



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	08001-23-33-000-2022-00195-01 (28726)
Demandante	IMPALA TERMINALS COLOMBIA S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta para la Equidad - CREE. Selección del método más apropiado. Selección de comparables. Sanción por inexactitud. Sanción al representante legal y al revisor fiscal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del siete (7) de diciembre de dos mil veintitrés (2023), proferida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Atlántico Sala de Decisión Oral (C)², que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DENEGAR Las pretensiones de la demanda

SEGUNDO: No condenar en costas

(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 25 de abril de 2017, la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta para la Equidad - CREE por el año gravable 2016, liquidando un saldo a favor, el cual fue incrementado mediante declaración de corrección presentada el 25 de abril de 2018.

El 24 de julio de 2017, la demandante presentó declaración informativa individual de precios de transferencia, en la cual reportó una operación de ingresos por la prestación de servicios a su vinculada Trafigura PTE ubicada en Singapur. En esa misma fecha, presentó la documentación comprobatoria correspondiente.

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión No. 202100205-0000001 del 12 de febrero de 2021, para adicionar ingresos respecto de la operación de servicios reportada por la demandante, disminuir la pérdida líquida, eliminar el saldo a favor, determinar impuesto a pagar, e imponer sanción de inexactitud por disminución de pérdidas y sanción al representante legal y al revisor fiscal.

La demandante, el representante legal y la revisora fiscal interpusieron recursos de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, los cual fueron resueltos por

¹ Ingresó al despacho por primera vez el 26 de abril de 2026.

² SAMAI Indice 2.2ED_ZIPEXPEDI_ONEDRIVE20240423ZIP(.zip) NroActua 2. Actua 208001-2333-000-2022-00195-00 NRD IMPALA TERMINALES VS DIAN- Con proyecto. 34. Sentencia1raInstancia.pdf



la DIAN mediante la Resolución No. 001286 del 18 de febrero de 2022, confirmando el acto liquidatorio.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda³

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), el apoderado judicial de Impala Terminals Colombia S.A.S. formuló las siguientes pretensiones principales y subsidiarias:

“PRIMERO: Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 2021002050000001 del 8 de febrero de 2021 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, y
2. La Resolución No. 001286 del 17 de febrero de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial descrita en el numeral anterior.

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE presentada por la Compañía por el año gravable 2016.

SEGUNDO: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de dichos actos administrativos, se declare a título de restablecimiento del derecho:

1. Que la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2016, presentada por Impala se encuentra en firme,
2. Que se declare que la pérdida fiscal determinada por la Compañía en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2016 por valor de \$60.232.315.000, es procedente,
3. Que se declare que el saldo a favor determinado por la Compañía en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2016 por valor de \$e (sic) \$638.432.000, es correcto,
4. Que no procede ninguna modificación a la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE correspondiente al año gravable 2016, presentada por la Compañía,
5. Que no procede la imposición de sanción por inexactitud por valor de \$5.420.908.000 en contra de la Compañía, y
6. Que no procede la imposición de sanción alguna en contra de Nicolás Esteban Daguerre y Maryorie Andrea Sepúlveda Osorio a título personal.

TERCERO: Que se declare que no son de cargo de Impala las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

CUARTO: Que se condene a La Nación a pagar las costas del presente proceso, conformadas por las expensas y las agencias en derecho.

2. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

(...)

PRIMERO: Que se anule parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 2021002050000001 del 8 de febrero de 2021 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, y la Resolución No. 001286 del 17 de febrero de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial descrita en el numeral anterior, en el punto correspondiente a la sanción por inexactitud impuesta a la Compañía por valor de \$5.420.908.000 bajo la causal prevista en el parágrafo 2 del artículo 647 del ET, y

SEGUNDO: Que se anule parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 2021002050000001 del 8

³ La demanda fue corregida por el apoderado de la demandante. SAMAI Tribunal, índice 9.



de febrero de 2021 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, y la Resolución No. 001286 del 17 de febrero de 2022, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial descrita en el numeral anterior, en el punto correspondiente a las sanciones impuesta (sic) a Nicolás Esteban Daguerre y Maryorie Andrea Sepúlveda Osorio por valor de \$145.899.000 para cada uno.”

Invocó la vulneración de los artículos 13, 29 y 83 de la Constitución Política; artículo 176 del Código General del Proceso; artículos 260-3, 260-4, 260-11,647, 647-1, 658-1, 742 y 785 del Estatuto Tributario y el Decreto 2020 de 2013.

De manera preliminar, explicó lo siguiente:

En el año 2016 tuvo operaciones de ingreso por la prestación de servicios de transporte fluvial de carga líquida a su vinculada del exterior Trafigura PTE ubicada en Singapur. Puntualmente, transportó crudo y nafta en embarcaciones por el río Magdalena, desde Barrancabermeja hasta Cartagena y viceversa, en un tramo aproximado de 656 Km. Los servicios prestados cubren una única ruta compensada, dado que en un trayecto moviliza crudo y nafta en el siguiente.

Aplicó el método de precio comparable no controlado (PC) comparando la operación de transporte de crudo y nafta suministrado a Trafigura PTE con servicios de transporte del mismo producto por oleoducto (operaciones externas comparables), pues los servicios prestados por Impala a terceros independientes (comparables internos) no eran similares para la aplicación de este método por tratarse del transporte de carga seca (carbón y coque).

Para el análisis de los servicios de transporte era posible utilizar como comparable la tarifa por servicio de transporte del mismo tipo de producto (carga líquida) por oleoducto, por tratarse de un servicio sustituto, pues tanto los servicios que presta, como el transporte por oleoducto suplen la necesidad de movilizar la carga líquida para que llegue a su destino. Como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) menciona a los bienes y servicios sustitutos como una circunstancia económica a tener en cuenta al realizar un análisis de comparabilidad, es válido utilizar este criterio para los comparables en la operación objetada.

