



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2016-01484-01 (27618)
Demandante	SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta año 2011. Precios de transferencia. Cambio de método. Periodicidad de la información. Ajustes de comparabilidad. Criterios de comparabilidad. Costos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 26 de enero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000031 del 25 de marzo de 2015 y de la Resolución No. 002233 del 23 de marzo de 2016, proferidas por la División de Gestión de Fiscalización y la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, por medio de la cual modificó la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2011 de la SOCIEDAD DE FABRICACION DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA S.A, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento DECLÁRESE en firme la declaración de renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por la SOCIEDAD DE FABRICACION DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA S.A.

TERCERO. Sin condena en costas.

(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de abril de 2012, la Sociedad de Fabricación de Automotores S.A. (en adelante Sofasa S.A.) presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2011, con saldo a favor, la cual fue objeto de corrección el 23 de julio del mismo año. A su vez, el 10 de julio de 2012, la sociedad actora presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2011². También remitió a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la documentación comprobatoria o estudio de precios de transferencia de ese período³.

¹ Samai Tribunal, índice 58, PDF: “8_SENTENCIA(.pdf) NroActua 58”.

² Samai índice 2, Cuaderno 5, pág. 130.

³ Para la época de los hechos, de acuerdo con los artículos 260-4 del Estatuto Tributario y 8 del Decreto 4349 de 2004, la documentación comprobatoria debía ponerse a disposición de la DIAN, en un término de 15 días calendario, a partir de la notificación de la solicitud. En la demanda se indica que el estudio fue suministrado el 19 de julio de 2013.



El 26 de noviembre de 2012, la contribuyente solicitó ante la DIAN la devolución y/o compensación del saldo a favor registrado en la declaración de renta del año 2011, el cual fue compensado el 4 de febrero de 2013.

El 1 de abril de 2014, mediante Requerimiento Especial Nro. 312382014000007, la entidad demandada propuso modificar la declaración de renta, en el sentido de disminuir los costos de ventas originados en transacciones con vinculados del exterior en dos operaciones, a saber; compra de inventario para distribución (CBU) y compra de inventario para producción (CKD). La DIAN sostuvo que no se cumplió con el régimen de precios de transferencia en estas operaciones. En la primera de estas porque se utilizó información de los comparables de los años 2008 a 2010, y no del 2011, y no estuvo de acuerdo con la muestra de comparables utilizados y rechazados, en razón del porcentaje de intangibles no rutinarios utilizados (no debían rechazarse las que superaran un 5%, sino un 3%). En la segunda operación (CKD), la Administración de Impuestos hizo un cambio de método (de Costo Adicionado a Márgenes Transaccionales de Utilidad) y, como consecuencia de esto propuso el cambio del indicador de utilidad, cuestionó el período de la información utilizada de los comparables, descartó algunas compañías utilizadas en la muestra, por el porcentaje de intangibles y porque hacen parte de grupos multinacionales, e incluyó unas nuevas, y señaló que no es necesario hacer ajustes por situaciones atípicas.

Lo anterior derivó en un mayor valor de impuesto, en la imposición de sanciones por inexactitud, el rechazo de pérdidas, la imposición de una sanción por disminución de pérdida fiscal, y en la correspondiente liquidación de saldo a pagar.

En la oportunidad legal la actora presentó respuesta al requerimiento especial. El 25 de marzo de 2015, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412015000031 que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial.

El 26 de mayo de 2015, Sofasa S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue resuelto por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la Resolución Nro. 002233 del 23 de marzo de 2016, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

- “1. Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la liquidación oficial de revisión número 312412015000031 del 25 de marzo de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración presentada por mi cliente por concepto del impuesto de renta y complementarios correspondiente al periodo gravable 2011.*”

⁴ Samai, índice 2 PDF “ED_ESCRITODE_003DEMANDA NroActua 2”



2. *Declarar la nulidad del acto administrativo constituido por la resolución número 002233 del 23 de marzo de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación Dirección(sic), Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión número 312412015000031 del 25 de marzo de 2015, confirmándola.*
3. *En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración del impuesto de renta y complementarios que presentó mi cliente por el periodo gravable 2011.”*

A los anteriores efectos, el actor invocó como violados los artículos 29 de la Constitución; 62, 66, 260-3, 260-11, 647, 647-1 del Estatuto Tributario; 39 y 63 del Decreto 2649 de 1993 y 9 del Decreto 4349 de 2004.

El concepto de violación de esas disposiciones se resume así:

1. Violación por falta de aplicación de los artículos 62 y 66 del Estatuto Tributario y 39 y 63 del Decreto 2649 de 1993

Cuestionó que el reparo sobre el supuesto aumento desproporcional de los costos de adquisición de material para distribución CBU y para producción CKD se justificara exclusivamente en el informe anual de Sofasa S.A., e indicó que dicho cuestionamiento fue consecuencia de un simple análisis horizontal que no permite evidenciar el aumento real del costo. Afirmó que el hecho de que la DIAN considere que una simple frase del informe (en donde dice que el aumento total del costo de ventas es del 31.4%) sustituye los hechos y la realidad financiera de la empresa desconoce lo que es un costo y cómo se incrementa, violando los artículos 39 y 63 del Decreto 2649 de 1993 y 62 y 66 del Estatuto Tributario.

Distinguió entre el análisis horizontal y vertical para enfatizar que el primero no evidencia la realidad financiera pues aplica una simple regla de tres para determinar el aumento numérico del costo, mientras que el segundo determina qué tanto participa un rubro respecto de un total global, considerando las unidades producidas o vendidas, lo cual permite establecer qué tanto creció o disminuyó la participación del costo en el total global de ventas.

Comentó que, para un análisis correcto del costo, debe considerarse el número y valor de unidades producidas y vendidas, tal como lo reconoció el dictamen pericial contable que se adjuntó a la demanda, pues de lo contrario, un análisis así no tiene valor técnico ni consulta la realidad, por cuanto desatiende la naturaleza misma del costo, que es una erogación asociada a la venta y/o producción de un bien específico.

Afirmó que el aumento real del costo de ventas unitario, correspondiente a la venta del año 2011 respecto del año 2010, fue tan solo del 6,94% teniendo en cuenta las ventas en Colombia y las exportaciones. Indicó que en el recurso de reconsideración aseguró que el aumento había sido del 8%, porque solo se consideraron las ventas totales de vehículos y su volumen en Colombia.

Explicó que el incremento del costo promedio del material CKD por unidad de vehículos ensamblados fue del 3,75% y para vehículos importados del 3,48%, mientras que para el material CBU el costo promedio unitario de ventas por vehículos importados fue del 28,49%, tal como se desprende del dictamen pericial, y que no es cierto que el costo de ventas se haya incrementado en un 31,4%.



Aclaró que los vehículos importados relacionados con el material CBU solo representaron el 12,17% de las unidades vendidas de la compañía en 2011 y, además, que el cuestionamiento del aumento del costo de dicho material solo representa el 5% del valor discutido, mientras que el del material CKD equivale a cerca del 95% del valor en debate.

2. Violación al régimen de precios de transferencia

Realizó una contextualización sobre el régimen de precios de transferencia y el principio de plena competencia y adujo que la ausencia de ajustes bilaterales entre las Administraciones Tributarias puede derivar en una doble imposición económica y que si el país receptor de los pagos tiene un nivel de imposición similar o superior al del Estado del cual provienen, la apelación al régimen pierde su razón de ser. Anotó que la imposición de sanciones en precios de transferencia debe ser absolutamente excepcional, dado el alto grado de subjetividad.

Esgrimió que las jurisdicciones receptoras de los pagos relacionados con los costos de ventas fueron Francia, Chile, Brasil y Argentina, todas con niveles de imposición más altos que los de Colombia, por lo cual es evidente la inexistencia de móviles para erosionar la base imponible, pues el traslado de utilidades generaría una mayor imposición, contrario a lo indicado por la DIAN. Señaló que la Administración cuestionó aspectos que trascienden la relación entre los vinculados, tales como decisiones que corresponden rigurosamente a las políticas de la empresa, en temáticas como asuntos financieros o de publicidad, calificándolas como no extraordinarias, o afirmando, sin razón, que la matriz de la sociedad ha debido contribuir a la realización de ciertos gastos, pese a que los destinatarios de esos pagos no son vinculados.

2.1. Cambio del método en la operación de compra de inventario para producción CKD

Insistió en que la escogencia del método de determinación de precios de transferencia envuelve un grado de subjetividad y ninguno de ellos debe desestimarse en particular, tal como expone la OCDE, siendo obligación de la Administración mostrar flexibilidad, lo cual no ocurrió en el presente caso. Y resaltó que la DIAN no dio mayor explicación sobre las razones para modificar el método.

2.2. Negativa de la DIAN a realizar ajustes de comparabilidad al utilizar el método de márgenes transaccionales de utilidad en ambas operaciones

Precisó que, en el caso de la operación de compra de inventario para la producción CKD, al cambiar el método al de márgenes transaccionales, la Administración debía hacer ajustes de comparabilidad procedentes, teniendo en cuenta las situaciones especiales que sufrió la compañía en 2011, pues este método, a diferencia del costo adicionado, es más sensible a factores que afectan la operación, como sostiene el dictamen pericial. Cuestionó que la DIAN rechazara los ajustes argumentando que estos no se habían aplicado en el método de costo adicionado, cuando se trata de métodos distintos y en el último no hay siempre necesidad de acudir a ellos. Aclaró que es distinto dimensionar resultados sobre renta bruta, como en el método de costo adicionado, a hacerlo sobre renta líquida, en el método de márgenes de utilidad.



Explicó que no realizó ajustes en el estudio de precios de transferencia porque el método de costo adicionado es menos sensible a situaciones atípicas, al medir la utilidad bruta y no operacional, y porque, incluso sin ajustes, el precio de la operación ya estaba dentro del rango intercuartil. Anotó que el dictamen pericial aportado con la demanda sustenta lo anterior y, en todo caso, si se hubiesen efectuado ajustes, la sociedad seguiría dentro del rango. Resaltó que, de acuerdo con las directrices de la OCDE, los ajustes no son indispensables cuando se utiliza el método del costo adicionado, como sí lo son en otros métodos.

Acotó que, en el análisis de las operaciones de compra del material CBU, para el cual utilizó el método de márgenes transaccionales de utilidad, tampoco incluyó ajustes de comparabilidad inicialmente, pues aún sin ellos la operación estaba a precios de mercado, por lo cual prescindió de efectuarlos. Pero, afirmó en todo caso que, en vía gubernativa le solicitó a la DIAN que aplicara ajustes de comparabilidad tanto para la operación de compra de inventario CKD, como de producto CBU, porque el año 2011 hizo parte de un período en donde se presentaron situaciones atípicas para Sofasa S.A.

Relató que otra de las razones de la DIAN para inaplicar los ajustes de comparabilidad en ambas operaciones fue que, según la misma, la sociedad no afrontó alguna situación extraordinaria en el año objeto de análisis, lo cual no es cierto y fue explicado en detalle. Puntualizó que el hecho de que otras compañías del sector automotriz colombiano hubiesen estado sujetas a las situaciones excepcionales, no desvirtúa su extraordinariedad, si se considera que el análisis de comparabilidad se realizó con compañías extranjeras.

