDUSTRIES LTD. de Inglaterra y también se declare y reconozca o establezca que la información y metodología de los precios de transferencia, bien se debe concluir, no le obliga al contribuyente con relación a GKN en el año 2015, y por tanto TH DE COLOMBIA S.A. ha cumplido el deber informativo. No sólo por los criterios de vinculación económica o empresarial, cuyo test da respuestas negativas, en su totalidad, como prueba la documentación que consta en los antecedentes administrativos y se adjunta para ello, al presente libelo; y para que en consecuencia se reconozca y declare en firme la declaración privada presentada el 2 de Mayo (SIC) de 2016; con exoneración de las sanciones y demás modificaciones a dicha liquidación privada; o cuanto resulte en el caso.
 5. Las autoridades tributarias incurren en proceder inconstitucional que, por ello, EXCEPCIONO, como Cuestión Previa. Y para que se aplique a este caso, el Estatuto Contable del Decreto 2649 de 1993 y la contabilidad a precios históricos, no la estadística, si ello hubiere, conforme a los arts. 772 y 775 del E.T. Y con prevalencia, se declare aquí la tiene, la Contabilidad, frente a lo tributario de la sociedad contribuyente.
 6. Que por tanto, a título de restablecimiento del derecho se declare prevalece la declaración y liquidación privada, por el desacuerdo y controversia de los ajustes de la metodología de precios de transferencia, fundamento de las glosas, rechazos de costos

⁶ Folio 856, Caa (parte 9 pdf.).

⁷ SAMAI Tribunal. Índice 37. «LINK EXPEDIENTE DIGITAL(.pdf) NroActua 37.pdf» Carpeta 3. Memoriales. Carpeta 10. Corrección demanda.



y deducciones y mayores valores y sanciones a que se refiere la Liquidación Oficial de Revisión de la DIAN del 27 de diciembre de 2.018, la que por tanto, carece de constitucionalidad y legalidad; es ineficaz y sin validez y por ello, deber ser, como pido, anulada, para en su lugar, practicar una nueva, que es igual a dicha declaración y liquidación privada de impuesto de renta y complementarios del 02-05-2016.

7. Que, en consecuencia, se anule o declare infundada la sanción por inexactitud en cuantía \$539.385.000, por lo motivos y fundamentos que soportan esta Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho.

En defecto de lo anterior, y en subsidio de las principales se atienda las siguientes:

II. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

1. Que se reconozca y declare conforme al Art. 714 del Estatuto Tributario, y en restablecimiento del derecho violado, la declaración y liquidación privada de renta correspondientes al año gravable 2.015 de la sociedad TRANSEJES TRANSMISIONES HOMOCINETICAS DE COLOMBIA S.A. - TH de Colombia S.A., presentada el 02 de mayo de 2016, quedó en firme el 02 de mayo de 2018.
2. Que en restablecimiento del derecho vulnerado, se declare que en la práctica de la Liquidación Oficial de Revisión 042412018000045 del 2018/12/27, la actuación administrativa tributaria fue extemporánea y por lo tanto, se configuró la causal de nulidad del Art. 730, numeral 3º y la del numeral 5º, para dicha Liquidación Oficial de Revisión; o en subsidio, vale decir en defecto, o de otra parte, en dicha actuación administrativa hubo incompetencia para su práctica, conforme dispone el numeral 1º del mismo artículo 730 del Estatuto Tributario.
3. Consecuencialmente, solicito se establezca, reconozca y declare que viola la ley el Requerimiento Especial 042382018000008, y esto, como parte de la operación administrativa Liquidatoria, por las razones expuestas en el Concepto de la Violación.
4. En subsidio o defecto, de otro lado, se verifique, establezca y/o determine o declare que la Liquidación de Revisión 042412018000045 del 2018/12/27 es NULA, por las causales de los numerales dos (2) y uno (1) del Art. 730 del E.T. Ello desde lo dispuesto en los artículos 703, 705, 691 del E.T., y
5. En subsidio, vale decir, en defecto, también, se declare, establezca y determine que se violó directamente el Art. 565 del ET., al pretender notificar la Resolución No. 992232020000002 del 3 de enero de 2020 conforme registra en los folios correspondientes, porque dada la condición del Art. 135 de la Ley 1607 de 2.012, el edicto debió ser fijado. No hubo esta fijación, cuando habían transcurridos los diez (10) días de que trató la citación para notificación personal, porque no median los diez días cabales, sí se fijó a las 8:10 a.m. y se desfijó a las 5:00 p.m.
Y si procedía la notificación electrónica, ella tampoco se hizo; con violación del párrafo 1º y 2º del Art. 565 referido.
6. Así se venció, como pido se declare y reconozca expresamente, el término del Art. 732 del E.T. y procede, como pido, declarar que hay SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO para el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto el 05-11-2015, según regulan los artículos 732 y 734 del E.T.2
7. Que en defecto de las anteriores declaraciones, se practique el acto Liquidatorio del impuesto de renta y complementarios, con fundamento en las bases gravables y factores que corresponde al denunciado rentístico por el año gravable 2.015, conforme a derecho y para restablecérsele al contribuyente y que en la práctica es igual a declarar en firme y como definitiva la anterior liquidación privada.
8. Que en la controversia administrativa por la relación jurídico-tributaria se establezca que, en el presente caso, NO SE CONFIGURA INEXACTITUD, como ordena el último inciso del Art. 647 del Estatuto Tributario; la diferente interpretación del Derecho.
9. Cuanto resulte probado.

A los anteriores efectos, la parte actora invocó como **normas violadas** los artículos 6, 29, 34, 38, 95 (numeral 9), 338 y 363 de la Constitución Política; los artículos 12,



14, 18, 21, 24, 26, 27, 28, 122 y siguientes, 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-8, 260-10, 260-11, 363, 565, 566-1, 631, 651, 683, 688, 691, 703, 705, 710, 714, 730 (numerales 1, 2 y 3), 732, 734, 770, 771, 773, 774 y 775 del Estatuto Tributario; el artículo 135 y el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, así como las disposiciones de la Ley 1314 de 2009, la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019; igualmente, el Decreto 2548 de 2014; y en el ámbito internacional, la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las leyes aprobatorias de tratados internacionales, bajo los siguientes conceptos de violación:

Explicó que la declaración de renta de la vigencia revisada quedó **en firme**, porque la liquidación oficial de revisión fue expedida de manera extemporánea, esto en violación de los términos de los artículos 691, 703 y 705 del Estatuto Tributario; especialmente el término que debe considerarse cuando hay solicitud de saldo a favor. Sobre esto indicó que se presentó la declaración privada el 2 de mayo de 2016, con lo cual al proferirse el requerimiento especial el día 14 de junio de 2018 ya habían pasado 2 años desde la fecha de presentación. Agregó que, si se considera que hubo solicitud de devolución del saldo a favor, presentada el 26 de julio de 2016, la liquidación oficial del 27 de diciembre de 2018 es extemporánea, porque para efectos de la suspensión del término de firmeza de los dos años no debe tomarse el requerimiento especial, sino la liquidación oficial de revisión, así que esta ha debido expedirse como máximo el día 27 de julio de 2018.

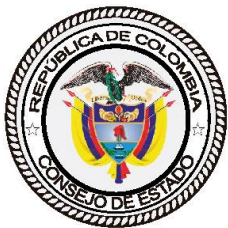
Señaló que, además, en la expedición de los actos administrativos participaron funcionarios **sin competencia**, específicamente el funcionario Pedro Javier Barrera Mateus, afirmando que «también se viola el artículo 688, sobre la competencia para la actuación fiscalizadora, (...)». El artículo 688 indica que la competencia para la actuación fiscalizadora está en el jefe de la unidad de fiscalización.

Argumentó que se **produjo silencio administrativo positivo a su favor**, ya que el recurso de reconsideración fue fallado con posterioridad al término de un año que se establece para tal efecto. Esto, por cuanto la resolución que resolvió el recurso fue proferida el 3 de enero de 2020, y esta no fue notificada personalmente, ni por edicto, en violación de los artículos 565 y 566-1 del Estatuto Tributario. Lo anterior por cuanto la DIAN no notificó electrónicamente el acto y, sobre el edicto, «véase que el día de la fijación no se comprende en totalidad, ni tampoco el de la des-fijación (...) porque no median los diez días cabales, si se fijó a las 8:10 a.m. y se desfijó a las 5:00 pm.» Así dijo que el recurso, interpuesto el 28 de febrero de 2019, debía entenderse como resuelto a su favor.

Dijo que los argumentos de la DIAN para modificar el denuncia rentístico relacionados con la documentación comprobatoria de **precios de transferencia** vulneraron dicho régimen, así como el **debido proceso**. Especificó que la Administración estaba equivocada al **rechazar el ajuste de exactitud**⁸ que se hizo en el estado de resultados para efectos de la comparabilidad en el análisis de la operación de egresos por compras de inventarios, pues este se hizo por ser el primer año de implementación del nuevo régimen contable de las normas financieras internacionales (NIIF), en virtud de la Ley 1314 de 2009.