La particularidad que se presentó fue que se compararon trayectos geográficos para transportar el mismo tipo de producto por vía fluvial o por oleoducto distintos dentro de Colombia, por no existir unos exactos, circunstancia que no afecta su comparabilidad, porque los comparables idénticos o perfectos no existen. Además, la existencia de un impuesto aplicable al transporte del crudo por oleoductos no implica una diferencia significativa, que impida su comparabilidad con otras modalidades de transporte de la misma carga.

El dictamen pericial aportado en sede administrativa, ampliado con la demanda presentada, indicó que el método PC tomando como comparable el transporte de carga líquida por oleoductos, es la forma más fiable de verificar el cumplimiento del principio de plena competencia: “tomando en consideración que el Ministerio de Minas y Energía fijó las tarifas para el transporte a través de Oleoductos y que la fijación fue hecha con base en las consideraciones previamente señaladas de los artículos 56 y 57 del Código de Petróleos y que en ellos no se encuentra incluida ninguna referencia al impuesto de transporte no es posible afirmar que los precios fijados por el Ministerio, los cuales fueron usados como comparable, para efectos del estudio de precios de transferencia se encuentren en condiciones de comparabilidad que estén alteradas con ocasión de un impuesto. Por todo esto argumentar que las tarifas no son comparables con ocasión de un impuesto es desconocer la metodología establecida por el Gobierno Nacional, para este efecto.”



Si en gracia de discusión se aceptara el rechazo del método PC, el método de márgenes transaccionales de utilidad (MTU), aplicado por la DIAN, debía considerar comparables internos y si bien estas operaciones con terceros independientes no son comparables para la aplicación del método PC, sí son comparables para analizar los márgenes de utilidad. Por ende, la administración aplicó el método MTU ignorando sus comparables internos, y contrastando el margen de rentabilidad obtenido por Impala en sus operaciones con Trafigura PTE, con los márgenes obtenidos por otras compañías en operaciones de transporte por ríos y canales de todo tipo de productos (químicos, farmacéuticos, alimentos y bebidas, y materiales de construcción).

A continuación, la demandante planteó los siguientes conceptos de violación:

1. Nulidad por violación de los artículos 260-3 y 260-4 del Estatuto Tributario y del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013.

Expuso que los servicios que le prestó a su vinculada son comparables con las operaciones de transporte del mismo tipo de producto (carga líquida) bajo otras modalidades de transporte (oleoducto), teniendo en cuenta que son servicios sustitutos que satisfacen la misma necesidad cual es la de movilizar la carga líquida para que llegue a su destino.

Pidió valorar el dictamen pericial que aportó en sede administrativa y que fue ampliado en la demanda y explicó que este avala que el método PC para determinar el precio de mercado de la operación con su vinculada es el más directo. Agregó que dicho método no es aplicable con comparables internos, porque solo se prestaron servicios de transporte de carga seca a terceros independientes por volúmenes no comparables y se encontraron diferencias en el tipo de servicio, tratamiento de la carga y tarifa facturada. Planteó que es posible aplicar el método PC con comparables externos, porque existen tarifas públicas de transporte de carga líquida por oleoducto del Ministerio de Minas y Energía.

Adujo que el rechazo del método PC configuró una nulidad por violación de los artículos indicados y desconoce la interpretación del régimen de precios de transferencia de las Directrices de la OCDE. Señaló que se incurrió en falsa motivación e indebida valoración probatoria porque la demandada no analizó los documentos que formaron parte del expediente administrativo de manera adecuada, incluyendo el dictamen pericial aportado.

Defendió que la inexistencia de un oleoducto en la misma ruta geográfica que Impala opera no constituye una diferencia que impida su comparabilidad. Alegó que la administración estaría exigiendo comparables perfectos para utilizar el método PC, en donde se contrasten solo servicios de transporte de carga líquida sobre los mismos trayectos, lo cual viola el régimen de precios de transferencia que permite que existan diferencias en los comparables.

Señaló que, según el dictamen pericial aportado, las diferencias que pueden existir entre el transporte de la carga líquida por las rutas del oleoducto con el transporte de la carga líquida por la modalidad fluvial no invalidan el método PC ni los comparables seleccionados e invocó el parágrafo 3.38 de las Directrices de la OCDE.

Sostuvo que la DIAN rechazó la comparabilidad con los servicios sustitutos, argumentando que las tarifas del transporte por oleoducto están afectadas por el



impuesto al transporte por oleoducto. No obstante, el dictamen pericial explicó que las tarifas de este transporte, fijadas por el Ministerio de Minas y Energía, no incluyen ese impuesto.

2. Nulidad por violación del artículo 260-3 del Estatuto Tributario y del Decreto 3030 de 2013, por falta de aplicación del párrafo único del artículo 260-4, falsa motivación e indebida valoración probatoria.

Señaló que la DIAN rechazó la aplicación del método PC y aplicó el MTU de forma ilegal, al ignorar los comparables internos disponibles correspondientes a servicios de transporte de carga seca (carbón y coque) prestados por Impala a terceros independientes durante 2016, y preferir comparables externos.

Afirmó que la administración prefirió el uso de comparables externos, que presentaban más diferencias que los comparables internos y resaltó que, aunque el uso de comparables internos no era válido al aplicar el método PC, debido a las diferencias en el tipo de carga (carga líquida v. carga seca) y los volúmenes transportados (menor volumen en el caso de carga seca), sí era válido para el MTU pues en él se consideran los resultados y no los precios, conforme al artículo 260-4 que prioriza el uso de comparables internos.