Reseñó como situaciones excepcionales generadoras de ajustes, en primer lugar, el fin del ensamble de algunas versiones de vehículos. Narró que el ensamblaje de varias series fue suspendido durante 2011 y 2012 y tuvo que reducir considerablemente sus precios para poderlos vender, dado que se trata de modelos que, al no estar vigentes en el mercado, son menos atractivos para adquirir, y que esto obedeció a razones de mercado.

En segundo lugar, debido al alto volumen en stock de vehículos terminados de modelos viejos, que constituían el 86% del total del inventario a diciembre de 2010 y 52% a diciembre de 2011, hubo una reducción de los precios y la inversión de grandes sumas en campañas de promoción que impactó en los resultados económicos del año. En tercer lugar, señaló la ausencia de lanzamiento de nuevos vehículos en 2011, que era determinante para dinamizar las ventas, por lo cual se recurrió a lanzamientos de versiones anteriores como medidas extraordinarias orientadas a mantenerse en el mercado.

En cuarto lugar, advirtió el alto nivel de capacidad ociosa de la fábrica, como reseña el dictamen. Agregó que el documento elaborado por la OCDE, que allegó como anexo del dictamen, da cuenta de que la tasa promedio de capacidad utilizada en la industria ensambladora en Estados Unidos entre 1990 y 2007 fue de cerca del 80%, cifra superada por la actora en 2007 pero no entre 2008 y hasta 2011, cuando llegó solo al 62,7%, lo cual evidencia que, pese a que hubo una recuperación, se presentó una situación atípica negativa en ese año.

Por último, indicó que hubo un fuerte incremento de vehículos importados por efecto de los TLC vigentes, sobre lo cual transcribió el dictamen pericial. Acotó que el hecho de que el sector automotriz colombiano hubiese afrontado la misma



situación no resta su carácter atípico. Añadió que, como ningún comparable fue colombiano, es irrelevante si la situación atípica fue afrontada por todo el sector automotriz colombiano.

Transcribió apartes de un documento de la ANDI que anexo, sobre el impacto de algunas situaciones sufridas por la industria automotriz que incluye el período 2011, en particular, la disminución sustancial de las exportaciones de vehículos a Venezuela desde 2008, lo que generó la búsqueda de nuevos mercados de exportación y la alta competitividad en el ámbito interno; así como el incremento significativo de la entrada de vehículos importados al país. Sostuvo que la estrategia general de la compañía en 2011 se focalizó en priorizar el volumen de ventas en Colombia para mantener la participación y el segundo lugar en el mercado local con vehículos ensamblados en Colombia.

Hizo alusión al artículo 260-3 del Estatuto Tributario, al Decreto 4349 de 2004, las directrices de la OCDE y la guía de la DIAN para mencionar que el método de márgenes transaccionales de utilidad permite el reconocimiento de situaciones atípicas en la parte analizada, lo cual implica la realización de ajustes. Enfatizó en que Sofasa S.A. tomó medidas extraordinarias como la disminución de precios y el aumento de gastos en comercialización y publicidad, con lo que obtuvo beneficios inferiores a los de otros contribuyentes del sector automotriz.

2.3. Referencia a los indicadores obtenidos por el segmento CKD y las medidas atípicas asociadas en particular al segmento de ensamble CKD

Relató que, para evidenciar las situaciones atípicas afrontadas por Sofasa S.A., se adjuntó un dictamen económico en donde se presentaron varias gráficas comparando el comportamiento de varios indicadores obtenidos por el segmento de ensamble de CKD de la actora con los mostrados por los sets de comparables (i) declarados en el estudio de precios de transferencia, (ii) los propuestos por la DIAN y (iii) la demandante en la respuesta al requerimiento especial y (iv) el conjunto de todas las compañías.

Citó apartes del dictamen que muestra como las medidas adoptadas para las situaciones atípicas afectan cuentas específicas de los estados financieros que son utilizadas para el análisis bajo el método de Márgenes Transaccionales, para reprochar la negativa de la demandada a aceptar los ajustes.

2.4. Criterios de comparabilidad (aplicable en ambas operaciones)

Insistió en que no hubo erosión de la base imponible y señaló que la Administración Tributaria varió los criterios de comparabilidad solo para sacar del margen aceptable las operaciones cuestionadas. Resumió las modificaciones propuestas por la demandada. Sobre el rechazo de compañías comparables con intangibles no rutinarios mayores al 5% del total de los activos, debido a que la sociedad no tiene este tipo de intangibles, anotó que el porcentaje corresponde a un referente de materialidad generalmente utilizado, según da cuenta el dictamen, criterio que fue modificado por la DIAN sin sustento, para reemplazarlo por un 3%. Indicó que ese rechazo carecía de fundamento, si se tiene en cuenta que bajo la misma lógica la DIAN aceptó como criterio para la selección el descarte de compañías cuya participación de investigación o desarrollo sobre ventas sea mayor o igual al 5%, actividad que no desarrolla la actora.



Sobre lo anterior particularizó las comparables rechazadas en el análisis de la operación de material CBU (Sonic Automotive Inc y Apple Intl. Co Ltd.), y resaltó que su razón de intangibles no rutinarios/total activos es incluso inferior al 3%. Así mismo, mostro que en el caso particular de Great Wall Motor Co, compañía propuesta como comparable por la DIAN, esta tiene intangibles no rutinarios de 4,608%, lo cual va en contra de su propio criterio.

En segunda medida, discutió que la Administración concluyera, sin fundamento, que dentro de los intangibles no rutinarios se encuentra el Good Will, pues para la compañía si lo es, aun cuando no se contabilice y calcule. Aclaró que la cuantificación del Good Will se realiza cuando se enajena la compañía⁵, o este es adquirido, y que en materia de precios de transferencia la generalidad de las compañías lo trata como un activo intangible rutinario, según el dictamen, con independencia de su registro contable o avalúo. Cuestionó que la DIAN rechazara los comparables que tenían registrado un Good Will que, al juntarlo con otros intangibles no rutinarios superara el 3% del total de los activos, pues la sociedad tiene un Good Will cuantioso, lo que implica que este no es un elemento diferenciador en el análisis de comparables.

Preciso que en la operación de compra de inventario para la venta CBU, las compañías comparables Apple Int Co Ltd y Sonic Automotive Inc debían ser aceptadas porque no superaron el 3% en la razón total intangibles/total activos, criterio de la DIAN. En el caso de Autonation Inc, y Lithia Motors Inc, los porcentajes superaron el 3% pero no el 5%, criterio utilizado por Sofasa S.A., que debería tenerse como válido, y la compañía Power Diversity Automobile, comparable agregado por la DIAN no debería tenerse en cuenta toda vez que la razón de intangibles sobre activos fue del 7.83%, lo cual superaba el criterio de la DIAN y de la compañía.

En cuanto a la operación de adquisición de inventario de producto CKD, sobre los comparables incluidos por la DIAN, insistió en los reparos frente a Great Wall Motor Co, pues señaló que esta tiene un 4.6% de intangibles no rutinarios, que supera el criterio de la Administración. En el caso de Aftab Automobiles, explicó que la inclusión era improcedente por cuanto el 42% de las ventas de dicha empresa vienen de la manufactura de muebles, pinturas y baterías, productos altamente diversificados y distintos a los procesados por la demandante. Con respecto a Kia Motors Corp, Anadolo Isuzu, Brillaince China Automotive reseñó que la DIAN las rechazó por hacer parte de un grupo empresarial, pero, a su turno, incluyó a Colonial Motors Co Limited y Proton HLDGS BHD que también forman parte de estos, bajo el argumento de que son válidos como comparables porque consolidan información, lo cual calificó de inconsistente. Agregó entonces que, si la DIAN incluyó esos dos comparables, que son parte de grupos y consolidan información, Kia, Anadolo y Brillaince también consolidan información por tanto deben aceptarse.

Esgrimió que la sociedad utilizó en ambas operaciones información de los comparables correspondiente al período 2008 a 2010, por cuanto para la fecha de elaboración del estudio de precios de transferencia la información de 2011 no estaba disponible en bases de datos, circunstancia admitida por el Decreto 4349 de 2004, que faculta al uso de información de los dos años inmediatamente

⁵ Sobre el tema invocó la sentencia del 26 de enero de 2009, exp. 16274, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia del Consejo de Estado.



anteriores. Manifestó que el dictamen refrenda dicha posibilidad e incluso afirma que es técnicamente más adecuado y fiable utilizar la información promedio de años anteriores y que, aun utilizando la información de 2011, se había cumplido con el principio de plena competencia.

Respecto del material CKD, explicó que el dictamen económico adjunto realizó un análisis con los sets de comparables elegidos por el contribuyente y propuestos por la DIAN y concluyó que su costo de adquisición estuvo a precios de mercado.

3. Improcedencia de las sanciones

Señaló que la Administración Tributaria omitió considerar que en este caso no se vislumbra un móvil de ahorro tributario y su subjetividad deriva en el rechazo de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas. Sostuvo que no registró datos desfigurados, falsos o equivocados, tampoco hubo una separación grosera del principio de plena competencia y que si, en gracia de discusión, sus argumentos no fueran de recibo la sanción aplicable sería la del literal A) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, pues la elección de un método distinto no entraña una inexactitud sancionable.

Agregó que la DIAN prescindió del régimen de sanciones por inconsistencias en la documentación comprobatoria y aplicó la sanción por inexactitud, violando el debido proceso. Acotó que las sanciones impuestas exceden cuantiosamente las que aplicarían en virtud del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

Adujo que se configuraba una diferencia de criterios y de apreciación dada la subjetividad del régimen de precios de transferencia. Hizo hincapié en que no existió omisión de ingresos ni se incluyeron costos inexistentes ni datos o factores falsos, incompletos o desfigurados.

La actora presentó reforma a la demanda⁶, en la cual complementó las pruebas y allegó una nueva versión del dictamen pericial.

Oposición de la demanda

La entidad demandada contravirtió las pretensiones, lo cual puede sintetizarse así⁷:

1. Sobre la falta de aplicación de los artículos 62 y 66 del Estatuto Tributario y 39 y 63 del Decreto 2649 de 1993

Frente al argumento del análisis horizontal del costo y la violación de los artículos 62 y 66 del Estatuto Tributario, indicó que el aumento del costo fue resultado de un conjunto de parámetros evaluados para dictar los actos de determinación, sin que las glosas deriven en falsas. Adujo que no es absurdo hacer un análisis horizontal pues fiscalmente basta con comparar el costo de ventas declarado en años anteriores contra el del 2011 y no es necesario determinarlo por valor unitario, siendo suficiente tomarlo de las declaraciones, más si se considera que no tiene sentido que el precio de venta caiga y los costos aumenten desproporcionadamente.

Precisó que este cuestionamiento se realizó con base en el pronunciamiento oficial del representante legal de la compañía que se plasmó en el informe de gestión

⁶ Samai, índice 2, PDF: "ED_REFORMADE_011REFORMADELADE(.pdf) NroActua 2"

⁷ Samai, índice 2, PDF: "ED_CONTESTACI_014CONTESTACIONDEM(.pdf) NroActua 2"



depositado ante la Superintendencia de Sociedades, el cual no se puede menospreciar. Señaló que el informe fue contrastado con el costo declarado en períodos anteriores.

Expuso que, a partir de los estados financieros, el informe de gestión y otra información sectorial se evidencia que para el año 2011 el sector automotriz colombiano creció, y que la demandante registró un incremento en sus ventas y los costos crecieron en un 31% en relación con los ingresos operacionales netos de cada período. Agregó que, los gastos operacionales tienen una participación en la utilidad del 121%, es decir, un incremento del 9% respecto al 2010, con lo que no se omitió el análisis de componentes necesarios que esgrime el actor.