Agregó que, como en el año 2015 recién iniciaba esa implementación, por mandato del Decreto 2548 de 2014, en concordancia con el artículo 165 de la Ley 1607 de

⁸ Reclasificación de mayor costo operacional a no operacional, que había sido registrado inicialmente en las partidas de depreciación de activos fijos, provisión y deterioro de inventarios y generado por la aplicación por primera vez de las normas financieras internacionales NIIF.



2012, existió un período de transición de cuatro años en el cual las NIIF no tenían efectos fiscales. Así que, como el ajuste se realizaba con motivo de la implementación por primera vez de las NIIF, estos aspectos relacionados con el ESFA no podían generar ajustes tributarios ni servir de base gravable. Y es que, la Ley 1314 de 2009 consagró la independencia de las normas contables frente a las fiscales, y los artículos 289 y 290 del Estatuto Tributario previeron un régimen transitorio, con lo cual, al rechazar costos y deducciones por efectos del rechazo del ajuste se desconocía dicho período, en violación de los principios de **debido proceso y de irretroactividad** del artículo 363 de la Carta Política.

Aseveró que al aplicar el ajuste a la mediana se violaron los artículos 95 y 363 de la Constitución Política, y por tanto hubo una **desviación de poder**, en cuando los actos demandados ignoraron la prohibición de aplicar tributos **confiscatorios**, esto al considerar que la Administración usó como renta líquida gravable un ingreso no realizado en el año 2015 bajo el principio de devengo, es decir liquidó el impuesto sobre una base hipotética.

Resaltó que el ajuste debía ser aceptado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario y en aplicación del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos de Norte América, el Convenio para Evitar la Doble Imposición con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, así este último fuera del año 2016, y la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), que grava las rentas en la fuente y que permite los Acuerdos Anticipados de Precios según el artículo 260-10 del Estatuto Tributario. Dijo que al no aceptarse hay **error en la aplicación de la ley y de los convenios para evitar la doble imposición**.

Dijo que la Administración se equivocó en el valor total de las operaciones de egreso realizadas con vinculados, al cual la DIAN le aplicó el ajuste (en proporción a la participación, 94% costos y 6% a deducciones), porque en el detalle de la liquidación oficial se observa que este incluía valores de las transacciones realizadas con compañías del grupo multinacional GKN, sobre lo cual explicó que existen dos grupos empresariales distintos: uno relacionado con Dana Corporation de Estados Unidos y, el otro, con GKN Industries de Inglaterra. Señaló que sí hay vinculación con el primero de ellos, a través de Transejes S.A., que es su matriz, pero **no existe vinculación** alguna con el grupo GKN Industries, bajo los criterios del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, por cuanto la participación de este en su capital social solo alcanza el 49%. Aclaró que en 2015 solo realizó operaciones con empresas del Grupo Dana por un valor aproximado de \$99 millones. Al referirse a este punto en sus hechos citó como violados los artículos 746 y 747 del Estatuto Tributario, sin desarrollar ningún aspecto sobre estos.

Señaló que **no se configuró inexactitud sancionable** y que, en todo caso, no se aplicó el beneficio de **favorabilidad** que impone sanciones reducidas bajo el artículo 102 de la Ley 1819 de 2016.

Oposición a la demanda

La Administración se opuso a las pretensiones de la demanda⁹ indicando que la declaración **no estaba en firme**. Expuso que la declaración de renta de la demandante correspondía a la vigencia 2015, siendo presentada el 2 de mayo de 2016, y en la que se liquidó un saldo a favor, que fue solicitado el 26 de julio de

⁹ SAMAI. Índice 22. « 24.MemorialWeb_LINKDEEXPEDIENTEDIGITAL(.pdf) NroActua 22»Carpeta3.Memoriales.Carpeta 14.contestación demanda.



2016. Dijo, que con ocasión de esas fechas aplicaba el término de firmeza de 2 años previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, el cual se cuenta desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación y para notificar el requerimiento especial, el cual fue oportunamente notificado.

Agregó que TH había dicho que el requerimiento fue extemporáneo al haberse notificado bajo la normativa anterior a la Ley 1819 de 2016, sobre lo cual adujo que el Consejo de Estado ha precisado que la derogatoria de normas no elimina sus efectos jurídicos mientras estuvieron vigentes. Por ello, al corresponder el caso al año gravable 2015, la actuación administrativa fue válida, ya que la declaración no había adquirido firmeza gracias a la expedición oportuna del requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución del recurso de reconsideración.

Sostuvo que los actos demandados fueron expedidos por los funcionarios **competentes** de la de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.

Precisó que **no se configuró el silencio administrativo positivo** a favor de la demandante, ya que esta interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión el día 28 de febrero de 2019, por lo cual debía resolverse a más tardar el 28 de febrero de 2020. Y que el recurso fue decidido mediante la resolución del 3 de enero de 2020, notificada el 28 de enero de 2020 mediante edicto No. 11, debido a que el apoderado de la demandante no atendió la citación personal enviada a la dirección procesal en Bucaramanga. Explicó que el edicto fue fijado el 28 de enero de 2020 a las 8: am y desfijado el 10 de febrero a las 5: pm durante horario laboral y en lugar público del despacho, tal y como fue certificado, cumpliendo con el término de 10 días hábiles para la fijación del edicto, exigidos por el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario.

Adujo que la modificación oficial efectuada en los renglones de costos y deducciones de la declaración de renta se fundamentó en las expresas disposiciones de **precios de transferencia** de los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario.

En cuanto a la inexistencia **de la vinculación**, afirmó que la demandante en su declaración informativa de precios de transferencia del año 2015, formato 1125, y en su estudio de precios de transferencia, declaró voluntariamente que hacía parte del grupo empresarial GKN DRIVELINE, por lo que las operaciones documentadas y analizadas se tomaron como operaciones con vinculados del exterior, pues dichos documentos gozan de la presunción de veracidad de que trata el artículo 746 del Estatuto Tributario. Afirmó, que, no era plausible, con la respuesta al requerimiento especial, el recurso de reconsideración y la demanda, señalar que no había vinculación, cuando la demandante había informado en la declaración y la documentación comprobatoria que con las empresas del grupo GKN se presentaba la causal de vinculación del numeral 5º del artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

Agregó que de las investigaciones efectuadas por la División de Gestión Fiscalización resultó que la demandante realizó operaciones comerciales con sus vinculados GKN do Brasil, GKN Driveline North America, Shanghai GKN, Dana Industrias Ltda., entre otros, sin que haya cumplido con el principio de plena competencia del artículo 260-2 del Estatuto Tributario.



En cuanto al **rechazo del ajuste**, precisó que conforme al artículo 1º del Decreto 2784 de 2012, la THC se encontraba dentro del grupo 1 de los preparadores de información financiera a efectos de hacer la convergencia al nuevo marco técnico normativo NIIF 1, por lo que el primer periodo de aplicación de dichas normas, conforme al numeral 7º del artículo 3º del mismo decreto, estaba comprendido entre el 1º de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015, con lo cual la determinación del indicador MOCT en las operaciones analizadas ha debido realizarse con la información preparada bajo dicho estándar, sin que procediera el ajuste practicado en su estudio de precios de transferencia.

Indicó que respecto del cargo relativo al error de derecho en la aplicación de la ley y la indebida aplicación de los convenios para evitar la doble imposición y precios de transferencia se presentó excepción de indebido agotamiento en la vía administrativa.

Agregó que los actos administrativos se fundamentaron en las normas del régimen de precios de transferencia y en esa medida **no contiene un espíritu confiscatorio**, ni se desatendió el principio de **irretroactividad** del artículo 363 de la Constitución Política o se violó la seguridad jurídica.

En cuanto a la **inexactitud**, señaló que la demandante desdibujó las actuaciones de la Administración, para tratar de enmarcarlas dentro del abuso y el desvío de poder, lo cual no es procedente pues los actos se fundamentaron en las funciones que le permiten a la Dian modificar las declaraciones que no se enmarcan en los límites legales.

Sentencia apelada

El Tribunal, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas con fundamento en lo siguiente¹⁰.