Alegó que la DIAN fundamentó la aplicación del MTU con comparables externos basados en que Impala descartó el uso de comparables internos bajo el método PC, por lo que incurre en falsa motivación y en indebida valoración probatoria. Explicó que las diferencias de los comparables que son relevantes para comparar el precio directamente a través del método PC, no lo son para comparar el margen de forma indirecta a través del método MTU. Resaltó que en lugar de priorizar los comparables internos, la demandada utilizó como comparables externos empresas ubicadas en otros continentes, con servicios de transporte por ríos y canales de todo tipo de productos.

Se refirió al dictamen pericial aportado que sostiene que la información comparable externa seleccionada por la DIAN presenta diferencias significativas respecto a la transacción controlada que afectan materialmente las condiciones analizadas a través del método MTU y agregó que debe rechazarse el uso de la información externa, por tratarse de compañías con descripciones de negocio amplias, y usarse la información de comparables internos.

Alegó que el uso de comparables externos hace imposible determinar la comparabilidad total en materia de funciones, activos y riesgos, dada la escasa información disponible en las bases de datos existentes.

Argumentó que la segmentación financiera aportada en sede administrativa demuestra que, en el caso de los servicios logísticos fluviales, se obtuvo el mismo margen (-68,802%) tanto por los servicios prestados a terceros independientes en Colombia como por los prestados a Trafigura PTE y que, de igual manera, en la segmentación financiera por servicios logísticos de puertos, la pérdida obtenida por la compañía al prestar dichos servicios a vinculados del exterior, fue exactamente igual que en el caso de terceros independientes nacionales (-32,967%).

Destacó que las pérdidas en ambos segmentos obedecieron a la situación de la industria petrolera en 2016 derivada de la caída en los precios del crudo y, por ende,



de la disminución en la prestación de los servicios, y que ellas no se derivan de un problema relacionado con precios de transferencia.

3. Indebida valoración probatoria, falta de valoración probatoria e indebida motivación

Sostuvo que la DIAN violó el derecho de defensa, el debido proceso y el régimen probatorio al no valorar el dictamen pericial aportado con el recurso de reconsideración. Manifestó que, si bien la administración se refirió al dictamen dentro de los antecedentes fácticos, no realizó una contradicción de fondo y debidamente sustentada, observando para ello las ritualidades exigidas por la ley.⁴

Adujo que los actos administrativos son nulos debido a la falta de motivación, ya que la administración no explicó las razones por las cuales el dictamen pericial aportado no debía valorarse.⁵

4. Nulidad por infracción al derecho de defensa del artículo 29 de la Constitución, al exigir ajustes al análisis de precios de transferencia sin permitir su defensa.

Argumentó que la DIAN ignoró las Directrices de la OCDE, reconocidas por la Corte Constitucional como criterio auxiliar de interpretación en la Sentencia C-690 de 2003. Indicó que el parágrafo 1.48 de las Directrices establece que la Administración debe permitir al contribuyente justificar por qué sus resultados, aunque fuera del rango intercuartil, cumplen con el principio de plena competencia. Señaló que la demandada desestimó esta regla, al exigir ajustes automáticos a la mediana sin dar oportunidad para presentar explicaciones, lo cual implica una aplicación sesgada del régimen y una vulneración del derecho de defensa y del debido proceso.

5. Nulidad por violación de los principios de legalidad, debido proceso, igualdad y buena fe

Señaló que la administración exigió el uso de comparables perfectos para aplicar el método PC, a pesar de que la legislación colombiana y las Directrices de la OCDE no lo requieren. Alegó que la DIAN vulneró los principios de buena fe, debido proceso y de igualdad, al rechazar el uso de servicios sustitutos a los que presta solo porque no son idénticos.

Afirmó que la Administración desconoció el principio de confianza legítima, porque tenía una confianza razonable que le permitía fiarse de su análisis de precios de transferencia contenido en la declaración y documentación comprobatoria, los cuales no fueron objeto de fiscalización por la DIAN. Explicó que, si se acepta la tesis de la Administración, ella debió activar un procedimiento sancionatorio tanto para objetar la documentación comprobatoria y su declaración de precios de transferencia, lo cual no ocurrió.

Alegó la vulneración del principio del respeto al acto propio, porque existió una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz que amparaba la actuación de Impala. Agregó que el rechazo del método PC por usar como comparable los servicios de transporte de carga líquida bajo otra modalidad, argumentando que no cumple las mismas rutas geográficas, viola el principio de igualdad.

⁴ Al efecto, cita las sentencias C-622 de 1998 (M.P. Fabio Morón Díaz), T-442 de 1994 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), y SU-477 de 1997 (M.P. Jorge Arango Mejía). También citó la sentencia del Consejo de Estado del 14 de agosto de 2019 (exp. 23003; M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁵ Cita las sentencias C-279 de 2007 y T-552 de 2005.



6. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Alegó que la sanción por inexactitud impuesta es improcedente, pues no se incurrió en ninguna de las conductas sancionables previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario y los valores reportados en su declaración fueron ciertos, completos y ajustados a la normativa aplicable, sin incluir datos falsos o desfigurados.

Argumentó que no existió intención de evadir el sistema tributario ni ánimo defraudatorio, indispensables para imponer la sanción según lo establecido por la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996. Resaltó que, si existiera una inexactitud, se presenta un error de apreciación o una diferencia de criterio, lo que excluye la imposición de la sanción.

7. Improcedencia de la sanción contra el representante legal y el revisor fiscal

Explicó que la sanción impuesta al representante legal y al revisor fiscal es improcedente debido a la falta de motivación en la liquidación oficial, lo que constituye una infracción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario. Preciso que los actos demandados no presentan ningún razonamiento que justifique la sanción, sino que simplemente citan la norma y asumen que, por existir una investigación al contribuyente, automáticamente debe sancionarse a estas personas.