Detalló los gastos en 2011 y el inventario a partir de las notas de los estados financieros, y reiteró que el sector automotriz colombiano en la venta de vehículos importados creció. Anotó que el demandante no demostró la falta de valoración de componentes necesarios para determinar el incremento del costo y sus variaciones y que el dictamen pericial aportado es parcializado.

2. Violación al régimen de precios de transferencia

Preliminarmente, conceptualizó sobre el régimen de precios de transferencia, el principio de plena competencia, los métodos y la obligación de preparar la documentación comprobatoria y la declaración informativa de precios de transferencia.

Reseñó el objeto social de la actora, sus accionistas y señaló que la sociedad adquiere CKD- piezas completamente desmontadas para ensamblar vehículos a sus vinculados económicos y materias primas a estos y a terceros e importa CBU- vehículos completamente armados de Renault para venta local o exportaciones. Anotó que las condiciones del mercado local y los compromisos con la casa matriz obligaron a ajustar los niveles de stock de los vehículos.

Dijo que no es cierto que la demandada pasara por alto el domicilio social de los vinculados y el grado de imposición de los países sedes, lo cual se evidencia en los actos, sin embargo, dicha circunstancia no es suficiente para desvirtuar los cuestionamientos de la actuación oficial. Enfatizó en que es de la comprobación de la metodología de precios de transferencia que se determina si se cumplió el principio de plena competencia y no de las características tributarias de los países en donde se ubican los vinculados.

Comentó que propuso desconocer costos de ventas en las operaciones de egresos por compra de inventario para distribución CBU y compra de inventario para la producción CKD por incumplir el principio de plena competencia.

2.1. Cambio del método en la operación de compra de inventario para producción CKD

Reseñó que no era aplicable el método del costo adicionado debido a que la demandante desarrolla una actividad manufacturera compleja, al asumir toda la carga fabril, administrativa y comercial y las garantías del bien producido. Observó que el método del costo adicionado está indicado cuando en el costo de ventas se involucran elementos como materia prima y servicios, lo cual no ocurre en este caso pues el material CKD conforma más del 60% del costo de ventas y otros



costos y gastos son adquiridos de vinculadas para ensamblar un producto vendido a terceros, de suerte que la variable controlada es el costo de ventas.

Concluyó que el método seleccionado no se ajustaba a la realidad empresarial y comercial de la empresa, sobre lo cual transcribió la cartilla de precios de transferencia de la DIAN y, por esa razón, propuso el método de márgenes transaccionales de utilidad. Estimó que este era el método aplicable, porque mide grandes inversiones y esfuerzos en estructura económica, al igual que la publicidad, mercadeo, bonos comerciales, descuentos, entre otros.

Con el cambio de método, aplicó el indicador de rentabilidad (MO) y afirmó que el indicador financiero utilizado por la actora es incorrecto en razón a que el denominador (costo de ventas) tiene incorporado en más de un 60% el costo de la adquisición del material CKD, que es la operación objeto de análisis, y no mide la situación empresarial de la sociedad. Estimó que el mejor indicador era el de margen operativo, dado que incluye los costos y gastos y toma en cuenta la actividad del contribuyente para posicionar la marca y colocar los vehículos en el mercado.

2.2. Ajustes de comparabilidad al utilizar el método de márgenes transaccionales de utilidad en ambas operaciones e indicadores por el segmento CKD

Reitero que, bajo el método de márgenes transaccionales, no consideró ajustes técnicos económicos razonables porque el contribuyente no los incluyó en el estudio inicial. Iteró que no observó situaciones atípicas que merecieran ajustes. Replicó apartes del informe de gestión de la sociedad, del informe de la ANDI aportado y anotó que en el estudio de precios de transferencia no aparecen los temas de tendencia de la economía y análisis económicos que enuncia y que, en todo caso, el sector automotriz creció para 2011, lo cual desvirtúa las situaciones atípicas alegadas.

Hizo hincapié en que las políticas que se reflejan en el informe de gestión del director general del contribuyente que incidieron en el aumento de costos, debieron ajustarse al cumplimiento del principio de plena competencia. Señaló que el incremento en los medios comerciales es común en todo el sector automotriz y hace parte fundamental del modelo de negocio, lo que excluye su carácter extraordinario.

Acusó de insuficientes los cuadros de análisis y la remisión al documento de la ANDI efectuada en la demanda para comprobar las circunstancias extraordinarias que afectaron la industria automotriz y resaltó que los descuentos a pie de factura otorgados por la sociedad fueron similares a años anteriores, por lo que no existieron situaciones atípicas que hicieran necesarios los ajustes. Alegó que el dictamen pericial no cumple con los requisitos formales y sustanciales de valoración, tales como la idoneidad del perito y la plena identificación de fuentes y razones de las conclusiones.

Afirmó que, en el caso de la operación de egreso por compra de inventario para producción CKD, aun aceptando el método del costo adicionado se incumple el principio de plena competencia y que la casa matriz no tuvo un resultado negativo que dé cuenta de una situación extraordinaria. Llamó la atención sobre el uso de información del año 2011 y del promedio de otros años indistintamente por parte del contribuyente.



Con relación a las certificaciones del margen de utilidad de Renault Francia y Cormecánica Chile y de revisor fiscal de Renault Francia, insistió en que su análisis determinó que las operaciones no estaban dentro de los precios de mercado. Enfatizó en que la actora no demostró las situaciones que daban lugar a los ajustes y recalzó los cuestionamientos al dictamen pericial.

Sobre el dictamen económico, adujo que este parcializó las conclusiones frente al período de información considerado, que no se demostraron las situaciones atípicas alegadas y que solo con el adiciónó información sobre algunos comparables rechazados.

2.3. Criterios de comparabilidad (aplicable en ambas operaciones)

Sobre el **período de la información**, reprochó que el contribuyente hubiese tenido en cuenta su información financiera de 2011 y respecto de los comparables la de los años 2008 a 2010, pues consideró que debió incluirse la información de 2011 de los comparables, con lo cual se desconoció el artículo 7 del Decreto 4949 de 2004. Clarificó que la declaración de 2011 se presenta en 2012. Específicamente en cuanto a la operación referente al producto CKD, afirmó que la actora debió tomar en cuenta información del 2011 de los comparables pues ya existía a marzo de 2012.

En lo que respecta al **rechazo de comparables por el porcentaje de activos intangibles no rutinarios**, explicó que el porcentaje propuesto (3%) está dentro de los criterios del contribuyente y no influye en grandes proporciones en los resultados financieros de las comparables. Se refirió a la materialidad del artículo 16 del Decreto 2649 de 1993 y advirtió que la reducción del porcentaje obedeció a la norma contable de prudencia para evitar la sobreestimación de los activos pues el aumento del 3% al 5% equivale a un incremento del 66,67%. Dijo que la demandante no justificó la idoneidad, fundamento, exposición ni fuente de las cifras elegidas (5%) ni adjunto soportes.

Sobre el Good Will, evidenció que la demandante no es titular de este, toda vez que surge de la valoración o potencialidad del negocio en el giro normal de la operación, asociado a la marca Renault.⁸ Puntualizó que el Good Will no es un intangible que posean todas las empresas “*y no en la importancia que tiene la marca Renault en Colombia*”, por lo que no puede considerarse rutinario.

Frente a las **comparables rechazadas por formar parte de un grupo económico**, no aceptó los argumentos sobre una posible contradicción al incluir empresas de grupos empresariales que consolidan información, pues ello no es suficiente para desvirtuar lo establecido.

En relación con los comparables específicos, citó las directrices sobre comparabilidad de la OCDE y avaló la matriz de comparabilidad propuesta en los actos.

Señaló, respecto de la operación de compra de inventario **CBU**, que el rechazo de la demandante respecto de incluir en los comparables a Power Diversity

⁸ Al respecto, hizo referencia al concepto de Price Water House Coopers y a las sentencias del 13 de marzo de 2015, exp. 31049, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa, del 27 de marzo de 2012, exp. 16104, C.P. Hernán Andrade Rincón de la Sección Tercera del Consejo de Estado y 41 de 1959, C.P. Alejandro Domínguez Molina de la misma Corporación.



Automobile por el porcentaje de intangibles sobre activos no está probado, pues en los reportes financieros no se reflejan intangibles valiosos y en la consulta realizada por el contribuyente consta información hasta el 31 de diciembre de 2013, la cual pudo sufrir cambios retroactivos, lo cual no puede verificarse pues se remitió información parcial, en donde no figuran todas las notas del estado financiero que permitan aclarar las diferencias. Frente a Sonic Automotive Inc, indicó que, aun eliminando el Good Will del total de activos intangibles, supera el umbral del 3% como criterio de comparabilidad.

En cuanto a la operación de material **CKD**, argumentó sobre varias compañías, entre otras que, Hong Quinh Changan, Jiangling Motors Corporate Limited y Protón Hldgs sí realizaban actividades similares a las del contribuyente, por lo cual no debían rechazarse, que pudo obtener la información segmentada del sector automóviles de Ford Motor CO y que Aftab Automobiles y Geat Wall Motor Co, las cuales no figuraban en la matriz del contribuyente, sin justificarse el porqué. Sobre Colonial Motor Co Ltd., sostuvo que consolida la información del grupo y mantuvo las razones del rechazo frente a los comparables por porcentaje de activos intangibles no rutinarios superiores al 3%.

3. Improcedencia de las sanciones

Consideró procedente la sanción por inexactitud, aplicable por remisión expresa del artículo 260-10 del Estatuto Tributario debido a la inclusión de costos superiores a los que tenía derecho la actora de forma voluntaria, derivados de la aplicación de un método inadecuado y la selección errada de comparables. Descartó una indebida interpretación de las normas, pues estas no son confusas, oscuras ni de difícil comprensión.

Citó las sentencias 17152, de 1 de noviembre de 2012, exp. 18109, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas del Consejo de Estado, C-571 de 2010 de la Corte Constitucional, el Concepto DIAN 026426 de 2005 para reafirmar que la sociedad no ajustó la mediana de los valores del costo de ventas. Desestimó la diferencia de criterios por cuanto los hechos declarados no eran completos y verdaderos, no había diversas interpretaciones oficiales sobre las normas y se aplicó correctamente el principio de plena competencia. Sostuvo que los límites en UVTS de otras normas regulan hechos sancionables distintos y la diferencia de criterios no se aplica por razones probatorias.

Estimó aplicable la sanción por disminución de pérdidas, sobre lo cual invocó la sentencia C-910 de 2004 de la Corte Constitucional y del 15 de mayo de 2014, exp. 19647, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez del Consejo de Estado. Acotó que en el recurso de reconsideración no se presentó oposición a esta sanción y que la imposición de ambas sanciones no viola la *non bis in ídem* pues sus fundamentos y cálculo son distintos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones⁹:

Contextualizó las implicaciones del régimen de precios de transferencia y del principio de plena competencia, sobre lo cual trajo a colación las sentencias de 22

⁹ Samai Tribunal, índice 58, PDF: "8_SENTENCIA(.pdf) NroActua 58".



de febrero de 2018, exp. 20524, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 20 de septiembre de 2017, exp. 19231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del Consejo de Estado y C-690 de 2003 de la Corte Constitucional.