Indicó que la demandante presentó solicitud del saldo a favor de la declaración de renta por el año 2015 el día 26 de julio del 2016, la Administración tenía hasta el 26 de julio de 2018 para notificar el requerimiento especial, por lo cual considerando que la notificación de este se efectuó el 16 de junio de 2018, la declaración bajo examen **no adquirió firmeza**.¹¹

Señaló que **no hubo silencio administrativo positivo a favor de la demandante**, porque la citación para efectuar la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, fue enviada al apoderado de THC a la dirección informada en el recurso de reconsideración, sin que este hubiera comparecido para efectuarle la notificación, por lo que posteriormente fue notificada por edicto, el cual estuvo fijado durante un término de 10 días hábiles, esto es desde el 28 de enero hasta el 10 de febrero del 2020. De esta manera, la notificación de la resolución fue efectuada dentro del término legal de un año contado a partir del 28 de febrero de 2019, fecha del recurso de reconsideración.¹²

En cuanto a los aspectos en materia de **precios de transferencia**, analizados bajo el cargo denominado **desviación de poder**, el Tribunal se pronunció en primer lugar sobre la supuesta falta de **vinculación**, indicando que, en las pruebas que

¹⁰ SAMAI Tribunal. Índice 41. «11_RECEPCIONDEMEMORIAL_RAD202000614RECUR(.pdf) NroActua 41.pdf»

¹¹ Para el efecto citó la Sentencia del 1 de julio de 2021. Exp 2021. M.P Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² Citó la Sentencia del 15 de abril de 2021 (Exp 24844). M.P Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



fueron allegadas al expediente, se encuentra la documentación comprobatoria de precios de transferencia presentada por la parte demandante¹³, que entre otra información incluye la causal de vinculación con cada uno de los proveedores y las operaciones realizadas con estos durante el año 2015. Añadió que de la declaración informativa y del estudio de precios de transferencia pudo determinar que la demandante hacía parte del grupo empresarial GKN DRIVELINE.

De lo anterior concluyó que no había duda de que las operaciones entre la demandante y el Grupo GKN DRIVELINE se constituyeron como operaciones entre vinculados, por lo cual aquella estuvo obligada a cumplir con el régimen de precios de transferencia. Y dado que la demandante en sus operaciones con vinculados del exterior no consideró los márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables entre partes independientes, infringió el principio de plena competencia.

Por último, condenó en costas de primera instancia a la parte demandante y señaló que las agencias en derecho serían fijadas en auto separado por parte del magistrado ponente.

Recurso de apelación

La demandante¹⁴ presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Adujo que la declaración de renta del año 2015 se encontraba **en firme**, pues su fecha de presentación fue el 2 de mayo de 2016, y la DIAN le notificó el requerimiento especial el 16 de junio de 2018. De igual manera indicó que, considerando que la solicitud de devolución del saldo a favor se presentó el 26 de julio de 2016, ya había transcurrido un año, 10 meses y 21 días del término para la firmeza de la declaración, con lo cual al mismo solo le faltaban 2 meses y 9 días.

Indicó que respondió el requerimiento especial el 14 de septiembre de 2018, y por tanto se reanuda al día siguiente el término para contar los 2 años, por lo que, en su concepto la Administración contaba únicamente hasta el 24 de noviembre del 2018 para notificarle la liquidación oficial de revisión, la cual solo fue notificada el 3 de enero de 2019, momento para el cual su declaración privada ya estaba en firme. Añadió que, mientras la demandada y el tribunal consideró el artículo 705 del Estatuto Tributario para determinar el término de firmeza, se ha debido considerar el artículo 714 *ibidem* que es posterior y específico al caso.

Agregó que la liquidación oficial es nula por la intervención de un funcionario comisionado, que no era de la seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga (**falta de competencia**), en violación del artículo 688 del Estatuto Tributario.

De igual manera argumentó que **hubo silencio administrativo**, porque ni el apoderado de THC, o alguno de sus dependientes, recibieron la citación para la notificación personal del fallo del recurso de reconsideración, toda vez que no hay evidencia de firma de recibido por parte de alguna de las personas indicadas, y que la Administración tampoco efectuó notificación electrónica del fallo. Adicionó que el

¹³ Respecto de la documentación comprobatoria citó la Sentencia N° 08001-23-31-000-2012-00106-01 del 26 de noviembre de 2020.

¹⁴ SAMAI.Tribunal.Índice41«11_RECEPCIONDEMEMORIAL_RAD202000614RECUR(.pdf) NroActua 41»



tribunal se equivoca cuando considera que el edicto cumplió con la notificación, en su concepto para el término de 10 días hábiles los días de la fijación y desfijación del edicto «no se comprenden en totalidad», por lo que no se entendió efectuada la notificación en los términos del artículo 72 del C.P.A.C.A, y entonces se debe entender que el 28 de febrero de 2020 tuvo lugar el silencio administrativo positivo.

En materia de los cargos relacionados con **precios de transferencia** explicó que aplicó el test de vinculación, del cual resultó **que no se presentaba** aquella con las compañías parte del grupo cuya matriz es GKN Industries Limited de Inglaterra, en tanto esa sociedad solo participa en THC en un 49%, lo cual fue certificado por el revisor fiscal, prueba desconocida por la DIAN y el tribunal.

Añadió que las operaciones con el Grupo Dana solo significaron en la vigencia gravable 2015 un total de \$99 millones de pesos, e insistió que entre ella y GKN Industries y sus relacionadas no hubo vinculación. Después de explicar la diferencia entre partes relacionadas y vinculados económicos resaltó que *“es una falacia argumentativa la de determinar qué hay vinculación económica entre THC y DANA CORPORATION o entre THC y GKN INDUSTRIES, cuando ocurre que la situación de control certificada y declarada y registrada en la Cámara de Comercio determina que la vinculación económica es entre TRANSEJES S.A. (controlante) y TH DE COLOMBIA S.A. (subordinada o controlada) como claramente se lee en el RUT de THC que obra en el expediente y que siempre se ha declarado que la composición del capital nacional privado de THC es 51% nacional (de TRANSEJES S.A.) y 49% extranjero (de GKN Industries Limited de Inglaterra), tal y como lo reconoció la Administración en los actos demandados.”*

Adujo que no hay unidad de propósito y dirección con respecto a DANA Corporation, así esa entidad sea controlante de TRANSEJES S.A. y a su vez, ésta matriz de THC y filial de aquella. En todo caso señaló que las operaciones no son significativas con relación a DANA sino con GKN, con la cual no había vinculación. Insistió en que debió observarse el certificado de composición accionaria al que se refiere el párrafo del artículo 289 del Estatuto Tributario¹⁵. Insistió que la posición de la Administración sobre este punto violó los artículos 746 y 747 del Estatuto Tributario, sin incluir explicación sobre esto.

Resaltó la **falta de pronunciamiento** del tribunal respecto de los **ajustes de comparabilidad**. Insistió en que efectuó un ajuste en el estado de resultados preparados bajo las NIIF en el año 2015, para efectos de la comparabilidad, considerando que para ella era el primer año de su implementación. Fue una reclasificación interna de un costo contable operacional a no operacional, con lo cual la utilidad contable es igual. Se trata de un cambio producido por la introducción de las NIIF, es decir un ajuste precisamente para brindar mayor confiabilidad y exactitud del análisis de los precios de transferencia.

Así mismo, trajo a colación la Guía Práctica para Afrontar las Dificultades Asociadas a la Falta de Comparables en los Análisis de Precios de Transferencia del año 2017¹⁶ de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) de la cual resaltó que:

No existe un método universalmente aceptado para los ajustes de comparabilidad, ni hay consenso entre las administraciones tributarias sobre la fiabilidad de los diferentes ajustes de comparabilidad. Sin embargo, los ajustes de comparabilidad utilizados más comúnmente *SON*: ajustes por diferencias contables (...).

¹⁵ Adujo que se violaron los artículos 742, 743, 746, 747, 754 y 763 del E.T.

¹⁶ <https://www.oecd.org/tax/guia-practica-comparables-precios-de-los-minerales.pdf>



Aunque los países aplican normas internacionales de contabilidad, como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sigue habiendo diferencias contables entre países y sectores, e incluso entre diferentes entidades del mismo sector (...).

Explicó que la Administración desconoció el ajuste de comparabilidad y tomó únicamente la información financiera reportada en el 2015, a partir de la cual recalculó ajustó la operación a la supuesta mediana del rango intercuartil.

Afirmó que el ajuste que hizo para precios de transferencia no generó ingreso ni produjo un cambio en el estado de resultados, con lo cual no hubo causación ni realización de renta y que no caben impuestos sobre bases hipotéticas, violando los artículos 14, 18 y 28 del Estatuto Tributario.

También argumentó que se produjo un **error de hecho y de derecho en la aplicación de la ley, adicional a que hubo desvío de poder**. Aseveró que las operaciones que debieron someterse a la metodología de precios de transferencia solo ascendieron a 99 millones de pesos, es decir que solo representaban el 0.89%.

Explicó que, de acuerdo con los tratados internacionales que ha mencionado previamente (TLC con Estados Unidos, el Convenio para Evitar la Doble Imposición con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Decisión 5788 de la CAN), si el ajuste es realizado por la DIAN, el contribuyente puede corregir sin sanción bajo el artículo 260-8 del Estatuto Tributario (este se refiere a si las autoridades del país del vinculado del exterior han realizado un ajuste a los precios o contraprestación de ese vinculado, y Colombia tiene suscrito un convenio con ese país, el vinculado colombiano puede corregir su declaración sin sanción para reflejar el ajuste).