No hay ninguna evidencia que demuestre que el representante legal y el revisor fiscal participaron, definieron o conocieron las supuestas irregularidades que se le reprochan a la demandante. Alegó que los actos demandados carecen de una explicación de los elementos de hecho y de derecho que dan lugar a la sanción.

Resaltó que la DIAN no discute la veracidad de los hechos económicos declarados, sino que basa la sanción en su propia interpretación de los ajustes de precios de transferencia, sin probar la existencia real de los ingresos omitidos.

Oposición de la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁶:

1. Inaplicabilidad del método PC

Argumentó que el método PC no es aplicable debido a las diferencias sustanciales que existen entre el transporte por oleoducto, utilizado como comparable externo, y el transporte fluvial. Los sistemas operan bajo condiciones completamente distintas, con riesgos específicos; mientras el transporte por oleoducto utiliza un sistema de tuberías, nodos y estaciones de bombeo para transportar el crudo, el sistema de transporte fluvial utiliza flotas que se desplazan por el río Magdalena, lo que se traduce en asumir diferentes riesgos; por oleoducto pueden existir, derrames, roturas, evaporación y en el transporte fluvial los riesgos son el impacto de las olas, inconvenientes técnicos de las barcazas, la sedimentación del río, congestión en los puertos, entre otros. Agregó que el sistema de oleoductos tiene una regulación estatal específica, dada por el Código de Petróleos.

Manifestó que las circunstancias en las que se prestan los servicios de transporte fluvial y por oleoducto son ostensiblemente distintas, no satisfacen la misma

⁶ SAMAI Tribunal, Índice 26.



necesidad y el usuario no está en capacidad de escoger y remplazar un servicio por otro. Explicó que el trayecto de transporte fluvial cubre la ruta Barrancabermeja – Cartagena y viceversa, mientras que la sumatoria de los tramos de oleoducto seleccionados inician en Galán y finalizan en Coveñas, por lo que cubren trayectos o rutas diferentes, aun cuando la distancia en kilómetros sea análoga.

Planteó que al no ser reemplazable un medio de transporte por el otro, no son servicios sustitutos y que ello imposibilita la aplicación fiable del método del PC con comparables externos, por lo que la DIAN propuso la aplicación del MTU con comparables externos.

Se refirió al dictamen pericial y planteó que, a diferencia de lo allí expuesto, al analizar los factores de comparabilidad, teniendo en cuenta las características de los servicios que se pretenden comparar, entre transporte fluvial y transporte por oleoducto de líquidos (crudo y nafta) existen diferencias significativas que afectan la comparabilidad y sería necesaria la aplicación de ajustes, sobre todo teniendo en cuenta que en el método PC es más estricto el análisis de las características del servicio que se compara. Advirtió que, al revisar el análisis funcional, en materia de activos, personal y riesgos, existen diferencias significativas que resultan insubsanables incluso con la aplicación de ajustes.

Agregó que por tratarse de servicios significativamente distintos también se encuentran diferencias en las cláusulas contractuales para su prestación, en las circunstancias económicas y en las estrategias empresariales utilizadas por sus prestadores, al punto que las tarifas por oleoducto se encuentran reguladas por el gobierno y sostienen la imposición de tributos y subsidios especiales, lo que no sucede con el transporte fluvial, circunstancias que claramente influyen directamente en la fijación de las tarifas de los servicios y afectan su posibilidad de ser comparables.

Describió las actividades de la demandante, destacando que además del transporte de carga líquida, presta servicios de logística portuaria, almacenamiento y multimodales, aspectos que no están incluidos en las tarifas del transporte por oleoducto. Explicó que, de conformidad con el artículo 56 del Código de Petróleos, las tarifas de este último están determinadas por variables para cada trayecto, como el capital invertido, los costos de operación y un margen de utilidad basado en estándares internacionales.

Adujo que el nivel de demanda y oferta es distinto, y, en consecuencia, el nivel de competencia en el mercado, para lo cual se refirió al estudio de Oleoductos MME 2017 presentado por la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía, en el que se elabora un diagnóstico general del sistema de transporte de crudo en Colombia.

Defendió la aplicación del método MTU con el margen sobre costos y gastos (MCG) como indicador de rentabilidad con comparables externos. Manifestó que la misma contribuyente reconoció en su documentación que los servicios prestados a terceros independientes correspondían al transporte de carga seca, en volúmenes no comparables con los de las operaciones controladas, lo que impedía su uso como comparables internos. Por ello, y siguiendo las Directrices de la OCDE, la DIAN identificó siete comparables externos mediante la base de datos *TP Catalyst* y procedió a aplicar el MTU.



Señaló que el margen de rentabilidad en las operaciones vinculadas se encontraba por fuera del rango intercuartil de los comparables externos, por lo cual fue ajustado a la mediana del rango, generando una adición de ingresos operacionales de la demandante.

Por último, manifestó que no vulneró el derecho de defensa de la demandante, pues los actos emitidos en sede administrativa contienen todos los puntos que proponen modificar, así como las razones de hecho y de derecho sobre las cuales se fundamentan estas modificaciones, y le otorgaron al contribuyente el derecho de presentar sus objeciones, así como de aportar pruebas.

2. Sanción por inexactitud

Argumentó que la demandante no cumplió con el principio de plena competencia, al realizar operaciones con su vinculado utilizando márgenes de utilidad que no se ajustan a los obtenidos en operaciones comparables entre partes independientes. Esto generó una menor renta líquida gravable y un menor impuesto a pagar y, por ende, configuró el hecho sancionable tipificado en la norma. Descartó la configuración de una diferencia de criterios relativos a la interpretación del derecho aplicable, al considerar que la discusión no se centra en la interpretación de una norma, sino en una diferencia en el análisis de hechos económicos.