Frente a la operación de compra de inventario para distribución- CBU, reseñó que la DIAN utilizó el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional, relacionó los comparables empleados, su información financiera, el indicador financiero (MO) y el ajuste a cuentas de capital realizado. Sobre la operación de egreso por compra de inventario para la producción- CKD, relató que la DIAN desestimó el método del costo adicionado “CA”, ante la ausencia de comparables internos y de precios públicos, y las funciones importantes de producción y comercialización, así como la asunción de altos riesgos y aplicó el método de márgenes transaccionales de utilidad. Transcribió los comparables utilizados, el consolidado de información financiera y afirmó que la DIAN cambió el indicador financiero a MO y solo ajustó las cuentas de capital.

Invocó apartes de los dictámenes periciales técnicos y contables allegados y resaltó 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, de forma que la modificación propuesta no fue acorde, pues el dictamen económico adjunto explicó que es común que al momento de la elaboración del estudio de precios de transferencia no se cuente con información de los comparables para el mismo año gravable objeto de análisis, lo cual ocurrió con Sofasa S.A. Acotó que el dictamen menciona que incluso es técnicamente más adecuado utilizar el promedio de ejercicios anteriores.

Frente al criterio de comparabilidad de intangibles no rutinarios, indicó que la Administración no explicó por qué modificó el porcentaje del 5% al 3%, siendo que ella misma expresó que este era un criterio de materialidad. Dijo que es usual que se utilicen criterios de materialidad para cuentas como la de intangibles no rutinarios, por encima de los cuales se considera que dichos intangibles son suficientemente altos como para impactar la rentabilidad de las compañías comparables y deben ser rechazados.

Citó el parágrafo 3,43 de las directrices de la OCDE y el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 y argumentó que dichas normas no establecen criterios cuantitativos específicos para definir la materialidad a la hora de aplicar criterios de rechazo de potenciales comparables, por lo cual se hace necesario acudir a otras fuentes para determinar criterios razonables de materialidad, con lo cual se trata de un asunto de juicio profesional y es inapropiado establecer límites o reglas monetarias fijas. Precisó que en el dictamen pericial aportado se revisó lo que en la práctica los contadores y auditores consideran criterios de materialidad en empresas como Bavaria S.A. y Ecopetrol S.A. y, a partir de allí se concluye que el 5% sí es una medida comúnmente utilizada y razonable.

Agregó que el Good Will es comúnmente considerado como un intangible rutinario, como señaló el perito y las compañías con este intangible no debieron eliminarse del set de comparables. Adujo que el método de márgenes transaccionales de utilidad es más sensible a factores que afectan la operación y, en consecuencia, según las directrices de la OCDE y el dictamen pericial, requiere de ajustes que excluyan las situaciones extraordinarias. Consideró que no tener en cuenta potenciales ajustes derivados de la existencia de circunstancias ajenas a la operación que tengan efectos en los resultados del segmento de ensamble CKD



de Sofasa S.A. (si existieran), restaría validez a los resultados obtenidos del método Márgenes Transacciones de Utilidad de Operación.

Anotó que, en el caso de la actora, los resultados antes y después de los ajustes de exactitud aplicados al método Costo Adicionado no cambiarían la conclusión del análisis, por lo que en este método tales ajustes no son absolutamente relevantes. Por el contrario, en el método Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación la aplicación de los ajustes conduce a conclusiones distintas, siendo necesaria su aplicación.

Reprochó que la DIAN modificara el método y se hubiera negado a aplicar los ajustes de comparabilidad, no siendo de recibo el argumento de que estos eran improcedentes por cuanto no se evidenciaron en el estudio, pues el método inicialmente seleccionado era menos sensible a las situaciones extraordinarias y de ahí que no fueran necesarios los ajustes. Advirtió que es irrelevante que las situaciones extraordinarias hayan sido afrontadas por varias compañías del sector en Colombia, pues el análisis se hizo con empresas extranjeras y, en todo caso, la demandada lo que hace es ratificar que sí se presentaron circunstancias atípicas que ameritaron la toma de decisiones extraordinarias.

Alegó que el dictamen dio cuenta de que el estudio realizado por Sofasa S.A. fue acorde con las normas y directrices que regulan el tema de los precios de transferencia, donde, en relación puntual con el material CKD, el experticio concluye que, aun tomando el set de comparables propuesto por la Administración, al aplicar correctamente el método MTU, el precio sigue estando dentro del rango inter- cuartil.

En relación con los cuestionamientos del aumento del costo, esgrimió que la DIAN efectuó un análisis horizontal que no evidencia la realidad, pues deja de lado el concepto del costo, siendo correcto aplicar el análisis vertical que establece que tanto creció o disminuyó la participación del costo en el total global de ventas de las unidades, consideradas como un todo y en su individualidad. Hizo hincapié en que el costo debe tener en cuenta el número de unidades vendidas, conforme con los artículos 39 y 63 del Decreto 2649 de 1993 y 62 y 66 del Estatuto Tributario y refrendó las conclusiones del dictamen pericial sobre la determinación de este. En consecuencia, desestimó las glosas de la DIAN y levantó las sanciones de inexactitud y disminución de pérdidas.

No condenó en costas al no encontrarlas demostradas sumariamente.

Recurso de apelación

La **demandada** fundamentó su recurso en los siguientes aspectos¹⁰:

Considero insuficiente y descontextualizada la afirmación del Tribunal frente al deber de la Administración de ser flexible con la escogencia del método de precios de transferencia, pues si bien es cierto que el contribuyente tiene libertad para elegirlo, también lo es que el método debe ser el más apropiado y el que mejor refleje la realidad económica de la operación analizada y la estructura empresarial y comercial del contribuyente.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 61, PDF "9 20_RECIBEMEMORIALES_RECURSOAPELACIONSO(.pdf) NroActua 61"



Insistió en que la demandante desarrolla una actividad manufacturera compleja y en que el método del costo adicionado no era adecuado debido a que el producto es vendido a terceros independientes, siendo el más fiable el de margen transaccional de utilidad que elimina diferencias contables que se generan al registrar costos o gastos, de suerte que el cambio de metodología obedeció a razones técnicas y jurídicas. Cuestionó que la sentencia no analizara las operaciones y argumentos de la DIAN, violando el debido proceso. Comentó las razones del cambio de indicador para tener en cuenta la intensidad en las actividades comerciales del contribuyente (publicidad, mercadeo, logística, venta y postventa).

Advirtió que la información de 2011 estaba disponible a marzo de 2012, tal como lo manifestó la actora en la página 18 del estudio, y el examen no debió partir de información financiera de años anteriores. Anotó que la DIAN realizó su análisis con el mismo corte de búsqueda del contribuyente y que el Tribunal no valoró dicha circunstancia. Manifestó que la información financiera de años anteriores solo se usa por defecto, ante la ausencia de datos del año observado, con lo cual se violó el principio de comparabilidad.

Agregó que, aun cuando la sentencia resalta que el perito realizó el análisis bajo tres escenarios diferentes incluyendo las comparables definidas por la Administración Tributaria, para demostrar que en esos escenarios la Contribuyente cumplía con el principio de plena competencia, lo cierto es que el perito empleó la información financiera de las comparables correspondiente al período 2008-2010, cuando debió incluir la que corresponde a las comparables del año 2011 como lo establecen las normas tributarias.

Alegó una violación al debido proceso derivada del hecho de que la sentencia concluyó que la DIAN erró al rechazar comparables con activos intangibles no rutinarios superiores al 3%, cuando lo que hizo la demandada fue incluir compañías que habían sido rechazadas por la actora, pues el criterio del 5% era de rechazo y no de inclusión. Señaló que la modificación del porcentaje del 5% al 3% no es determinante en los resultados financieros de las compañías comparables ya que en la muestra esta variable (intangibles/ventas) representó menos del 1% lo cual se compadece con la información contable de Sofasa que para la fecha no registraba intangible alguno.

Afirmó que, si bien es cierto que cualquier valor inferior al 5% es inmaterial, la conclusión lógica es que el 3% también lo sea, de tal suerte que no es comprensible a la luz del argumento del demandante, acogido por el Tribunal, que la DIAN no hubiere podido determinar, bajo el mismo principio de ausencia de materialidad establecido por el demandante como parámetro de rechazo, un porcentaje del 3%, que respeta los mismos criterios del contribuyente.

Sobre el Good Will, reiteró la referencia al acuerdo de licencia entre Renault y Sofasa que indica que la sociedad no es titular de este, y la sentencia invocada en la contestación. Dilucidó que, al margen de la percepción o prestigio de la marca en Colombia, lo cierto es que el Good Will entendido como la capacidad de generar utilidades futuras derivadas del prestigio de la marca, no era de la sociedad sino que pertenecía a Renault, en virtud del contrato de licencia suscrito, por lo que en el caso concreto el Good Will no puede ser considerado un activo intangible rutinario de la contribuyente y, de hecho, la compañía no registró algún activo intangible en su contabilidad.



Llamó la atención en que la sentencia no identificó los ajustes de comparabilidad que debió realizar la Administración, sobre lo cual citó el fallo del 9 de diciembre de 2020, exp. 23166, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado para establecer que las circunstancias extraordinarias que justifiquen los ajustes deben ser probadas.

Reseñó que, en la operación CBU, la demandante utilizó el método de márgenes transaccionales de utilidad con indicador MO que no modificó la DIAN, sin efectuar ajustes de comparabilidad, por lo que resulta contradictorio que ahora sí se realicen. Recalcó que las situaciones planteadas por el demandante no son extraordinarias, sobre lo cual iteró los argumentos de la contestación, a partir del informe de gestión del representante legal.

Señaló que entre el dictamen pericial y el informe de gestión existen inconsistencias tales como la presunta ausencia de lanzamientos de nuevos productos en 2011, que el representante legal desvirtúa afirmando que se lanzaron varios modelos en ese año y el aumento de la producción que desdibuja la elevada capacidad ociosa. Añadió que el fin de ensamble de modelos o la acumulación de inventarios no son situaciones extraordinarias en la industria. Preciso que, en todo caso, el perito no cuantificó los ajustes de comparabilidad en su análisis, solo describió teóricamente las circunstancias atípicas, y el contribuyente no las demostró.

Mencionó, frente al aumento de los costos, que no es antitécnico hacer un análisis horizontal y no vertical porque desde el punto de vista fiscal basta con efectuar una comparación en el costo de ventas declarado en los años anteriores con el registrado en 2011. Sostuvo que la conclusión de la Administración se realizó con base en el pronunciamiento del representante legal de la compañía. Insistió en que el 2011 fue año de crecimiento para el sector automotriz colombiano y en que no son suficientes los cuadros de análisis que aduce el actor por cuanto ellos no desvirtúan el estudio de los actos de determinación.

Esgrimió que el incremento de costos obedece a una decisión de la casa matriz de ajustar las políticas de precios del grupo, con lo que se trasladó la utilidad a otros países.

Oposición a la apelación

La **demandante**¹¹ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y advirtió que la demandada no objetó ni sometió a aclaración ni complementación el dictamen aportado en la audiencia de pruebas. Relacionó los documentos que obran en el expediente para asegurar que la sentencia no solo se fundamentó en los dictámenes periciales y, además, tuvo en cuenta la realidad económica de la compañía.