Agrego que es fundamental respetar el régimen de transición de los efectos de las normas contables en las normas tributarias, y de ajustes por diferencia en cambio¹⁷. Así mismo señaló que no le aplicaron el artículo 289 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, que se refiere a el efecto del ESFA en los activos y pasivos, cambios de políticas y errores contables.

Resaltó que en sede administrativa advirtió que al tratarse del primer año de implementación de la NIIF el ESFA no daba lugar a ajuste o base de tributación, y la Ley 1314 de 2009 estableció la autonomía e independencia de las normas tributarias frente a la contabilidad e información financiera. De igual manera indicó que el Decreto 2548 de 2014 y la Ley 1607 de 2012 establecieron un lapso de cuatro años (4) durante el cual las NIIF no tenían efectos fiscales. Adicionó que, si por el Decreto 2420 de 2015 se la obliga a tener en cuenta aspectos de las conciliaciones o ajustes contables para temas fiscales, consagrados como no aplicables en la Ley 1819 de 2016, esto implicaría la violación de los artículos 363 y 29 de la Carta Política por aplicación retroactiva de las normas.

Explicó que no procede la sanción por inexactitud, dado que la declaración de renta del año 2015 se presentó con base en hechos completos y cifras veraces, sin ocultamiento de información ni falsedad. Argumentó que existió un error de interpretación del derecho, lo cual, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁸ y con lo dispuesto en el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para la época, constituye causal eximente de responsabilidad.

¹⁷ Artículos 288 y 291 del E.T

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de febrero de 2004, Radicación 13207, C.P. Ligia López Día



Oposición a la apelación

La Administración solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, y reiteró que la declaración de renta del año gravable 2015 **no se encontraba en firme** y que, no se configuró el **silencio administrativo positivo**. Afirmó que está probado en el expediente que el apoderado de la demandada no atendió la citación para la notificación personal de la resolución de reconsideración, enviada a la dirección procesal informada por aquel, razón por la cual la Administración procedió válidamente mediante notificación por edicto, esto es publicando «la parte resolutive del acto en un lugar público por un término de 10 días».

De igual manera reiteró que todas las actuaciones fueron realizadas por personal comisionado y **competente** de la Administración.

De otra parte, señaló que la apelante incurre en contradicción al negar la existencia de vinculación con las compañías relacionadas en su propia declaración informativa de precios de transferencia, en la que identificó como vinculadas a GKN Do Brasil, GKN Driveline North America, Shanghai GKN Driveshaft Co. Ltd., Dana Industrias Ltda., GKN Freight Service EURL, GKN Ayra Servicio, GKN Driveline Trier GmbH y GKN Driveline International. Indicó que, de conformidad con el numeral 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la contribuyente reconoció expresamente su vinculación económica con tales sociedades, y que la documentación comprobatoria ratifica esa relación. Sostuvo que los certificados contables y de existencia presentados por la actora lejos de desvirtuar la vinculación, corroboran la participación mayoritaria de los grupos GKN Driveline y Dana Corporation en su capital.

Respecto del **ajuste de comparabilidad**, explicó que la THC y sus comparables elaboraron sus estados financieros bajo las NIIF y, en solo un caso bajo US GAAP, marcos contables homogéneos que no justificaban ajustes adicionales por depreciación o deterioro.

Señaló que dichos rubros son gastos recurrentes que inciden directamente en la operación y que excluirlos distorsionaba comparabilidad. Indicó que los ajustes de comparabilidad solo proceden cuando mejoran la fiabilidad del análisis, lo que no ocurrió en el caso concreto.

Frente a la **sanción de inexactitud**, sostuvo que no se configuró la causal eximente del artículo 647 del Estatuto Tributario. Aclaró que la controversia no radica en una diferencia de criterios jurídicos sino en hechos comprobados: la utilización de precios o márgenes no acordes con el principio de plena competencia.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se manifestó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del Impuesto de renta del año fiscal 2015 de TRANSEJES TRANSMISIONES HOMOCINETICAS DE COLOMBIA S.A., e impuso sanción de inexactitud.



1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección establecer si i) se notificó extemporáneamente el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión a la apelante, y en esa medida si la declaración del 2015 quedó en firme; ii) si el acto es nulo porque participó un funcionario sin competencia; iii) operó el silencio administrativo, por indebida notificación de la resolución que falló el recurso de reconsideración; iv) se desacreditó la vinculación con ciertos terceros del exterior, originalmente enunciada en la declaración informativa y la documentación comprobatoria, de precios de transferencia; v) procede el ajuste de exactitud que hizo la demandante para efectos de la comparabilidad de la información financiera en la documentación comprobatoria; y vi) procede la sanción de inexactitud.

2. Notificación requerimiento especial y liquidación oficial de revisión

La Administración profirió a la parte demandante (ahora apelante) el requerimiento especial 042382018000008 del 14 de junio de 2018¹⁹ y la liquidación oficial de revisión 042412018000045 del 27 de diciembre de 2018²⁰, frente a los cuales con argumentos respecto a su notificación THC sostuvo que su liquidación privada había quedado en firme.

El Tribunal resolvió que las actuaciones demandadas fueron notificadas dentro de los términos fijados por la regulación vigente en la época de los hechos y que por ende no prosperaba el cargo.

Por su parte, la **demandante en su apelación** reiteró la extemporaneidad de los actos demandados además de señalar que en la liquidación oficial de revisión participó un funcionario sin competencia, pues este había sido comisionado por el Nivel Central, y el mismo no era parte de la unidad de fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga.

Para la época de los hechos, el artículo 705²¹ del Estatuto Tributario indicaba que cuando la declaración tributaria se presentara con saldo a favor, el requerimiento especial de que trata el artículo 703 *ibidem* debía notificarse a más tardar dos años después de la presentación de la solicitud de devolución o compensación de dicho saldo. A su vez, el artículo 714²² señalaba que la declaración tributaria que presentaba un saldo a favor del contribuyente quedaría en firme sí, 2 años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación del saldo, no se había notificado el requerimiento especial. La declaración también quedaba en firme sí, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

¹⁹ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte.8.P24.

²⁰ Ibidem. Parte 9. P 39.

²¹ Artículo 705. Término para notificar el requerimiento. El requerimiento de que trata el artículo 703 deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar (...)

Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

²² Artículo 714. Firmeza de la liquidación privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.



De acuerdo con el artículo 710²³ del mismo estatuto, la liquidación oficial debía notificarse dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso.

Descendiendo al caso específico, se evidencia que en el expediente reposa la declaración del impuesto de renta y complementarios de la apelante por la vigencia 2015, formulario 111160367927 y adhesivo 91000353923335, presentada el 2 de mayo de 2016, que registra saldo un favor²⁴ el cual fue solicitado en devolución/compensación el 26 de julio de 2016²⁵.

De lo anterior se desprende que la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta **el día 26 de julio de 2018**²⁶ y como fue expedido el 14 de junio de 2018, y notificado **el día 16 de junio de 2018**²⁷, la firmeza de la declaración fue interrumpida.

Siguiendo con los hechos, la demandante tuvo plazo hasta el 16 de septiembre de 2018 para responder el requerimiento especial²⁸, fecha que fijó el punto de partida para la contabilización del plazo que tiene la DIAN para notificar la liquidación oficial de revisión, que vencía a más tardar el 16 de marzo de 2019²⁹. Como la liquidación oficial de revisión fue notificada el 3 de enero de 2019³⁰, esta se hizo dentro del término legal y la declaración no adquirió firmeza.

Así no es cierto, como lo ha afirmado THC, que la firmeza se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión o que el plazo de los dos años se cuenta hasta esta³¹.

En consideración a todo lo anterior, no prospera este cargo.

3. Falta de competencia

Adicionalmente, la apelante solicitó la declaración de la nulidad de la liquidación oficial de revisión, argumentando que en los actos preparatorios de esta actuación participó el señor Pedro Javier Barrera Mateus, quién siendo empleado de la DIAN, no era funcionario de la Unidad de Fiscalización de la Administración Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga.

²³ Artículo 710. Término para notificar la liquidación de revisión. Dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

²⁴ Ibidem. Parte. 1. P8

²⁵ Ibidem. Parte 7. PP 108 y 109.

²⁶ Dos años contados desde la fecha de solicitud del saldo a favor

²⁷ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte. 8 .P53.

²⁸ Artículo 707 del Estatuto Tributario: "Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas"

²⁹ Según el artículo 710 del Estatuto Tributario.

³⁰ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte. 9. P99.