3. Sanción por reducción de pérdidas

Adujó que la sanción por inexactitud en casos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales se fundamenta en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario. Explicó que este artículo regula cómo deben aplicarse las sanciones por corrección o inexactitud en situaciones donde las pérdidas fiscales declaradas no son procedentes.⁷

4. Sanción al representante legal y al revisor fiscal

Señaló que, en este caso, la demandante omitió ingresos en su declaración del año gravable 2016, lo que generó una mayor pérdida fiscal impropcedente. Explicó que bajo el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, esta omisión constituye una inexactitud sancionable, que también implicó responsabilidad para el representante legal y el revisor fiscal, quienes firmaron y aprobaron la declaración sin expresar salvedades sobre las irregularidades detectadas.

Aseguró que los actos expedidos estuvieron debidamente motivados, pues allí se indicaron los fundamentos de hecho y de derecho que fundamentan la sanción propuesta⁸ y que tampoco hubo violación al debido proceso, ni al derecho de defensa, teniendo en cuenta que la actuación se ajustó al procedimiento legal previsto para imponer la sanción. Explicó que dentro del mismo proceso adelantado contra la sociedad se propuso la sanción al representante legal y al revisor fiscal, dentro del cual se garantizó el derecho de defensa, toda vez que se les notificó debidamente el acto, para ejercer el derecho de controvertirlo.

5. Costas

Resaltó que, en casos en los que se acredita la existencia de un interés general, como en el presente asunto, procede la condena en costas. Aseguró que “al revisar

⁷ Citó la Sentencia C-910 de 2004 de la Corte Constitucional.

⁸ Citó la Sentencia C-910 de 2004 de la Corte Constitucional, que valida la inclusión de revisores fiscales como destinatarios de esta sanción y señala que el proceso se desarrolla dentro del mismo procedimiento administrativo contra la sociedad infractora, garantizando así el derecho de defensa.



el escrito de contestación de demanda, se encuentra en las pruebas que se acredite los gastos en que se incurre la parte demandada en el desarrollo del proceso, por tanto, hay causación que lo justifique.”

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.⁹

Planteó que la demandante eligió el método PC, utilizando como comparable externo las tarifas públicas del transporte de crudo por oleoducto, cuyo precio es regulado por el Estado colombiano, sin considerar que su naturaleza difiere sustancialmente del transporte fluvial.

A partir de un cuadro comparativo de las características del transporte fluvial de carga líquida y del transporte por oleoducto, advirtió que existían diferencias significativas por lo que no eran comparables. Explicó que la aplicación del método PC implica una comparabilidad más estricta de los bienes o servicios, dado que las diferencias relevantes en las características de estos afectan el precio, situación que conduce a una distorsión de la comparabilidad razonable del “precio contra precio” en operaciones similares.

Agregó que los servicios comparables deben obedecer a una alternativa real de operación y no a una opción hipotética construida o diseñada a efectos de la comparabilidad, como ocurrió en el presente caso. Indicó que la demandante intentó homologar la tarifa del servicio de transporte de crudo por oleoducto entre Galán y Coveñas con el trayecto fluvial entre Barrancabermeja y Cartagena, para lo cual equiparó la distancia en kilómetros, pero olvidó que no existe una opción real de transporte por oleoducto para este último trayecto, lo que impide considerarlo como un servicio comparable o sustituto. Consideró que la alternativa planteada por la demandante no representa una opción real del mercado, por lo que se descalificó su uso como comparable.

Se refirió a las diferencias entre los precios cobrados por la demandante a sus vinculados y los altos costos en que esta incurrió para prestar el servicio, señalando que dicha discrepancia no es consistente con las Directrices de la OCDE. Manifestó que este comportamiento genera dudas sobre si los valores pactados reflejan condiciones razonables entre partes independientes, o si responden a fuerzas ajenas al mercado, porque ningún operador independiente estaría dispuesto a cobrar un valor significativamente inferior a sus costos.

Respecto a las conclusiones expuestas en el dictamen pericial indicó que, aunque el método PC es en principio el más directo para evaluar precios de transferencia, su aplicación no es procedente en este caso ante la ausencia de un comparable válido.

Avaló la aplicación del MTU con comparables externos, indicando que fue la propia demandante la que descartó el uso de comparables internos para aplicar el método PC bajo el argumento de que los servicios prestados a terceros independientes correspondían únicamente al transporte de carga seca (coque y carbón) en volúmenes no comparables. Consideró que las diferencias en volumen y en las

⁹ SAMAI Índice 2.2ED_ZIEXPEDI_ONEDRIVE20240423ZIP(.zip) NroActua 208001-2333-000-2022-00195-00 NRD IMPALA TERMINALES VS DIAN- Con proyecto. 34. Sentencia1raInstancia.pdf



características de los bienes transportados, afectaban sustancialmente la comparabilidad y hacían improcedente su uso como comparable interno.

Indicó que, si la demandante consideraba procedente la aplicación de método MTU con comparables internos, debió realizar un análisis funcional detallado de las operaciones vinculadas y no vinculadas, para determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables.

Señaló que, si bien la demandada no desestimó expresamente el dictamen pericial, en la resolución que resolvió los recursos de reconsideración cuestionó sus fundamentos y le restó valor probatorio al considerar que sus conclusiones no se alineaban con los hallazgos del proceso de fiscalización y resaltó que la administración garantizó el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante, dado que esta contó, en cada una de las etapas del procedimiento administrativo, con las oportunidades legales para intervenir en el proceso de fiscalización adelantado en su contra.

Indicó que la sanción por inexactitud es procedente, dado que la demandante registró en su declaración ingresos por transacciones con vinculados económicos que no cumplieron con el principio de plena competencia, lo que derivó en una omisión de ingresos que originaron una disminución de la pérdida fiscal declarada, y un menor saldo a favor por el impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente, conducta sancionable bajo el artículo 647-1 del Estatuto Tributario. Consideró que la demandante no demostró estar incurso en una circunstancia de error respecto al derecho aplicable para que procediera la exoneración de la sanción.