Frente a las presuntas inconsistencias entre el informe de gestión y los dictámenes periciales, estableció que el Renault Fluence lanzado en junio de 2011 no es un vehículo CKD sino CBU y que vehículos ensamblados en Colombia fueron relanzados, sin ser novedosos. Controvirtió lo expuesto sobre la capacidad ociosa afirmando que, si bien la producción pudo aumentar, lo anterior no implica un nivel óptimo de capacidad instalada. Relató que la compañía trabaja a tres turnos y solo

¹¹ Samai, índice 6, PDF: "237_MemorialWeb_Alegatos(.pdf) NroActua 6."



se laboró con dos en 2011, lo cual afectó la capacidad instalada. Explicó que los ajustes si se demostraron y cuantificaron, y que el precedente citado por la DIAN no es aplicable.

Estimó que la DIAN confundió las actividades de distribución y comercialización con las de manufactura y ensamble y que las situaciones atípicas descritas afectan mayormente las últimas. Clarificó que, frente al material CBU, sin ajustes el precio cumplía el principio de plena competencia. Concluyó que la sanción por inexactitud y la de rechazo de pérdidas son improcedentes concurrentemente.

Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación formulado por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por Sofasa S.A.

En tal sentido, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos, estableciendo sí procedía: i) el cambio de método propuesto por la DIAN para la operación de egreso por compra de inventario para producción CKD; ii) la utilización de información de los comparables de los años 2008 a 2010, para la realización del estudio de precios de transferencia; iii) el rechazo de comparables que tenían intangibles no rutinarios superiores a 3% y no a 5% y del Good Will como activo rutinario; iv) la procedencia o no de ajustes de comparabilidad; y v) la modificación de costos por su incremento presuntamente desproporcionado.

De manera preliminar, la Sala advierte que el contribuyente informó operaciones de egreso por compra de inventario para distribución- CBU y por compra de inventario para la producción- CDK. Respecto de la primera, la sociedad realizó el análisis con el método de márgenes transaccionales de utilidad, con un indicador MO, tomando como parte analizada a Sofasa Colombia, mientras que, en la segunda, la demandante seleccionó el método del costo adicionado, con un indicador MB2 y tomó como parte analizada a Sofasa Colombia. En la operación con CBU, la Administración modificó el análisis mediante la inclusión de información de 2011, pues el contribuyente tomó el promedio de los períodos 2008 a 2010 para los comparables y cuestionó el análisis de comparabilidad. Por su parte, en las transacciones con CBK, la DIAN propuso aplicar el método de márgenes transaccionales de utilidad, con un indicador MO, considerando información de los comparables de 2011 y presentó un análisis distinto de comparabilidad.

1. Cambio de método

En relación con el método aplicable para determinar el precio o margen de utilidad de la transacción controlada, la demandante analizó la operación de compra de inventario para la producción- CDK con el método del costo adicionado, mientras que la Administración consideró que el método de márgenes transaccionales de utilidad era el más apropiado para determinar el cumplimiento del principio de plena



competencia, debido a que el costo adicionado es propio de manufactureros sin grandes funciones ni riesgos y los productos son adquiridos a terceros independientes y no a vinculados. Agregó que la variable controlada es el costo de ventas en el caso de Sofasa.

La sentencia de primera instancia desestimó la modificación del método bajo el argumento de que la Administración debe ser flexible y no desestimar ninguno de estos en particular. En la apelación, la DIAN considera que la elección del método está condicionada a la realidad económica del ente y que, en el caso concreto, la demandante asume funciones adicionales a la producción para comercialización e incurre en altos riesgos. Anotó que los productos se adquieren de vinculados y no de terceros independientes, por lo que la variable controlada es el costo de ventas.

Destaca la Sala que, como se precisó en la sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20524, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, el régimen de precios de transferencia tiene por objetivo que, en la determinación del impuesto sobre la renta, el contribuyente que realiza operaciones con vinculados económicos del exterior cuantifique sus ingresos, costos y deducciones, a valores que sean comparables con aquellos determinados entre partes independientes, de forma que se utilicen precios de mercado (principio de plena competencia), de acuerdo con lo previsto en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos.

Ahora bien, para efectos de demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia, el contribuyente debe observar el deber formal de presentar la declaración informativa, y de preparar la documentación comprobatoria regulada en el artículo 260-4 *ibídem*, la cual actúa como soporte de la información reportada en la declaración informativa. Estos documentos, que contienen el análisis de las operaciones con vinculados, deben cumplir con los requisitos indicados en la ley, que, entre otros, exigen que el contribuyente compruebe cuál fue el precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas con vinculados del exterior, aplicando cualquiera de los métodos señalados en el Estatuto Tributario, para lo cual, a la fecha de los hechos, debía tenerse en cuenta aquel método que resultara más apropiado, de acuerdo con las características de las transacciones analizadas.

Así las cosas, el artículo 260-2 del Estatuto Tributario (bajo la redacción de la Ley 788 de 2002) establecía como métodos el precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, partición de utilidades, residual de partición de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de la operación. A su vez, el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004¹², vigente para la época de los hechos, señalaba que en la documentación comprobatoria se debía mencionar el método seleccionado para analizar cada operación, indicando el criterio y elementos objetivos considerados para concluir que el método utilizado es el más apropiado, de acuerdo con las características del tipo de operación analizada.

Adicionalmente, la misma norma disponía que, para determinar que el método utilizado era el más apropiado, este debía ser el que mejor reflejara la realidad económica del tipo de operación, ser compatible con la estructura empresarial y comercial, contar con la mejor cantidad y calidad de información, contemplar el mayor grado de comparabilidad y requerir el menor nivel de ajustes.

¹² El Decreto 4349 de 2004 fue derogado por el artículo 26 del Decreto 3030 de 2013.



Por su parte, las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), versión 2010 (Directrices o Guías en Materia de Precios de Transferencia)¹³, las cuales son un criterio auxiliar de interpretación en esta materia, señalaron sobre la selección de los métodos que estos permiten determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia, que no existe algún método que resulte útil en todas las circunstancias, ni la aplicación de cualquier método en particular debe ser desestimada. Estas Guías también señalan que no es posible establecer normas específicas que cubran todos los casos, y que en general, las partes deberían intentar llegar a un acuerdo razonable, teniendo presente la imprecisión de los diversos métodos, la preferencia por grados más altos de comparabilidad y por una relación más directa y cercana a la operación.

Con base en todo lo anterior, esta Sección ha señalado en otras oportunidades que, el contribuyente tiene la potestad de utilizar cualquiera de los métodos contemplados en las normas *“para sustentar la adecuación de sus operaciones con vinculados económicos con el régimen de precios de transferencia, teniendo en cuenta el método que sea más adecuado para el análisis de sus propias operaciones.”*¹⁴

Ahora, acerca del método del costo adicionado, que se ubica dentro de los métodos tradicionales, las Directrices citadas indican que este parte de los costos en que ha incurrido el proveedor de los bienes en una operación vinculada, por los bienes transmitidos a un comprador asociado, el cual se incrementa en un margen que le permite obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones de mercado (parágrafo 2.39 Guías, versión 2010).

A estos efectos, una operación no controlada es comparable a una operación controlada, a fin de aplicar el método del costo adicionado, si: (i) ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las operaciones que se comparan o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el margen incrementado sobre el coste en el mercado libre; o (ii) pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que puedan provocar esas diferencias (parágrafo 2.41, Guías, versión 2010). Las discordancias en los niveles y tipos de gastos derivadas de diferencias funcionales pueden resolverse con el ajuste del margen incrementado sobre el costo o el establecimiento de remuneraciones independientes para funciones adicionales distintas.

Ahora, si bien los métodos tradicionales pueden ser la forma más directa de establecer si las condiciones en las relaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas se llevan bajo el principio de plena competencia; las complejidades de la vida real de los negocios pueden poner dificultades prácticas en la aplicación de los métodos tradicionales. En estas situaciones excepcionales, cuando no hay suficiente información disponible, o la información disponible no es de suficiente calidad para utilizar un método tradicional, puede ser necesario definir si y bajo qué condiciones otros métodos pueden ser utilizados, esto es, los métodos transaccionales de utilidad.

¹³ Cabe resaltar que, de acuerdo con la Sentencia C-690 de 2003 de la Corte Constitucional, las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia son un criterio de interpretación en esta materia.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de julio de 2020, expediente 23534, C.P. Milton Chaves García



En definitiva, aun cuando el método del costo adicionado puede ser el medio más directo para determinar si el precio fijado en una operación entre vinculadas corresponde al precio de mercado entre partes independientes en transacciones comparables, no siempre es posible hallar medios de contraste que aseguren que no existen diferencias significativas que puedan afectar materialmente la determinación del precio, o que existiendo tales diferencias no puedan ser calculadas y ajustadas con precisión, en lo relativo a las características propias del bien, las funciones desempeñadas por las partes, incluyendo los riesgos asumidos, y los términos de negociación.

En estos casos, es decir cuando se establece por las razones antes explicadas que el método de costo adicionado no es el más adecuado, puede hacerse necesario realizar el análisis de comparabilidad utilizando un método de utilidad transaccional, que permita determinar si la operación analizada garantiza el cumplimiento del principio de plena competencia, caso en el cual el método de márgenes transaccionales de utilidad puede resultar más apropiado. Bajo este método, se hace un especial énfasis en las funciones desarrolladas por las partes y los indicadores de utilidad pueden resultar menos afectados por las diferencias en los bienes y condiciones de la transacción.

Señalado lo anterior, para establecer si en el caso bajo análisis era procedente el cambio de método pretendido por la demandada, y con ello el ajuste planteado en la liquidación oficial, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

El estudio de precios de transferencia da cuenta de que (fls. 953 a 1034 dorso) Sofasa S.A.:

- Registró, entre otras, operaciones de compra de inventarios para producción (CKD) con sus vinculadas del exterior Renault do Brasil, Renault S.A.S., Nissan Mexicana de CV, Renault Argentina S.A. y Cormecanica S.A.
- Dentro de la revisión de los atributos de las transacciones relevantes para llevar a cabo el análisis de comparabilidad incluyó los «*riesgos*» de productos, de cartera, de mercado, cambiario, por posesión de activos.
- En las funciones que figuran en el estudio se relacionan: los procesos de fabricación, las compras de materias primas y vehículos terminados, el manejo de inventarios, ventas, prestación de servicios de ingeniería locales, oferta de garantías, publicidad de marca y entrenamiento de personal.
- El método seleccionado como apropiado, para la operación de compra de inventarios para producción- CKD, fue el de Costo Adicionado. Para aplicarlo, explicó que *“la operación realizada por la compañía consiste en la transformación y venta de CKD y las actividades desarrolladas por Sofasa en el ensamble de vehículos, se concentran a nivel bruto en sus resultados.”* Respecto al método de márgenes transaccionales de utilidad, indicó que se rechazaba su aplicación, considerando la elección del método del costo adicionado.
- La parte a examinar seleccionada fue la propia demandante y las comparables seleccionadas fueron once compañías ubicadas en el exterior.
- La información financiera de Sofasa no se sometió a ajuste alguno. No obstante, respecto de los comparables, ajustó las diferencias presentadas en cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar (cuentas todas de balance). El resultado fue:

Medida Estadística	Rango Ajustado
Cuartil inferior	14,420%
Mediana	21,440%
Cuartil Superior	27,490%

- El margen determinado para la demandante para el período examinado fue 15.676%, es decir, dentro del rango ajustado.