³¹ La demandante señaló por un lado que, «Como hubo solicitud de devolución los dos años son hasta el 26 de Julio de 2018, así la Resolución de Liquidación Oficial es del 27 de diciembre de 2018. No dice la norma que el término general de firmeza en las declaraciones tributarias se tome con respecto a la respuesta del Requerimiento Especial. Ese es el error de la Autoridad Tributaria», y por otro que a la fecha de notificación del requerimiento especial «lleva a que ha transcurrido 1 año 10 meses y 21 días para el término de firmeza (si se cuenta desde la solicitud de devolución, esto es el 26/07/2016) faltando entonces para el término perentorio de los 2 años de firmeza de las declaraciones 2 meses y 9 días. Se contesta el Requerimiento Especial el 14/09/2018 (3 meses después). Se reanuda al día siguiente el término de los 2 años y culminando el 24 de noviembre de 2018. La Liquidación Oficial de Revisión fue notificada a TH de Colombia el 3 de enero de 2019, fecha posterior a los 2 años (...)»



Para estos efectos se recuerda que la falta de competencia o incompetencia se presenta cuando el acto administrativo es expedido por quien ostenta la condición de funcionario público, pero lo hace por fuera de la esfera de atribuciones que la constitución, la ley o el reglamento le han asignado, o no corresponde a los asuntos que por razón de la materia, territorio, la persona, el grado funcional o jerárquico, o el tiempo inclusive, le son dables resolver.

Así, es claro entonces que, aquí no se discute la capacidad de los funcionarios que suscribieron los actos administrativos, sino la capacidad del señor Pedro Javier Barrera, funcionario de la DIAN, para participar en el proceso de fiscalización, previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión. Se observa entonces en el expediente que, dicho funcionario es parte de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional, del Nivel Central, y fue comisionado a través del Auto Comisorio 001365 del 25 de octubre de 2017³² para practicar visita de acompañamiento técnico dentro del Auto de Verificación y Cruce 042382017001056 del 23 de octubre de 2017 de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Bucaramanga, para efectos de verificar las operaciones sujetas al Régimen de Precios de Transferencia de la demandante, por el año gravable 2015. El anterior auto fue notificado a THC, según consta en los folios 656 y 657 del Caa.

De acuerdo con lo anterior, la Sección denota que no hay falta de competencia en este caso, toda vez que, de una parte no se aduce que quienes profirieron los actos administrativos demandados no contaran con ella, y, en todo caso, la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional del Nivel Central tiene dentro de sus funciones las de ejercer las acciones de control, directamente o a través de las Direcciones Seccionales, tendientes a asegurar que se adelanten las investigaciones a que haya lugar por las operaciones económicas internacionales, entre estas las relacionadas con asuntos del régimen de precios de transferencia³³.

En virtud de lo anterior, se comisionó en documento que designó cuáles eran sus competencias y/o funciones, esto es el señor Barrera estaba habilitado para practicar visita de acompañamiento técnico dentro de un proceso de fiscalización relacionado con precios de transferencia, funciones que llevó a cabo con posterioridad a la expedición y notificación del auto que lo comisionó. La demandante no menciona mayores reparos, así que con lo anterior se considera resuelto este aspecto.

Por lo anterior, no prospera el cargo.

4. Silencio administrativo positivo

El tribunal consideró que no operó el silencio administrativo positivo a favor de THC, ya que fue correctamente notificada la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Para esto, indicó que la citación de notificación personal fue enviada a la dirección indicada por el apoderado de la demandante, y como este no compareció para su notificación personal, la Administración estaba facultada para notificar la resolución por edicto, lo cual tuvo lugar dentro del año siguiente a la fecha de radicación del recurso de reconsideración.

³² Folio 655, Caa (Parte 7 pdf.).

³³ Para la época de los hechos, artículo 34 del Decreto 4048 de 2008, con sus modificaciones. Téngase en cuenta que la estructura de la DIAN se ha modificado a través de los Decretos 2360 de 2009, 1321 de 2011, 1292 de 2015, 1346 de 2016.



La apelante señaló que no hubo notificación personal de la resolución de reconsideración porque la citación no fue entregada ni al apoderado ni a alguno de sus dependientes, que no hay constancia de eso, y que la Administración tampoco optó por la notificación electrónica. Además, dijo que la notificación por edicto no fue efectuada, ya que la fijación y desfijación no comprendió el tiempo que señala la ley.

Para resolver este cargo sea lo primero señalar que el término para resolver el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo, están regulados por los artículos 732 y 734 del ET, que rezan:

Artículo 732. término para resolver los recursos. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

Artículo 734. silencio administrativo. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

Las expresiones resolver y resuelto utilizadas en los artículos 732 y 734 citados, han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Sección Cuarta en el sentido de que su alcance corresponde a la decisión debidamente notificada, dentro de la oportunidad legal³⁴, pues de lo contrario no puede considerarse resuelto el recurso «como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes, y por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado»³⁵

Ahora, en cuanto al medio de notificación, el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario dispone que los actos que resuelven los recursos interpuestos ante la Administración deben notificarse personalmente o, de manera supletoria, mediante edicto, en caso de que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no comparezca para notificarse dentro de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

En el caso en estudio, se observa que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se radicó el 28 de febrero de 2019³⁶, y fue decidido a través de la Resolución 992232020000002 del 3 de enero de 2020³⁷.

Para efectos de notificar personalmente esta última resolución, la Administración citó al contribuyente para que compareciera en sus dependencias³⁸. La Sección evidenció que en el expediente obra un certificado expedido por la empresa Servicios Postales Nacionales S.A., en el que consta la guía No. PCOIS910847C0. Allí se verifica que el documento a notificar fue dirigido a Galán Quiroz Luis Omar, con dirección carrera 37 # 53-13 de la ciudad de Bucaramanga, Santander, y consta una firma de recibido del señor Wilmer M. Caicedo.³⁹ Se advirtió, además, que el nombre del destinatario corresponde al del apoderado⁴⁰, el cual suscribió el recurso de reconsideración y que la dirección de entrega señalada coincide con la informada por este en dicho escrito⁴¹.

³⁴ Sentencia del 4 de noviembre de 2021, Exp. 24327, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁵ Sentencia del 12 de abril de 2007, Exp. 15532, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; Sentencia del 23 de junio del 2000, Exp. 10070, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

³⁶ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte. 9. P102.

³⁷ Ibidem. Parte 10. P25.

³⁸ Ver citación en la página 68 de la parte 9 de los Antecedentes Administrativos.

³⁹ Ibidem. P 69

⁴⁰ Ibidem. Parte 9. P132.

⁴¹ Ibidem. P130.



Es preciso observar que la demandante cuestiona en su apelación dos aspectos de la notificación, por una parte, dice que la citación para notificarse personalmente no se puede entender recibida, porque no le fue entregada a su apoderado o alguno de los dependientes de este, y, por otra parte, considera que el edicto no estuvo fijado por 10 días, por lo tanto, el análisis se centrara en lo estrictamente planteado por el apelante.

Sobre el primero de los puntos, cabe traer a colación lo ya indicado por la Sección para el caso de la entrega de documentos a personas diferentes del destinatario, pero en la dirección correcta, así:

Respecto a la validez de la notificación con la entrega del acto administrativo cuando es **recibido por una persona diferente al destinatario**, se reitera el criterio de la Sección, mediante el cual se ha precisado que no se invalida la notificación pues se presume el vínculo entre este y el receptor. De manera que, **si el acto es entregado en la dirección informada por el administrado, conlleva que la notificación se practicó en debida forma**, y por ello surte efectos desde ese momento. (...).⁴²

En suma, la citación para efectuar la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso fue debidamente entregada en la dirección informada por el apoderado, y no es causal para alegar la falta de notificación que la haya recibido una persona diferente. Ahora bien, como el apoderado no se presentó personalmente a notificarse, la Administración procedió entonces a realizar la notificación por edicto.

En el expediente se encuentra el edicto número 11, el cual contiene la parte resolutive de la Resolución 992232020000002 del 3 de enero de 2020, y en el que se indica que fue fijado por 10 días hábiles a partir del 28 de enero del 2020 a las 8:10 am y desfijado el 10 de febrero del 2020 a las 5.00 pm, firmado por el funcionario notificador.⁴³ De igual manera se encuentra una certificación de acto administrativo, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, el 15 de febrero de 2020, en la que se indica que la resolución que resolvió el recurso fue notificada por edicto el 28 de enero del 2020 y desfijado el 10 de febrero de ese año, teniendo como fecha de ejecutoria el 11 de febrero del 2020⁴⁴.