Consideró procedente la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario al representante legal y al revisor fiscal, dado que ambos suscribieron la declaración en la cual se evidenció una omisión de ingresos en operaciones con vinculados del exterior. Añadió que para imponer la sanción no era necesario que la DIAN acusara formalmente irregularidades en la contabilidad, ya que los supuestos para su imposición están dados por irregularidades en la contabilidad o en las declaraciones tributarias, siendo este último el supuesto que se encontró demostrado para sancionar al representante legal y al revisor fiscal.

No condenó en costas, destacando que estas no proceden de manera automática, pues como lo establece el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, deben haberse causado, lo que no se evidenció en el caso examinado.

Recurso de apelación

El recurso de apelación fue interpuesto por el apoderado de Impala Terminals Colombia S.A.S., como única demandante de los actos en cuestión, con base en los siguientes argumentos:¹⁰

El Tribunal interpretó erróneamente el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, pues este no exige que no existan diferencias significativas para que dos operaciones sean comparables, sino que, de existir tales diferencias, afecten “materialmente” el precio o margen analizado. Así lo que exige la normativa es que las diferencias se puedan eliminar, realizando los ajustes correspondientes para preservar la comparabilidad, reitero entonces que lo razonable es que las diferencias puedan

¹⁰ SAMAI Índice 2. 2ED_ZIPEXPEDI_ONEDRIVE20240423ZIP(.zip) NroActua 2. 36. RecursoDeApelaciónDemandante.pdf



existir, pues de lo contrario, prácticamente ninguna operación sería comparable, porque todas presentan disimilitudes en menor o mayor grado. Ello significa que la norma parte de reconocer que no existen operaciones idénticas o comparables perfectos.

A partir de una lectura restringida de la norma, el *a quo* concluyó que las diferencias que existen entre el transporte de carga líquida fluvial y por oleoducto, *per se*, son suficientes para descartar el comparable externo empleado frente a la operación controlada, a pesar de que la norma establece que pueden existir diferencias significativas, pero que lo importante es que no afecten “materialmente” el precio o margen analizado.

Afirmó que ninguna de las diferencias referidas por la DIAN calificadas por ella como significativas afectan “materialmente” el precio de los servicios comparados por la demandante y que no existe en el expediente prueba que demuestre que las diferencias advertidas afectaron sustancialmente el precio establecido en el transporte de carga líquida por oleoducto *versus* el transporte de carga líquida fluvial. Manifestó que si la demandada quería desvirtuar el método PC y el comparable empleado no podía limitarse a enunciar las diferencias que existen entre uno y otro servicio, sino que era indispensable determinar en forma expresa cómo esas diferencias afectaban “materialmente” el precio analizado, y cuantificar su incidencia en las tarifas cobradas por la demandante y las tarifas seleccionadas como comparables.

Resaltó que, dadas las dificultades para obtener información confiable para aplicar el principio de plena competencia, las Directrices de la OCDE reconocen que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, y permiten acudir a soluciones pragmáticas y juicios de valor para aplicar este régimen.

Indicó que el numeral 4 del artículo 260-4 del Estatuto Tributario menciona dentro de las características económicas, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, sin exigir que los servicios que se toman como sustitutos deban corresponder a una opción idéntica o exacta frente a la operación que se está comparando. Manifestó que, si bien no existe un oleoducto entre los mismos puntos que opera Impala (Barrancabermeja – Cartagena), optó por construir a partir de información real y pública, un comparable a partir del precio de transporte por oleoducto (publicado por Ecopetrol) por un tramo similar al de la operación controlada.

Consideró que las tarifas de transporte por oleoducto son un comparable válido, pues son tarifas publicadas por Ecopetrol aplicables a la operación nacional por oleoductos, con costos en dólares por barril y por kilómetro movilizado. Afirmó que estas tarifas, reales y públicas, ofrecían información confiable que reducía la necesidad de ajustes significativos. Señaló la existencia de similitudes importantes entre el transporte fluvial y por oleoducto, como el objetivo común de transportar cantidades separadas del mismo producto, la disponibilidad de ambos medios de transporte en Colombia los cuales parten de puntos geográficos cercanos y llegan a un puerto marítimo las cuales son comparables y entre puntos geográficos cercanos, la continuidad del servicio, las cantidades transportadas, el nivel controlado de pérdidas y el seguimiento volumétrico y satelital.

Incluyó en su escrito una gráfica que compara el trayecto fluvial de Impala con un trayecto sustituto por oleoducto utilizado como referencia, mostrando ambos recorridos en mapas. Resaltó que se trata de un tramo por oleoducto que existe y que cubre un recorrido muy similar al tramo fluvial utilizado por la Compañía.



Afirmó que si el vinculado no hubiera contratado el transporte de la carga líquida con Impala, obligatoriamente hubiera tenido que contratar el servicio por oleoducto, para poderlo movilizar a nivel internacional, es decir, para quedar ubicado en un puerto de exportación.

Alegó que, conforme a la metodología para establecer las tarifas de transporte de crudo por oleoducto, los tramos y la distancia en kilómetros no son factores determinantes para fijar el precio promedio por barril transportado, dado que este depende de variables como los valores de inversión, los costos operativos fijos y variables, y los volúmenes transportados. Añadió que el volumen analizado (un barril de crudo), que sería el único factor que podría incidir en las variaciones tarifarias en el transporte fluvial de crudo y por oleoducto fue idéntico en ambas modalidades de transporte, lo que refuerza su comparabilidad.

Resaltó que el ejercicio de comparación con valores teóricos/hipotéticos, como fue acreditado en el estudio de precios de transferencia, obedeció a que la actividad que realiza Impala no es común en Colombia y de la que se dispongan fuentes de información para realizar un análisis de comparabilidad. Agregó que registró una pérdida operacional en el año 2016, que le impidió realizar un análisis utilizando su información financiera, sin recurrir a la aplicación de ajustes extraordinarios.