Ahora bien, teniendo en cuenta que los planteamientos de la apelante se encuentran dirigidos a la demostración de la procedencia del método de márgenes transaccionales de utilidad sobre el determinado por la demandada en la liquidación oficial (método del costo adicionado), con base en el cual esta última realizó el ajuste de la operación analizada, sea lo primero mencionar que la norma vigente en la época de los hechos, no establecía preferencia alguna para la aplicación de uno u otro método de aquellos listados en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

De hecho, al tenor literal de la norma se observa que el legislador hizo referencia a que el contribuyente “podría” determinar el precio o margen de utilidad mediante “cualquiera” de los métodos listados en el artículo 260-2, siendo la única orientación, “cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas”. Es decir, el legislador no previó un orden de prelación en los métodos, ni tampoco especificó los casos en los que cada uno era aplicable, de modo que para la vigencia fiscal sobre la que versa la discusión, la norma colombiana dejaba en libertad al contribuyente para la elección del método, siempre y cuando demostrara las razones por las que aquel seleccionado era el más apropiado para las particulares circunstancias de la transacción analizada.

Por consiguiente, bajo el supuesto de la facultad otorgada por la norma al contribuyente para elegir el método más apropiado, se debe analizar si la demandante demostró las circunstancias por las cuales el método del costo adicionado era el más apropiado para su particular operación. Al respecto, el contribuyente presentó la siguiente información en su estudio de precios de transferencia:

1. **Descripción de la compañía:** Su objeto social incluye el ensamblaje, fabricación y venta de toda clase de vehículos automotores, así como las partes, componentes y repuestos destinados a tales vehículos automotores. Cuenta con dos sedes en Chía y en Envigado.
2. **Estructura organizacional y funcional:** La Junta Directiva aprueba los presupuestos y programas de inversión, establece las políticas de precios y autoriza a la gerencia para celebrar contratos, otorgar garantías y adquirir equipos industriales de cierta cuantía. La compañía ensambla CKD e importa CBU únicamente vehículos de marca Renault, comercializa los accesorios originales para los vehículos y ofrece servicios de financiamiento, atención al cliente, mantenimiento y reparación y asistencia.
3. **Tipos de operación:** La sociedad registra operaciones de ingreso por venta de inventarios producidos, venta de inventarios no producidos, por publicidad, servicios técnicos y recuperación de gastos y garantías. Así mismo, reporta operaciones de egreso por compras de inventarios para producción, de inventarios para distribución, servicios administrativos, regalías, asistencia técnica, servicios técnicos, intereses, garantías, de activos fijos y recuperación de gastos.
4. **Proceso de fabricación:** Se desarrolla en la planta de producción de Envigado, Antioquia. Comienza con la aprobación del ensamble de un nuevo modelo. El proceso se divide en tres fases: soldadura, pintura y ensamble, que están asociadas a actividades de compras productivas, ingeniería y especificaciones.
5. **Compras:** La compañía adquiere CKD y materias primas para su actividad de ensamble de vehículos. La totalidad del CKD es adquirido de vinculados económicos, mientras que la mayor parte de las materias primas son adquiridas de vinculados y una parte menor de terceros independientes. También adquiere vehículos terminados CBU de vinculados económicos para reventa local y exportaciones e, igualmente, repuestos y materias primas para reventa local y en el exterior.
6. **Manejo de inventarios:** Existen políticas definidas para su manejo
7. **Ventas:** La mayor parte se concentra en el mercado local, en donde se realizan ventas de vehículos ensamblados localmente, importados y repuestos adquiridos de vinculados y terceros. Las exportaciones no son representativas.



8. **Servicios:** La sociedad recibe servicios técnicos por el uso de los sistemas centrales de información (IT). Localmente, presta servicios de ingeniería y ofrece garantía sobre vehículos vendidos y recupera gastos de publicidad.
9. **Distribución:** Se realiza a través de operador logístico.
10. **Entrenamiento de personal:** La compañía capacita a sus empleados de manera continua.
11. **Riesgos asumidos:** por pérdidas relacionadas con reclamaciones sobre el desempeño y calidad de productos, riesgos de cartera, de mercado por estrategias de la competencia, cambiarios, por posesión de activos

En el estudio de precios de transferencia, el contribuyente analizó de manera separada cada uno de los tipos de operación reseñados, incluyendo los servicios intra grupo y los gastos de publicidad. Respecto de la operación cuestionada por la DIAN, que se refiere a una operación de egreso por compra de inventario, seleccionó el método del costo adicionado, en los términos reseñados precedentemente.

Ahora bien, en la liquidación oficial discutida, la demandada propuso la modificación del método seleccionado por cuanto este está dado para un manufacturero que no asuma grandes funciones ni riesgos, tales como garantías, esquemas comerciales y de mercadeo complejos. Indicó que el método seleccionado se utiliza cuando se adquiere productos a proveedores independientes para vender a independientes, lo cual no ocurre en este caso pues adquiere a vinculados, siendo la variable controlada el costo. Puntualizó que el indicador razonable debía tomar en cuenta las inversiones y esfuerzos de la estructura económica de Sofasa. Dichos argumentos fueron reiterados en sede de apelación.

Pues bien, al respecto, sea lo primero precisar que, si bien Sofasa desarrolla funciones adicionales a la compra del inventario para la producción, en sujeción a los lineamientos de las Directrices de la OCDE, el estudio de precios de transferencia da cuenta de que la compañía optó por el análisis separado de operaciones como los gastos asociados a la publicidad y al otorgamiento de garantías, el cual, no fue cuestionado por la Administración. Es así como, salta a la vista, que el método del costo adicionado no debía ser objeto de rechazo en consideración a que las funciones y riesgos que, indica la apelante, desdibujaban a la demandante como manufacturero, pues fueron analizadas por separado. Adicionalmente, no es cierto que el método del costo adicionado se utilice exclusivamente en aquellos eventos en que se adquieren productos a independientes, pues como bien lo señalan las directrices, lo relevante es que los bienes sean transmitidos de un comprador vinculado, como ocurre en este caso.

En esencia, el análisis presentado en la documentación comprobatoria involucró un set de comparables cuyo objeto era la manufactura y ensamblaje de vehículos, debido a que las funciones complementarias fueron analizadas por separado. En todo caso, llama la atención que, pese a que las Directrices de la OCDE no desestiman la aplicación del método del costo adicionado debido a la coexistencia de funciones, la Administración sí lo hubiese hecho, sin intentar preservar la aplicación del método seleccionado por el contribuyente, optando por la aplicación de ajustes, si, en gracia de discusión, hubiese presentado evidencia concreta de cómo estas funciones o los riesgos asumidos contaminaban los resultados del estudio, lo cual no hizo.

En relación con este último punto, la Administración de Impuestos no puede perder de vista que, en el desarrollo de las facultades de fiscalización consagradas en el



inciso segundo del artículo 260-1 y del inciso final del artículo 260-10 del Estatuto Tributario (para esa época) puede, con base en operaciones comparables con partes independientes, determinar cuáles han debido ser los costos del contribuyente en sus operaciones con vinculados, ajustando así lo inicialmente incluido por el mismo, pero que, precisamente para ejercer estas facultades, si la Administración detecta irregularidades en el estudio de precios de transferencia, debe contradecir la información incluida en el mismo demostrando con pruebas suficientes que lo indicado por el declarante se aparta de la realidad económica de las transacciones.

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 éstas afectaban el análisis bajo el método del costo adicionado.

En todo caso, no sobra resaltar que el dictamen pericial aportado da cuenta de que, aun aplicando el método de márgenes transaccionales de utilidad con aplicación de ajustes, la compañía estaría en rango.

Ahora bien, frente a las explicaciones relativas al cambio del indicador, estas resultan irrelevantes debido a la improcedencia del cambio del método.

Por lo anterior, se desestiman los argumentos del recurrente.

2. Periodicidad de la información para el análisis

La sentencia de primera instancia avaló la actuación del contribuyente en el sentido de realizar el análisis de las operaciones con base en información de años anteriores (promedio de los períodos fiscales 2008 a 2010) pues para el año 2011 la sociedad no contaba con dicha información respecto de sus comparables y, adicionalmente, según el dictamen pericial la información del promedio de años anteriores es mucho más fiable técnicamente. La DIAN se opuso y afirmó que la información de 2011 estaba disponible a marzo de 2012, tal como lo manifestó la actora en la página 18 del estudio¹⁵, y que el análisis no debió partir de información financiera de años anteriores. Anotó que la demandada realizó su análisis con el mismo corte de búsqueda del contribuyente y que el Tribunal no valoró dicha circunstancia. Manifestó que la información financiera de años anteriores solo se usa por defecto, ante la ausencia de datos del año analizado, con lo cual se violó el principio de comparabilidad.

Para resolver, la Sala advierte que el numeral 9 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 establecía lo siguiente:

“(…) La documentación e información a conservar por cada tipo de operación o empresa comparable, deberá tener el nivel de detalle requerido para demostrar la aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, para lo cual

¹⁵ La página 18 del Estudio se refiere a los vinculados del exterior con los cuales se realizó operaciones en 2011. En esta no se habla de los comparables.



se identificará cada uno de los comparables seleccionados, la metodología utilizada para su determinación, las fuentes de información de las que se obtuvieron esos comparables y la fecha de consulta a las mismas, así como, la indicación de los comparables seleccionados que se desecharon, señalando los motivos que se tuvieron en consideración para ello.

*Para estos efectos, deberán ser utilizados datos que **correspondan al mismo año gravable o que comprendan el mayor número de meses del mismo período fiscal, o en su defecto de dos años inmediatamente anteriores**, con el fin de determinar, entre otras circunstancias, el origen de las pérdidas declaradas, el ciclo de vida del producto, los negocios relevantes, los ciclos de vida de productos comparables, las condiciones económicas comparables, los criterios y métodos de distribución de costos y/o gastos, de conformidad con el manejo técnico contable para la asignación de los mismos, las cláusulas contractuales y condiciones reales que operan entre las partes.” (Resalta la Sala)*

Como se evidencia de la norma transcrita, el contribuyente debe utilizar la información del mismo año gravable o, en su defecto, de años anteriores para efectuar el análisis de comparabilidad. Sin perjuicio de ello, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia han avalado la posibilidad de utilizar datos de años anteriores para efectuar el examen de comparabilidad¹⁶, pues estos permiten comprender plenamente los hechos y circunstancias que rodean una operación vinculada, y, en especial, las particularidades de ciclos económicos y de vida productiva de los bienes que pueden mejorar la fiabilidad del rango y refinar el proceso de selección de comparables. De tal manera que la utilización de información de años anteriores no es *per se* un criterio para desestimar el análisis presentado por el contribuyente.

En el presente evento, la documentación comprobatoria de precios de transferencia da cuenta de que la búsqueda en base de datos respecto de las operaciones en debate se efectuó con la información disponible en las mismas a marzo de 2012.¹⁷ En ambos casos: “se consideró adecuado utilizar la información del período gravable 2011 para Sofasa y del promedio de los períodos fiscales 2008 a 2010 de las compañías comparables seleccionadas.”¹⁸ En el recurso de reconsideración, el contribuyente aclaró que, en el momento de realización del estudio, la información de los comparables por el año 2011 no aparecía reflejada en las bases de datos.¹⁹ La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se limitó a señalar que la información de 2011 era importante a efectos de respetar el principio de comparabilidad reflejando la situación económica de 2011 y a afirmar que la información ya existía a marzo de 2012²⁰, sin demostrar que, efectivamente, la consulta en bases de datos con corte a esa fecha contuviera la información de 2011.