De lo anterior, para la Sección es claro que la resolución que desató el recurso de reconsideración fue debidamente notificada por edicto, que estuvo visible durante 10 días hábiles, y que el hecho de que este haya sido fijado el 28 de enero del 2020 a las 8:10 am y desfijado el 10 de febrero de ese año a las 5:00 pm no invalida la notificación; ya que ese fue el horario de atención al público de la Administración, en el cual la demandante hubiera podido concurrir para enterarse del contenido de la actuación. Así, se entiende que dicha resolución fue notificada dentro del término de un año contado desde el 28 de febrero del 2019, por lo que no se configuró el silencio administrativo positivo alegado por la apelante.

Por lo anterior no prospera el cargo.

5. Régimen de precios de transferencia

5.1 Vinculación económica

En la liquidación oficial de revisión (fl 831 y 832, Caa) la DIAN indica que, de acuerdo con la información reportada por THC en su estudio de precios de transferencia la

⁴² Sentencia del 23 de septiembre de 2021 Exp.24912, MP Dr. Milton Chaves García.

⁴³ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte.10.P66.

⁴⁴ Ibidem. P65.



demandada realizó operaciones con vinculados del exterior de compra neta de inventarios para producción, por valor total de \$5.589.105.000, y operaciones que dieron lugar a deducciones por valor total de \$362.659.000, por concepto de asistencia técnica, otros servicios y regalías. De estos valores y operaciones, la Administración rechaza \$2.028.089.000 y \$129.453.000, por el ajuste a la mediana que hizo al señalar que no se cumplió con el principio de plena competencia.

Las operaciones antes descritas fueron realizadas con los vinculados del exterior identificados como GKN Do Brasil, GKN Driveline North America, Shanghai GKN Driveshaft Co. Ltd., Dana Industrias Ltda., GKN Freight Service EURL, GKN Ayra Servicio, GKN Driveline Trier GmbH y GKN Driveline International. En relación con todas las entidades cuya denominación incluye la sigla GKN, la demandante afirmó en vía gubernativa y en la demanda, que estas no son vinculadas para efectos del régimen de precios de transferencia, y que esto se encuentra probado ya que su accionista GKN Industries Limited de Inglaterra (del grupo GKN Driveline) solo tiene una participación del 49%.

El tribunal en su fallo concluyó que las operaciones entre la apelante y el Grupo GKN Driveline se constituyeron como operaciones entre vinculados económicos, y como la demandante no consideró los márgenes de utilidad que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables (por efectos de los aspectos que se analizan en el siguiente cargo) se infringió el régimen de precios de transferencia.

En la apelación, THC adujo que no se consideró el “TEST” que fue efectuado en el año de 2018, según el cual no se configuró vinculación económica con las entidades de ese grupo, porque según certificados aportados en el expediente hay vinculación con el grupo DANA más no con el grupo GKN, y que, a pesar de que bajo el principio de legalidad ella no estaría obligada a cumplir con el régimen de precios de transferencia respecto de las operaciones con esos no vinculados, lo hace para evitar sanciones.

La Administración en la oposición a la apelación señaló que en la declaración informativa de precios de transferencia y la documentación comprobatoria preparadas por la propia demandante, esta da cuenta de la vinculación económica con las compañías proveedoras de bienes y servicios, y que las mismas gozan de presunción de veracidad según el artículo 746 del Estatuto Tributario, lo cual no se desacredita con lo simplemente indicado por el demandante en la vía administrativa, en la demanda y en la apelación.

Para resolver este punto, se debe considerar que en la documentación comprobatoria de precios de transferencia preparada por la demandante para el año 2015, se encuentra la siguiente información sobre sus vinculados del exterior, que fueron objeto de análisis en razón al monto de la operación ⁴⁵:

Nombre	Código de operación	Tipo de operación	Concepto de la operación	Domicilio
Dana Industrias Ltda.	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	Brasil
GKN Ayra Servicio	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	España
GKN Do Brasil	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	Brasil

⁴⁵ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte 1. PP 32 y 43



Nombre	Código de operación	Tipo de operación	Concepto de la operación	Domicilio
GKN Driveline North America	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	Estados Unidos
GKN Driveline Trier GmbH	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	Alemania
GKN Freight Service Eurl	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	Francia
Shanghai GKN Driveshaft Co Ltd	30	Egreso	Compra neta de inventarios para la producción	China
Numeral 5 — Artículo 260-1 E.T.				

En el cuadro se observa con claridad meridiana que no solo es vinculada del exterior Dana Industrias Ltda., domiciliada en Brasil, sino que también varias compañías del Grupo GNK.

En la documentación (fl 13 vuelto, Caa) también se explica que el Grupo Dana adquirió el control de la operación colombiana a través de la compañía Industria de Ejes y Transmisiones S.A. (Industria de Ejes) y que esta a finales del año 1994 se asoció con la multinacional GKN Driveline, y como resultado de dicha asociación se creó THC que se encuentra domiciliada en Girón, Santander, y desarrolla sus actividades en las instalaciones de su compañía vinculada en Colombia, Industria de Ejes.

Para este cargo debe considerarse que la declaración informativa y la documentación comprobatoria no es información que el contribuyente le entrega a la DIAN con simples fines estadísticos, como lo señaló la demandante durante la vía administrativa, con el propósito de restarle valor probatorio a lo que ella había indicado en sus respectivos documentos. Por el contrario, la Sección ha sostenido que, la normativa sobre precios de transferencia se edifica sobre al menos dos deberes formales, esto es el de presentar la declaración informativa y el de preparar y enviar la documentación comprobatoria, que se constituyen en mecanismos necesarios para establecer la correcta determinación del impuesto sobre la renta, y que tienen por objeto coadyuvar a la labor de fiscalización administrativa, ya que sirven para determinar si el contribuyente observó el principio de plena competencia en sus transacciones con vinculados del exterior.⁴⁶

En línea con lo anterior, nótese que sobre la documentación comprobatoria se ha estimado que, además de ser un deber formal del contribuyente:

(...) es el único medio probatorio que resulta conducente o idóneo legalmente para «demostrar» la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, lo cual a su turno corresponde al tema de la prueba, esto es, a la realidad o hechos que deben ser probados, que en el caso de la materia de precios de transferencia, también está definido en la normativa, y corresponde a la afirmación de que los «ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes» (artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004).

Conviene entonces destacar que, dada la señalada conducencia probatoria y la identificación del tema objeto de la prueba, es procedente rechazar los medios probatorios que resulten inconducentes, en cuanto no estén calificados para acreditar la situación debatida, o impertinentes, porque, aun estando calificados para el efecto, se dirijan a demostrar hechos ajenos a la controversia, o superfluos para la discusión.⁴⁷

⁴⁶ En sentencias del 22 de febrero 2018. Exp. 20524, y del 10 de octubre de 2018, exp 2075, ambas de MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁷ Sentencia del 10 de octubre de 2018. Exp 20751.M.P Julio Roberto Piza Rodríguez.



Corolario de lo anterior, no es aceptable para la Sección que THC pretenda contrariar durante la discusión administrativa y jurisdiccional lo informado en la documentación comprobatoria, respecto de los vinculados económicos y la causal de vinculación, que fue elaborada y presentada por ella misma en cumplimiento de sus deberes formales. Ello, por cuanto dicha documentación, conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario, goza de presunción de veracidad no solo frente a la Administración, sino también respecto del propio contribuyente que la elaboró, en la medida en que constituye el medio probatorio idóneo para acreditar la correcta aplicación del principio de plena competencia.

Ahora, respecto a la referencia al artículo 747 *ibidem*, se advierte que si bien, la demandante hace alusión a ese artículo en su demanda y apelación, como no desarrolló su concepto de violación no se puede establecer cómo los reparos hechos por ella se vinculan a esa norma.

Por lo anterior, no es procedente que la demandante intente desvirtuar la información contenida en su documentación de precios de transferencia simplemente; mediante un análisis posterior (en el requerimiento especial) bajo el cual afirma que no es vinculada, sin entrar a corregir su declaración informativa y su documentación comprobatoria; o a través de una certificación del revisor fiscal (fl 894 Caa), que solo da cuenta de la participación directa de un accionista de acuerdo con el libro de registro de accionistas, más no de otros aspectos de vinculación de que trata el artículo 260-1 del Estatuto Tributario; o del certificado de existencia y representación legal de la cámara de comercio (fl 679, Caa), que indica que el accionista que ejerce control es TRANSEJES S.A.

Se insiste en que permitir que estos análisis posteriores o documentos adicionales contraríen lo indicado en la declaración informativa y la documentación comprobatoria equivaldría a desconocer la fuerza probatoria de estos últimos documentos, elaborados bajo la responsabilidad del contribuyente y amparados por la presunción de veracidad, así como a vulnerar los principios de buena fe y coherencia en las actuaciones del contribuyente frente a la Administración.

Debido a lo anterior, no prospera el cargo.