Alegó que la autoridad tributaria debe desacreditar la fiabilidad de los comparables utilizados por el contribuyente y no puede limitarse a indicar, sin argumentos y pruebas, que procede rechazar las comparables por haber encontrado diferencias.¹¹ Reiteró que, sustancial y materialmente, la administración debe acreditar que esas diferencias afectan materialmente el precio del producto evaluado y adujo que las diferencias entre los dos sistemas de transporte no alteraron sustancialmente el precio, ya que el transporte fluvial y por oleoducto son actividades que comparten características esenciales y costos similares.

Frente al cuestionamiento del Tribunal sobre la discrepancia entre los costos y gastos incurridos en 2016 y los ingresos facturados a su vinculada, explicó que dicha diferencia obedeció a factores externos a la operación intercompañía, como la capacidad instalada de Impala, que excedía significativamente el volumen efectivamente transportado, generando capacidad ociosa y pérdidas operacionales. Además, advirtió que la competencia en el mercado colombiano se concentraba en el transporte por oleoducto, lo cual obligó a ajustar las tarifas a las condiciones del mercado, como lo expuso el dictamen pericial.

También resaltó que, en los estados financieros del año 2016 certificados por el revisor fiscal y entregados a la demandada, se indicó que el gasto por depreciación para el año en cuestión fue superior debido a las inversiones sustanciales realizadas desde 2015, las cuales generaron una alta depreciación.

Argumentó que un ajuste a la mediana como el propuesto por la DIAN, a partir de la aplicación del método MTU que incrementa considerablemente el precio pactado, no refleja un valor de mercado.

Discutió la aplicación del MTU al considerar que debió utilizar comparables internos, pues además de contar información fiable de los mismos, para utilizar comparables externos debió realizar un análisis funcional, seleccionar compañías que sí

¹¹ Al efecto, citó la sentencia del 07 de diciembre de 2023, exp. 23530, M.P. Wilson Ramos Girón.



resultaran comparables, y validar la necesidad de realizar ajustes a los comparables y a la parte analizada para excluir el impacto de la capacidad ociosa en una mayor estructura de costos y gastos fijos en comparación con los comparables y que explica la situación de pérdida de Impala.

Argumentó que la sanción por disminución de pérdidas fiscales prevista en el artículo 647-1, en el marco de impuesto CREE correspondiente al año gravable 2016, no podía ser aplicada, en la medida en que el marco normativo vigente para ese año (Ley 1607 de 2012), no contemplaba de manera expresa dicho hecho sancionatorio en relación con ajustes por precios de transferencia, lo que contraviene el principio de irretroactividad, tipicidad y la prohibición de imponer sanciones por analogía. Señaló que este argumento puede resultar “extraño”, pero solicita sea analizado con detenimiento, pues ello implicaría aceptar el principio de irretroactividad previsto en la Constitución Política.

Reiteró lo expuesto sobre el error de apreciación razonable sobre la interpretación del derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción por inexactitud. Agregó que el régimen de precios de transferencia presenta una complejidad técnica intrínseca, lo que genera diferencias razonables de interpretación. Resaltó que no existe una regulación clara sobre la selección de servicios sustitutos como comparables ni sobre el uso de información de carácter teórico o hipotético. Manifestó que las Guías de la OCDE de 2017 indican que resulta injusto imponer sanciones severas a los contribuyentes que han hecho un esfuerzo razonable de buena fe para fijar las condiciones de sus operaciones con empresas asociadas de conformidad con el principio de plena competencia.

Objetó la decisión del tribunal de imponer la sanción prevista en el artículo 658-1 al representante legal y al revisor fiscal, argumentando que no se configuran los supuestos de hecho necesarios para su aplicación. Subrayó que el tribunal sustentó su criterio en las sentencias 24318 del 19 de noviembre de 2020 y 25789 del 28 de abril de 2022, las cuales atribuyen responsabilidad a los firmantes de declaraciones tributarias cuando estas contienen irregularidades sancionables. Precisó que los casos analizados en dichas providencias difieren sustancialmente del presente, pues en aquellos se acreditaron pasivos inexistentes, operaciones simuladas y deficiencias contables, aspectos que no son objeto de discusión en este proceso.

Reiteró que el ajuste en la declaración derivó de la aplicación del régimen de precios de transferencia, un área de alta complejidad técnica que no puede equipararse a irregularidades como las señaladas en las sentencias citadas. Además, destacó que el principio de tipicidad fue desconocido, ya que los verbos rectores de la sanción, "ordenar" y "aprobar", no pueden aplicarse por el simple hecho de firmar la declaración.

Reprochó que el dictamen pericial aportado no fue debidamente evaluado por el tribunal. En su opinión, la negativa del tribunal de valorar este medio de prueba y la ausencia de un contra-peritaje para cuestionar sus conclusiones, evidencian una valoración arbitraria y contraria a las garantías procesales. Por ello, solicitó que el Consejo de Estado analice integralmente el dictamen y, si lo considera necesario, convoque a la experta para sustentar sus conclusiones en audiencia.

Por último, destacó que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, la DIAN perdió competencia para modificar las declaraciones del CREE con base en ajustes derivados de precios de transferencia. Señaló que, si bien la Ley 1739 de



2014 otorgó esa facultad mediante la remisión al artículo 260-2 del Estatuto Tributario, esta disposición fue expresamente derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. Resaltó que la derogatoria implicó la terminación de la vigencia de dicha facultad, lo que invalidaba cualquier actuación de la DIAN sobre el tema después de esa fecha.