Naturalmente, para la fecha en que se corrió la búsqueda de comparables en el marco del proceso de fiscalización la información del 2011 estaba disponible. Pese a que la DIAN afirma que realizó el análisis con el mismo corte de búsqueda del contribuyente, lo relevante era acreditar en el proceso que para marzo de 2012 el demandante podía acceder efectivamente a esa información, sin que ello implique automáticamente el rechazo del análisis presentado. En efecto, tal como lo señala la OCDE, el estudio de comparabilidad hecho con referencia a años anteriores puede ser mucho más fiable pues tiene en cuenta información histórica relevante en el desarrollo del negocio, argumento que refrenda el dictamen pericial (página

¹⁶ OCDE, Directrices versión 2010. Capítulo III Análisis de Comparabilidad, B5. Parágrafos 3.68 y 3.75 a 3.79

¹⁷ Caa 5, Fls. 976 dorso, 977 y 983.

¹⁸ *Ibidem*. Fls. 979 y 985.

¹⁹ Caa 22. Fl. 5239

²⁰ Samai, índice 2, PDF: “ED_ANEXOSAL_004ANEXOSALADEMA(.pdf) NroActua 2” Fls. 168 y 169 y 181 y 182



22 Guías, versión 2010), por lo cual la utilización de la información del mismo año no es requisito *sine qua non* para la realización del análisis de comparabilidad.

Adicionalmente, en las conclusiones presentadas por el perito se evidencia que, respecto de la compra de CKD (páginas 27 a 30), se realizó un análisis con la información financiera de los comparables de 2011 y la conclusión fue que la sociedad, en todo caso, se mantenía dentro del rango de plena competencia, utilizando los sets de comparables iniciales y los propuestos por la Administración. En el análisis combinado de CKD y CBU (páginas 30 a 34) si bien se mantuvo la información de 2008 a 2010, se incorporaron los comparables propuestos, con idéntica conclusión.

Cabe aclarar en este punto que, cuando, conforme a todo lo anterior se acepta como períodos de comparación la información financiera promedio del 2008 al 2010, se está en cumplimiento del numeral 9 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, que señalaba que era posible utilizar información de los dos años anteriores al analizado, dado que, las compañías comparables pueden iniciar y finalizar sus ejercicios fiscales en diferentes meses del año a los estipulados para Colombia. Así las cosas, en este asunto, para que efectivamente se pueda tomar el mayor número de meses posibles dentro de lo que sería el período fiscal colombiano, que coincide con el año calendario, en algunos casos se hace necesario hacer referencia a un año anterior, acá al 2008, porque este contempla información financiera de meses del año siguiente, esto es del 2009.²¹

Todo lo indicado en este aparte evidencia que la ausencia de incorporación de la información de 2011 en el estudio de comparabilidad no era razón suficiente para cuestionar el análisis presentado por el contribuyente y que, en todo caso, la DIAN no acreditó la disponibilidad de la información del período 2011 a marzo de 2012, para descartar el uso de los años anteriores como permitía el Decreto, más allá de limitarse a afirmarlo. Por ende, no prosperan los reparos del recurrente.

3. Rechazo de comparables

3.1. Activos intangibles no rutinarios

La sentencia de primera instancia explicó que, al no existir un criterio de materialidad para rechazar potenciales comparables, la modificación del parámetro de comparación concerniente al porcentaje de activos intangibles no rutinarios del 5% al 3% propuesta por la DIAN carecía de fundamento, más si se considera que la Administración no expresó la razón del cambio y el dictamen allegado avaló el porcentaje señalado por el contribuyente. En la apelación, la Administración señala que lo que hizo fue modificar el porcentaje para incluir compañías rechazadas por el contribuyente, pues este fue un criterio de rechazo y no de inclusión e insistió en que la modificación no es determinante.

En primera medida, la Sala evidencia, a partir de la documentación comprobatoria²², que la demandante seleccionó como criterio de comparabilidad el hecho de que "las compañías no posean o tengan registrados contablemente activos intangibles no rutinarios valiosos" y descartó "las compañías cuyos intangibles no rutinarios sean iguales o

²¹ El Dictamen Pericial pone de presente que esto ocurre con la muestra de las compañías potencialmente comparables (ver pie de página 25). Por ejemplo, en el caso de Nissan Shatai Co, Ltd. El periodo fiscal es de abril 1º de 2008 a marzo 31 de 2009.

²² Caa 5, Fl. 984



superiores al 5% del total de los activos.” Así, contrario a lo que señala la Administración el umbral de rechazo era el 5%, lo cual implicaba que las empresas cuyos intangibles no rutinarios oscilaran entre el 3% y el 5% del total de los activos eran aceptadas en la muestra, de manera que el criterio adoptado por la sociedad fungía simultáneamente como de aceptación y rechazo.

En segunda medida, al revisar los actos proferidos a lo largo de la investigación, se evidencia que la reducción del porcentaje de intangibles no rutinarios del 5% al 3% se propuso como criterio de rechazo por parte de la DIAN y no de inclusión como afirma esta. En la página 12 del requerimiento especial se advierte que: “El contribuyente aceptó 7 compañías (...) que **para la Dian no serían comparables porque un criterio de rechazo fue que aquellas compañías que tuvieran intangibles/Activos de más del 3% no se tendrían en cuenta (...)**” (Resalta la Sala), argumento que es reiterado en la liquidación oficial de revisión (página 31). En consecuencia, resulta extraño que la DIAN, en el recurso de apelación, afirme que la reducción de la muestra tuvo como objeto incluir compañías y no rechazarlas, cuando es claro, al cotejar la apelación con el texto de los actos del proceso de determinación, que la modificación derivó en la exclusión de comparables.

Llama la atención que, en los actos, la Administración nunca explicó las razones por las cuales consideró que el umbral de intangibles del 5% no era admisible y debía reducirse al 3%, pues dio por sentada la razón del rechazo de comparables sin explicación si quiera sumaria de la cuantificación del nuevo criterio. De allí que no resulte suficiente el argumento que se presenta en el recurso de apelación frente a que el cambio de umbral no es determinante en los resultados financieros de los comparables, pues los actos debieron explicar los motivos de la propuesta de modificación, al afectar la presunción de veracidad de la declaración, y, en todo caso, no resulta coherente afirmar que ese cambio no era determinante si, precisamente fue utilizado como un criterio para modificar el set de comparables presentado por la demandante.

Por el contrario, con el dictamen allegado por el contribuyente (página 26), la sociedad logró demostrar que el margen del 5% es una práctica comúnmente utilizada como criterio de materialidad, tal como se evidencia del examen de los estados financieros de empresas como Bavaria S.A. y Ecopetrol S.A. a las que hizo referencia el perito, lo cual refuerza que fue razonable la inclusión de dicho porcentaje como umbral para la aceptación y rechazo de comparables.

No puede afirmarse, como lo hace la DIAN, que el criterio de materialidad sea idéntico si se considera un porcentaje del 5% o del 3% indistintamente, pues la alteración en el umbral derivó en la reducción del set de comparables, con lo cual el porcentaje sí incide en el análisis de comparabilidad al afectar de manera directa la muestra. Contrario a lo que demuestra el dictamen pericial, el valor porcentual propuesto por la DIAN no corresponde con la práctica comercial, de tal manera que, ante la ausencia de demostración de la procedencia de la modificación del criterio de comparabilidad, la Sala desestima los argumentos de la entidad demandada.

3.2. Good Will

El Tribunal consideró, a partir del dictamen pericial, que el Good Will era un intangible rutinario y que los comparables que incluyeran dentro de sus intangibles dicho activo no debieron eliminarse del set de comparables, como lo propuso la



DIAN. La Administración, en la apelación, se refirió al acuerdo de licencia suscrito entre Renault y Sofasa para concluir que el Good Will pertenecía a Renault y no a la actora, de tal forma que no podía ser considerado un intangible rutinario del contribuyente y que, además, no se evidenciaba registro contable alguno de dicho activo.

Sobre el Good Will, en sentencia del 26 de febrero de 2009, exp. 16274, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, esta Sección explicó que consiste en: *“la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos. Ese excedente de productividad de un negocio frente a negocios similares, su valoración se funda en el exceso de rendimiento y tiempo probable de subsistencia, sin que se asigne valor alguno en su contabilidad a menos que se haya realizado un desembolso para adquirirlo.”* (Resalta la Sala)

Así, el Good Will es, en esencia, un activo intangible formado que se refleja en la confianza y credibilidad de los clientes en una compañía, la existencia de un mercado fijo y cuantificable, el prestigio del nombre, entre otros criterios, que dan un valor especial y una ventaja comercial a una empresa. Por regla general, este activo se construye en el devenir del negocio y, por eso, no se refleja en la contabilidad. Al examinar el contrato de licenciamiento al que alude la apelante, se evidencia que la Administración incurre en una confusión frente al Good Will de las marcas de Renault y el propio de Sofasa S.A.

En efecto, el acuerdo entre Renault y la demandante parte de que *“el título y goodwill de las marcas registradas de Renault son conferidos a Renault”*²³, con lo cual se reguló la titularidad del Good Will sobre las líneas de productos de Renault, lo que no obsta para que Sofasa S.A., como empresa comercializadora de dichos productos genere un Good Will propio, derivado de su trayectoria en el mercado. Una cosa es el prestigio y buen nombre de los productos y marcas comercializadas por Sofasa S.A. y otra distinta la reputación de la comercializadora generadora de valor. Ambas pueden coexistir sin ser excluyentes. El Good Will al que hace referencia el contrato es el de las marcas comercializadas y no el de la compañía que es, al tenor de lo expuesto por el perito, un activo intangible rutinario (página 24), criterio de comparabilidad que no debió rechazarse por parte de la Administración.

Aunado a lo expuesto, resulta lógico que el Good Will no se refleje en la contabilidad, al ser un activo intangible formado y no adquirido, pues solo al momento en que se enajene la empresa, tendría sentido cuantificarlo. El Good Will es consecuencia de la trayectoria comercial en el mercado y se configura con el paso del tiempo, por lo que mal hace la Administración al exigir el registro contable del mismo para aceptarlo como criterio de comparabilidad. De allí que no prosperen los argumentos del recurrente.

4. Procedencia de los ajustes de comparabilidad

La demandante advirtió que, de aceptarse la aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad para el análisis de la operación de compra de inventarios para la producción -CDK, la Administración debió aplicar ajustes en

²³ Caa 6 Fl. 1179 dorso.



atención a las situaciones atípicas que experimentó la empresa durante 2011, en particular: el fin del ensamblaje de algunas versiones de vehículos, el alto volumen en stock de vehículos terminados como modelos viejos, la ausencia de nuevos lanzamientos, el alto nivel de capacidad ociosa de la fábrica y el incremento de vehículos importados por efecto de los tratados de libre comercio.