5.2 Ajuste de exactitud

En los actos demandados la Administración señaló que, de una parte, los mayores costos derivados de la aplicación de las NIIF por parte de la apelante (depreciación, inventarios y provisiones) que se reclasificaron de operativos a no operativos, no justificaban el ajuste de comparabilidad que se hizo (denominado ajuste de exactitud), ya que las compañías seleccionadas como comparables en el estudio de precios también reportaban su información contable bajo estándares equivalentes (principalmente NIIF y solo una bajo US GAAP) a los de la demandante, de modo que eliminar esos costos desalineaba el análisis y alteraba el MOCT (Si bien la Administración menciona en sus actos el indicador MOTC, en la documentación comprobatoria se indica que utilizó el indicador OITC). De otro lado, sostuvo que, conforme al Decreto 2784 de 2012, la apelante pertenecía al Grupo 1 y por ello en 2015 debía determinar su indicador de rentabilidad con base en cifras NIIF, por lo que resultaba inválido el ajuste de exactitud practicado, además de ser inaplicable el Decreto 3022 de 2013, propio del Grupo 2 al que no pertenecía la apelante.



El tribunal no se pronunció sobre el ajuste de exactitud como lo puso de presente el demandante en la apelación. Y es que THC ha explicado durante todo el proceso que se hizo ese ajuste para efectos de la comparabilidad en el análisis de la operación de egresos por compras de inventarios, pues se presentaba una situación especial, esto es era su primer año de implementación de las NIIF, en virtud de la Ley 1314 de 2009 y debía hacer ese ajuste para brindar mayor confiabilidad. En la apelación precisó que dentro de los ajustes de comparabilidad más utilizados se encuentran aquellos originados en diferencias contables, que incluso pueden presentarse en países que aplican las NIIF.

La demandante también señaló que, como el 2015 fue el primer año de implementación de las NIIF, el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) no constituía base de tributación y que existió un régimen de transición de cuatro años durante el cual las NIIF no tenían efectos fiscales, por lo que cualquier ajuste en precios de transferencia que desconociera ese marco normativo era improcedente.

La demandada se opuso a la apelación reiterando que como las compañías seleccionadas como comparables aplicaban los mismos marcos normativos de información financiera (NIIF y US GAAP) para elaborar los estados financieros, no era procedente que THC realizara un ajuste por exactitud en su estado de resultados, pues eso no mejoraba la comparabilidad.

Para esclarecer el punto debatido, obsérvese que de acuerdo con el artículo 260-4 del Estatuto Tributario (en vigor al 2015) para el régimen de precios de transferencia, dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través del método seleccionado, o existiéndolas, dichas diferencias pueden eliminarse a través de ajustes suficientemente fiables. Y es que, «los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo sí) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo»⁴⁸.

Es decir, tanto la necesidad del ajuste como la fiabilidad de este depende de si la diferencia afecta realmente la comparación de las operaciones. Además, si bien es inevitable que exista diferencia entre las operaciones de vinculados y la de terceros independientes, si deben realizarse ajustes múltiples o significativos a factores relevantes de la comparabilidad, esto podría ser una indicación de que las operaciones de los terceros que inicialmente se seleccionaron como comparables realmente no lo son.

En cuanto a los ajustes de la información contable, es cierto que, como lo señala la demandante, estos se encuentran dentro de los más usuales (no por esto obligatorios o rutinarios), toda vez que la consistencia contable es un aspecto importante y deseable de la comparabilidad. Dichos ajustes están dirigidos «a eliminar las diferencias provocadas por la diversidad de criterios contables entre las operaciones vinculadas y las efectuadas en condiciones de plena competencia»⁴⁹.

Descendiendo al caso, se encuentra que, en las notas a estados financieros de THC “31 de diciembre de 2015 y de 2014”, se señala que:

⁴⁸ Par 3.50. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Julio de 2010 (Directrices de la OCDE).

⁴⁹Par 3.48, Directrices de la OCDE.



«Con fecha 27 de diciembre de 2013, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo emitió el Decreto 3023, aplicable a la compañía como empresa clasificada en el denominado Grupo 1, el cual incluye las NIIF actualizadas por el IASB hasta el 31 de diciembre de 2012 y traducidas al idioma español en agosto de 2013.»⁵⁰ Y también que «Los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 son los primeros estados financieros anuales preparados de acuerdo con las Normas de Contabilidad y de Información Financiera (NCIF). La compañía aplicó NIIF 1 para el reconocimiento de la transición de sus estados financieros bajo principios de contabilidad generalmente aceptados según el Decreto 2649 de 1993, hacia las NCIF, preparando el balance de apertura al 1 de enero de 2014 y el período de transición al 2014.»⁵¹

En la documentación comprobatoria preparada por la demandante, se indicó que el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación(TU), en su versión externa, fue el método más confiable para analizar las operaciones de venta de inventario producido, los ingresos por servicios de mecanizado y la compra de inventario para producción, realizadas por la esta con sus vinculados del exterior durante el ejercicio fiscal 2015⁵²; asimismo, se señaló que THC fue la parte analizada⁵³ y, respecto de los ajustes de comparabilidad, se precisó lo siguiente:

“F. Ajustes de comparabilidad

Con el objeto de incrementar el nivel de comparabilidad entre THC y los comparables seleccionados, se aplicaron diversos ajustes de comparabilidad, a través de los cuales se tienden a eliminar o mitigar las diferencias existentes, así:

1. Ajustes de comparabilidad contables (...)

b. Ajustes de exactitud (Reclasificaciones)

En ejercicios fiscales previos, THC preparaba sus registros contables, por disposición legal, bajo principios contables COLGAAP. Sin embargo, el año 2015 THC reportó sus estados financieros bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), según lo dispuesto en el Decreto 2548 de 2014. Como consecuencia de lo anterior, THC registró durante el período bajo análisis un mayor costo por valor de COP (000) 611.196, por concepto de los nuevos lineamientos bajo los cuales se registra la depreciación de activos fijos, provisión y deterioro de inventarios. En este sentido, cabe aclarar que dicho aumento en el costo fue contabilizado por THC como una partida operacional y se considera un efecto contable a la utilidad de THC para el año 2015.

No obstante lo anterior, para efectos del análisis de precios de transferencia fue necesario realizar una reclasificación en el registro contable de dicho aumento, la cual consistió en reclasificarlo como una partida no operacional. Esto por cuanto el aumento en el costo derivado del cambio de normas contables no es inherente a las operaciones intercompañía analizadas en esta sección. Adicionalmente, dicha partida no fue considerada para la determinación del impuesto sobre la renta de la compañía para el año fiscal 2015.

De lo expuesto se desprende que la demandante perteneció al Grupo 1 de preparadores de información financiera y, por ende, le correspondía reportar por primera vez sus estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2015 bajo las NIIF, tal y como lo hizo, de acuerdo con la Ley 1314 de 2009 (convergencia de Colombia hacia las NIIF), y los Decretos 2784 de 2012, que adoptó el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 1, y 3023 de 2013, que modificó parcialmente el marco técnico normativo de información financiera aplicable al Grupo 1.

En el marco de lo anterior, la NIIF 1 establece las reglas para que una entidad aplique por primera vez dichas normas, asegurando que los primeros estados financieros cumplan los requerimientos de dichos estándares, y, entre otros, esto

⁵⁰ SAMAI. Índice 35. Antecedentes Administrativos. Parte 1. P 76

⁵¹ *Ibidem*. P78.

⁵² *Ibidem*. P34

⁵³ *Ibidem*. P36



implica la elaboración de un estado de situación financiera de apertura (ESFA), que lleva a reevaluar todos los recursos de la entidad bajo las NIIF, reconociendo, reclasificando y reevaluando partidas según las normas vigentes.

Así, es claro que la adopción por primera vez de las NIIF si podía generar diferencias significativas en materia de contabilidad, frente a la información de las compañías seleccionadas como comparables, que si bien también aplican dichas normas, lo vienen haciendo desde varios periodos, con lo cual sus estados financieros no reflejan impactos de reclasificaciones y/o revaluaciones.

En razón de lo anterior, la Sección considera que el ajuste realizado por la demandante en su estudio era razonable, es decir efectivamente estaba dirigido a mejorar la comparabilidad. Y es que, a diferencia de lo mencionado por la DIAN en los actos demandados, no por el hecho de que las compañías que se seleccionaron para el análisis de comparabilidad apliquen las mismas normas de contabilidad esto implica *per se* que no deben realizarse ajustes contables.

En cuanto al argumento de THC, según el cual según el artículo 165⁵⁴ de la Ley 1607 de 2012 y los artículos 1, 4⁵⁵ y 6 de la Ley 1314 de 2009, la Administración no podía realizar los ajustes en materia de precios de transferencia que indicó en los actos demandados, porque estos se derivaron de los registros contables y la información financiera preparada bajo los estándares NIIF y en esa medida para la época de los hechos dicha acción implicaría que las NIIF tuvieran incidencia fiscal, es decir que estas afectarían las partidas que conforman la base gravable del impuesto sobre la renta, la Sección no comparte esa opinión, a la luz del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, que se refiere a los métodos que el contribuyente debe seleccionar para efectos de determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados.