La sentencia de primera instancia reprochó la negativa de la DIAN a aplicar los ajustes de comparabilidad y aceptó la ocurrencia de las situaciones extraordinarias alegadas por la actora. En la apelación, la Administración argumenta que el demandante no identificó los ajustes que debieron realizarse y anota que, respecto de la operación de compra de material CBU, el contribuyente aplicó el método de márgenes transaccionales de utilidad, sin ajustes, que ahora pretenden ser aplicados y que avaló el Tribunal. Agrega que las decisiones comerciales y de publicidad adoptadas hacen parte del giro del negocio del contribuyente, que sí hubo lanzamiento de vehículos nuevos y que no existió capacidad ociosa pues se aumentó la producción. Enfatiza en que 2011 fue un año de crecimiento para el sector automotriz en Colombia y que el contribuyente no demostró las situaciones atípicas y en que el perito no cuantificó los ajustes.

En la sentencia del 11 de mayo de 2023, exp. 26590, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, esta Sección se refirió a los ajustes de comparabilidad. En dicha oportunidad se rememoró que el régimen de precios de transferencia establece que las operaciones realizadas por el contribuyente deben compararse, en sus características económicas relevantes, con otras operaciones realizadas entre o con partes independientes (no vinculados), con el fin de determinar si cumplen con el principio de plena competencia. Según el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, las transacciones son comparables *«cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de estas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables»*. (Subrayado de la Sala).

Para efectos del análisis de comparabilidad, deben tenerse en cuenta los criterios establecidos en el mismo artículo 260-3 del Estatuto Tributario, entre ellos, las circunstancias económicas o de mercado del contribuyente y las de las comparables. De esa manera, las similitudes o diferencias encontradas en las respectivas condiciones económicas deben ser objeto de análisis en cada caso concreto. Sobre este particular, las Directrices indican que *“los hechos y circunstancias del caso concreto determinarán si las diferencias en las circunstancias económicas inciden significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar el efecto de las diferencias”*²⁴.

Así las cosas, en cada caso particular, al momento de realizar el análisis, se debe determinar si las operaciones son comparables, atendiendo los criterios establecidos en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Y, si presentan diferencias, porque las operaciones desarrolladas por el contribuyente o por las comparables poseen características especiales que impiden equipararlas *“cabe ajustar la primera, las segundas o ambas, para efectos del análisis, suprimiendo esa característica especial, con el fin de hacer posible una comparación más precisa con las otras operaciones”*²⁵.

²⁴ Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE- Instituto de Estudios Fiscales, 2010, apartado 1.55 (p. 62).

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de diciembre de 2020, Exp. 21999. C.P. Milton Chaves García.



Sobre la posibilidad de realizar ajustes de comparabilidad con el fin de eliminar las diferencias materiales entre las operaciones celebradas por vinculados económicos y las efectuadas por partes independientes, la jurisprudencia de esta Sala²⁶ ha dicho:

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

En adición, esta Sección²⁷ ha indicado que no es necesario que la circunstancia que genere la necesidad de realizar un ajuste de comparabilidad sea imprevisible o irresistible, sino que basta con que sea una situación propia del ente analizado, o del comparable, que desfigure u obstaculice el examen o contraste comparativo entre sus transacciones y las de terceros independientes, por hacer más dificultosa la objetividad de la comparación.

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

“Artículo 7°. Contenido de la documentación comprobatoria.(...)

(...)

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

(...)

B. Información Específica

(...)

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

Igualmente y de conformidad con el método utilizado, se deberá hacer una descripción genérica de las principales diferencias existentes en las prácticas contables de Colombia y las de los países en donde se localizan los comparables seleccionados o los vinculados económicos o partes relacionadas con los cuales se celebraron operaciones, cuando estas tengan incidencia en los tipos de operación”.

Conforme con lo transcrito, esta Sala²⁸ ha señalado que:

“(...) los ajustes técnicos, económicos o contables a que se refiere el Decreto 4349 de 2004 corresponden a aquellos necesarios para lograr la mayor comparabilidad posible entre las transacciones analizadas y las atribuidas a las sociedades comparables, y solo tienen

²⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 20821. C.P. Milton Chaves García.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de diciembre de 2020, Exp. 21999. C.P. Milton Chaves García.



alcance y sentido en el marco del ejercicio del análisis propio del régimen de precios de transferencia. Los ajustes posibles (o su rechazo) deben obedecer al propósito de la comparación de las operaciones analizadas, y no suponen una modificación contable o fiscal de las operaciones analizadas en sí mismas, ni de su valor, más allá de la comparación misma". (Subrayado de la Sala).

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

En primera medida, la Sala advierte que, contrario a lo que señala el apelante, en el dictamen pericial, al solicitar el análisis a partir de los sets de comparables propuestos por la Administración, el experto identificó con mediana claridad los ajustes de comparabilidad aplicados correspondientes a la capacidad ociosa, los descuentos a pie de factura y los gastos de publicidad (páginas 29 y 32), los cuales, además, fueron relacionados y explicados a lo largo del experticio. En todo caso, llama la atención que en la audiencia de pruebas el apoderado de la demandada no contrainterrogó al perito, tal como consta en el acta de la diligencia²⁹, siendo esa la oportunidad procesal para controvertir la prueba, sin que sea aceptable pretender desvirtuarla en sede de apelación. En consecuencia, la exigencia que hace la DIAN respecto a la cuantificación de los ajustes debió plantearse en la audiencia de pruebas y no con el recurso de alzada, de suerte que los reparos al respecto son improcedentes.

En segunda medida, los argumentos relativos a la no inclusión de ajustes de comparabilidad en el análisis de la operación con CBU no resultan relevantes en el fondo de la *litis* pues la discusión sobre esta giró alrededor de los comparables y no del método utilizado ni de los ajustes procedentes. En cambio, el debate respecto a la aceptación de ajustes de comparabilidad se dio en la operación de compra de inventarios para la producción -CDK, respecto de la cual la Administración propuso el cambio del método. Nótese que se trata de operaciones distintas, cuyo análisis fue independiente y que desde la demanda se explicó que en la operación con CBU el contribuyente prescindió de los ajustes a efectos de simplicidad.

Ahora bien, en cuanto a la existencia de situaciones atípicas, la DIAN advierte que los gastos de publicidad y de medios comerciales son usuales en el sector y que, al contrastar el informe de gestión del representante legal con el dictamen pericial, es posible concluir que sí existieron nuevos lanzamientos de vehículos y hubo un aumento en la producción del 24,8%, lo cual descarta la capacidad ociosa alegada. Al respecto, nuevamente, la Administración controvierte la prueba pericial en sede de apelación, estando llamada a hacerlo en la audiencia de pruebas.

Con todo, el dictamen técnico (páginas 5 a 11) dio cuenta de que la actora sí atravesó por situaciones extraordinarias durante 2011, tales como la disminución de la cantidad ensamblada de vehículos, sobre lo cual presentó tabla del volumen de producción de vehículos, la acumulación de inventario de referencias antiguas reflejada en relación del movimiento de vehículos, la ausencia de lanzamientos y

²⁹ Samai, índice 2, PDF: "ED_ACTAAUDIE_035ACTAAUDIENCIAD(.pdf) NroActua 2" Pp. 12.



la alta capacidad ociosa, además del incremento de vehículos importados debido a los tratados de libre comercio. Dichas situaciones fueron afrontadas a través de medidas como la reducción de precios, el otorgamiento de mayores descuentos y planes promocionales; las cuales fueron acreditadas con documentos tales como certificaciones de revisor fiscal y contador, del gerente de mercadeo, documento de la ANDI “Industria de vehículos” y certificación de la gerencia de producción sobre la capacidad total de producción, que fortalecieron el dictamen técnico y acreditaron la procedencia de los ajustes que sí están debidamente demostrados.

Por último, frente a las inconsistencias advertidas por la apelante frente a las presuntas inconsistencias entre el informe de gestión y el dictamen pericial (que tampoco fueron puestas de presente en la audiencia de pruebas ni en los actos demandados), tal como señala el demandante en la oposición al recurso, la ausencia de nuevos lanzamientos se refiere a los vehículos ensamblados en Colombia y no a los importados, como el Renault Fluence a que alude la DIAN, mientras que los demás que reseña el apelante se derivan de relanzamientos de productos ensamblados, con lo cual no existe la pretendida inconsistencia.

Adicionalmente, la capacidad ociosa no solamente está demostrada en el dictamen, sino que el apoderado de la demandante explicó, en la oposición al recurso, que la producción no fue correspondiente al nivel de turnos de trabajo estándar, con lo cual no están acreditados los reparos propuestos por la DIAN. Se insiste que, en todo caso, el dictamen no fue controvertido en la oportunidad procesal pertinente, por lo cual los reparos son improcedentes.

En todo caso, la Sala precisa que al no ser procedente el cambio de método en la operación de egreso por compra de inventario producto CKD, los ajustes mencionados no tendrán una aplicación práctica.

En consecuencia, el cargo no prospera.

5. Aumento de costos

La sentencia de primera instancia advirtió que el análisis en el aumento de los costos debía ser vertical, considerando el número y valor de las unidades producidas y vendidas, tal como explicó el dictamen pericial, con lo cual desestimó la alegación de la DIAN. En el recurso de apelación, la demandada anota que basta examinar el costo a partir del valor declarado en años anteriores y que la conclusión de los actos partió de lo informado por el representante legal de la compañía. Precisó que el contribuyente no demostró la falta de valoración de los componentes necesarios para determinar el incremento del costo que obedeció a las políticas de precios del grupo.

Preliminarmente, la Sala advierte que, contrario a lo que expresa el apelante, el análisis del costo, en el régimen de precios de transferencia, no puede limitarse a una comparación nominal de su valor fiscal, pues, precisamente, lo que se busca es un estudio pormenorizado de la situación económica del ente que permita un estudio de comparabilidad lo más fiable posible. En ese sentido, el contenido de la documentación comprobatoria, regulado en el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, exige, entre otros, la información de los criterios y métodos de distribución de costos, lo cual evidencia que no se trata de un simple cotejo de la información fiscal, sino de un examen profundo económico y financiero del ente.



Ahora bien, el análisis que realiza la Administración parte de la base de contrastar las cifras totales registradas en el estado de resultados comparada con la del año inmediatamente anterior, sin considerar que el costo está intrínsecamente ligado a la producción del bien, de manera que debe considerarse el número de unidades producidas. Si bien el representante legal de la compañía presentó en el informe de gestión la cifra del aumento del costo de 31,4%³⁰, lo anterior se hizo comentando el estado de resultados y no la composición y distribución del costo.

En efecto, el experticio técnico allegado sobre el costo de ventas da cuenta de que el estudio realizado por la administración fue de variación porcentual horizontal, sin considerar el total de unidades vendidas en cada año materia de comparación (páginas 2 y 3), por lo cual, al examinar el costo de ventas unitario promedio, el incremento para los vehículos CKD fue de tan solo el 3,48%, y para los CBU del 28,49% (páginas 10 y 11), con la claridad de que este solo representa el 5% del valor en discusión. De allí que el aumento en el costo, a la luz del material probatorio adecuado, es plenamente razonable y, en todo caso, para efectos de la fiscalización no podía examinarse simplemente a la luz del estado de resultados, sino que debía considerar las unidades producidas, en atención a su definición legal y las exigencias en el análisis de precios de transferencia. Nótese que la actora no discute que las políticas de la casa matriz generaran un incremento en el costo, sino que defiende la razonabilidad del mismo, la cual está soportada en el dictamen pericial. Por lo anterior, no se acceden a los reparos del recurrente.

6. Costas

No habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 26 de enero de 2023, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

Cúmplase.

³⁰ Caa 9, fl. 1680.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01484-01 (27618)
Demandante: Sociedad de Fabricación de Automotores S.A. SOFASA S.A.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>