Ese artículo categóricamente establece que, para esos efectos, «los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia». Y es que, esto es así, por cuanto los métodos, ya sea aquellos basados en las operaciones o en los resultados, se utilizan para determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas son coherentes con el principio de plena competencia⁵⁶, es decir, si fueron pactadas a condiciones de mercado, las cuales hubieran acordado partes no vinculadas para el mismo tipo de operación. Debido a esto, claramente no sería lógico pensar que puede o debe utilizarse la información tributaria, ya que esta no necesariamente refleja condiciones comerciales o financieras, porque el contribuyente ha hecho conciliaciones para asegurar la aplicación de las normas tributarias, que son las que determinan la base gravable del impuesto sobre la renta.

⁵⁴ Artículo 165. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.

⁵⁵ Artículo 4°: Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta Ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las Leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia. A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal. Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas. En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

⁵⁶ Par. A. 2.1, Directrices de la OCDE.



Así, si bien la naturaleza del régimen de precios de transferencia es eminentemente fiscal, no puede predicarse que, porque se realice el análisis de las operaciones a la luz de la información contable basada en los principios generalmente aceptados en el país (que para el año 2015 y los preparados de información del Grupo 1 eran las NIIF), con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia, se estaba afectando las bases gravables con esa información, cuando la norma no lo permitía.

Nótese precisamente que, la base gravable del impuesto sobre la renta se determina conforme a lo indicado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, y para el efecto los contribuyentes obligados a llevar contabilidad parten de esta información y realizan las respectivas conciliaciones fiscales, que no son otra cosa que incluir o rechazar valores de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos en aplicación de la normatividad tributaria.

Así, para el período de transición referido en las leyes 1314 de 2009 y 1607 de 2012, los contribuyentes tuvieron una carga adicional, esto es que debían elaborar su información contable bajo NIIF, preparar una especie de contabilidad tributaria, que no era otra cosa que aplicar los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (en términos generales el Decreto 2649 de 1993), y desde esta última hacer las conciliaciones fiscales necesarias para determinar el impuesto de renta a cargo, lo cual garantizaba que las bases se mantuvieran inalteradas por ese período de transición.

De acuerdo con lo anterior, la información financiera bajo NIIF fue usada por la demandante específicamente para hacer el estudio de precios de transferencia, determinando con ella que cumplía con el principio de plena competencia porque, de acuerdo con el método seleccionado, se encontraba dentro del rango intercuartil determinado para las operaciones analizadas. Ahora, cuando la Administración cuestionó el ajuste a los estados financieros para efectos de la comparabilidad, lo que hizo fue un recalcular del rango intercuartil, que lo llevo a la conclusión contraria a la de la demandante, esto es que aquella no cumplía con el principio de plena competencia. Es decir, la información contable preparada bajo NIIF, utilizada por ambas partes procesales, estaba dirigida a determinar, bajo el método seleccionado, el cumplimiento o no del régimen de precios de transferencia evidenciado a través del indicador de rentabilidad seleccionado, más no a determinar o modificar la base gravable *per se*, como mal lo quiere hacer ver la demandante. Esto se evidencia así:

Rango Intercuartil presentado por la demandante en la Documentación Comprobatoria (tabla 2, fl 11 vltto, Caa):

Mínimo	3,288%
Cuartil Inferior	8,294%
Mediana	11,268%
Cuartil Superior	13,941%
Máximo	16,041%
Indicador de rentabilidad de la parte analizada	4,548%
Cumplimiento del principio de plena competencia	SÍ
Ajuste en renta	No aplica

Indicador de rentabilidad de la demandada a partir de los estados financieros bajo NIIF con ajustes, versus indicador obtenido por la DIAN al no aceptar el ajuste de exactitud (fl 725 vltto⁵⁷ y 833 vlt⁵⁸, Caa):

⁵⁷ Requerimiento Especial.

⁵⁸ Liquidación Oficial de Revisión.



Concepto	Estado de Resultados sin Ajuste de Exactitud (miles de pesos colombianos)	Estado de Resultados con Ajuste de Exactitud (miles de pesos colombianos)
Ingresos operacionales	22.351.616	22.351.616
Costo de ventas	19.188.951	18.577.755
Margen bruto	3.162.665	3.773.861
Gastos operacionales'	2.801.627	2.801.627
Margen operacional	361.038	972.234
Margen de rentabilidad	1,642%	4,548%

Lo anterior obvia que la discusión de las partes se centró en el cálculo del indicador de rentabilidad bajo el método seleccionado (el cual no fue cuestionado por la Administración), que, como ya se mencionó bajo el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, debía hacerse de acuerdo con la información preparada con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, que para ese período y ese contribuyente era NIIF.

Así, la Sección entiende que por el hecho de que la Administración en los actos demandados realizara un ajuste en materia de precios de transferencia, llevando el margen a la mediana (pág 21 Liquidación Oficial, fl 834, Caa)⁵⁹, no significa esto incumplir la prohibición de afectar las bases gravables. Es decir, no porque el ajuste a la mediana bajo el rango calculado por la DIAN haya generado el rechazo de costos y gastos deducibles, esos costos y gastos se determinaron utilizando la información contable preparada bajo NIIF.

Resáltese que esos costos y gastos sí estaban determinados conforme a las normas aplicables en ese momento para determinar el impuesto sobre la renta (aspecto que no discuten las partes), es decir que THC continuó aplicando en el 2015 las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables anteriores a las NIIF (como se entiende de la conciliación fiscal aportada en la investigación⁶⁰), y en esa medida no es cierto que haya una afectación de las bases fiscales, fundamento de las declaraciones tributarias.

Concluir algo diferente, esto es que cualquier tipo de modificación que haga la Administración a la declaración de renta por efectos de ajustes de lo incluido en la declaración informativa o la documentación comprobatoria, presentadas durante el período de transición, implica una modificación a la base gravables en la renta con la información NIIF, por el simple hecho de que para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia se utilizó esa información, implicaría hacer inoperante el régimen de precios de transferencia durante el periodo de transición, aspecto claramente no deseado por los artículos 1, 4 y 6 de la Ley 1314 de 2009, y el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012.

No obstante, como eran precedentes los ajustes de comparabilidad, prospera este cargo, y en consecuencia, la base gravable del impuesto sobre la renta de la demandante será aquella determinada en la declaración de renta que presentó el 2 de mayo de 2016, con lo cual se declarará la nulidad total de los actos demandados.

⁵⁹ La DIAN dijo: Como se observa, el rango intercuartil construido desde la información de los comparables, se encuentra entre el límite inferior del 3,288% y un límite máximo del 16,014% con una mediana del 11,268% y el contribuyente THC, tiene un margen equivalente al 1,642%, razón por la cual se concluye que la compañía se encuentra fuera del rango intercuartil, incumplido el principio de plena competencia de que trata el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, es decir la operación de egreso por compra neta de inventario, entre vinculados para producción no se realizó a precio de mercado, por consiguiente se debe ajustar a la mediana tal como lo establecen las normas de precios de transferencia en Colombia.

⁶⁰ Respuesta al requerimiento ordinario 042382017001102 presentada el 10 de noviembre de 2017, Folio 79, Caa.



6. Sanción de inexactitud

En razón a que procedió el cargo relativo al ajuste de exactitud, no procede la sanción de inexactitud, y la Sección se releva de estudiar los argumentos de la apelación y su oposición este respecto.

7. Costas

De acuerdo con el artículo 365 del Código General del Proceso, por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las costas procesales comprenden dos conceptos diferenciales, esto es las expensas y gastos que se han sufragado durante el proceso y las agencias en derecho.

Bajo ese marco, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y teniendo en cuenta los criterios de decisión adoptados por la posición mayoritaria de la Sección, considerando que se revoca la sentencia del tribunal, procede la condena en cuanto a las agencias en derecho, las cuales se fijan en un (1) SMMLV por cada una de las instancias.

Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

No se condena por expensas y gastos del proceso, porque conforme con el numeral 8 del citado artículo 365 del Código General del Proceso no se encuentran pruebas de 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada.
2. **Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 042412018000045 del 27 de diciembre de 2018, y de la Resolución 992232020000002 del 3 de enero de 2020.
3. **A título de restablecimiento del derecho** se declara la firmeza de la declaración de renta de TRANSEJES TRANSMISIONES HOMOCINÉTICAS DE COLOMBIA S.A por la vigencia fiscal 2015.
4. Se condena en costas a la parte demandada, según lo indicado en la parte considerativa de esta providencia. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente.

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



Radicado: 68001-23-33-000-202-000614-01 (28270)
Demandante: Transejes Transmisiones Homocinéticas de Colombia S.A.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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