Oposición a la apelación¹²

La DIAN se opuso al recurso de apelación reiterando los argumentos planteados en la oposición de la demanda sobre el rechazo del método PC ante la ausencia de un servicio sustituto, la selección del comparable externo dadas las diferencias entre el transporte fluvial y por oleoducto, las diferencias que inciden en el precio como la diferencia entre los trayectos comparados y el impuesto de transporte aplicable a los oleoductos, y la procedencia del método MTU para valorar la transacción controlada.

Intervención del ministerio público

El ministerio público no se pronunció en esta instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por la demandante respecto de la sentencia de primera instancia que denegó las pretensiones de la demanda. En particular, **corresponde determinar si los actos demandados son nulos por ser procedente la aplicación del método PC propuesto por la demandante con la selección del comparable externo de transporte por oleoducto, como servicio sustituto del transporte fluvial de crudo y nafta o si, por el contrario, resulta procedente la aplicación del método MTU con los comparables externos seleccionados por la demandada.** En caso de no prosperar los cargos de nulidad propuestos por la demandante, se revisará la procedencia de la imposición de la sanción por inexactitud.

De forma previa al estudio de fondo de los cargos de apelación, la Sección debe reiterar el criterio expuesto en las sentencias del 9 de abril de 2025, exp. 26144; del 9 de mayo de 2024, exp. 28297; y del 11 de octubre de 2024, exp. 27637, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, frente al alcance del recurso de apelación. En estas providencias, se indicó que, según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente frente a los reparos concretos formulados por el apelante. Lo anterior, en concordancia con el artículo 328 *ibidem*, conforme al cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

Lo anterior, en la medida en que los argumentos con los que se pretende censurar la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de violación de la demanda (en el caso del demandante), lo expuesto en la oposición a la misma (en el caso del demandando) y, en cualquier caso, con lo razonado por el juez de primera instancia¹³. Un entendimiento contrario, vulneraría el derecho de

¹² SAMAI Índice 00011

¹³ Ver sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27886, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



contradicción de las partes, el principio de congruencia y la lealtad procesal, ya que implicaría la posibilidad de fundamentar el recurso de apelación en hechos o argumentos que el juez de primera instancia no pudo tener en cuenta por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna.

En el caso bajo examen, se advierte que la recurrente, en su escrito de apelación, argumentó que, si en gracia de discusión, fuera procedente la aplicación del método MTU respecto de la operación de ingreso, se debía haber validado la necesidad de realizar ajustes a los comparables y a la parte analizada, por ejemplo, para excluir el impacto de la capacidad ociosa en una mayor estructura de costos y gastos fijos registrado por Impala en comparación con los comparables.

Agregó que resultaba necesario realizar ajustes a su información financiera, teniendo en cuenta el alto porcentaje que representó el rubro de amortización en sus gastos y que, en este sentido, si el objetivo era aplicar un método que analizara el resultado operacional obtenido por la compañía frente al resultado operacional por entidades consideradas como comparables, se hacía necesario o desconocer la proporción adicional de gastos por concepto de amortización registrados por Impala en sus estados financieros o incluir en las comparables una proporción similar, para verificar el efecto que causó dicha situación en sus resultados. De esta manera, se igualarían las condiciones y se obtendrían resultados más precisos. Concluyó que, si el análisis se hubiese efectuado con los ajustes mencionados, el MCG se habría ubicado dentro del rango de plena competencia.

En la apelación, la demandante también alegó la falta de competencia de la demandada para modificar la declaración de CREE del año 2016 con base en ajustes de precios de transferencia, por la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 y planteó que la sanción por disminución de pérdidas fiscales prevista en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, en el marco del CREE de ese año no podía ser aplicada, porque el marco normativo vigente para ese año (Ley 1607 de 2012), no contemplaba de manera expresa dicho hecho sancionatorio en relación con ajustes por precios de transferencia.

La Sección advierte que ninguno de estos argumentos fue planteado en la demanda, por lo que el juez de primera instancia no tuvo oportunidad de pronunciarse frente a los mismos, y en consecuencia, para proteger el equilibrio procesal, el derecho de defensa de las partes y los principios de igualdad y congruencia de las sentencias, la Sección se abstendrá de estudiarlos pues, se reitera, se trata de hechos novedosos que solo se plantearon en sede de apelación y no fueron abordados en la oportunidad procesal pertinente.

Adicionalmente, la Sección precisa que, en sede judicial se cuestionó la procedencia de las sanciones al representante legal y al revisor fiscal de la demandante determinadas en el acto de determinación oficial del CREE de 2016, de conformidad con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario. No obstante, el apoderado del caso, obra en representación de la sociedad demandante según el poder otorgado por el representante legal¹⁴, pero no cuenta con el mandato conferido por las personas naturales sancionadas en el acto de liquidación oficial. Por lo tanto, las sanciones en cuestión no podrán ser analizadas en el presente proceso¹⁵.

¹⁴ Samaj, Índice 2, 2ED_ZIPEXPEDI_ONEDRIVE20240423ZIP(.zip) NroActua 2, 00.Anexos, Poder IMPALA.pdf.

¹⁵ Sobre este asunto, ver sentencias del 2 de mayo de 2024, exp. 27199, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 23 de junio de 2022, exp. 22301, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Análisis del caso concreto

1. Aplicación del método PC a partir de servicios sustitutos como comparable externo

Durante el año 2016 la demandante prestó servicios de logística de transporte fluvial de carga líquida (crudo y nafta) a su vinculada Trafigura PTE, ubicada en Singapur. El servicio fue prestado mediante navegación por el Río Magdalena cubriendo la ruta Barrancabermeja - Cartagena (Puerto Bahía) y para determinar el precio de libre competencia del servicio prestado a su vinculada, la demandante aplicó el método PC seleccionando como comparable externo, el servicio de transporte de carga líquida por oleoducto, con base en las listas públicas de precios fijados por el Ministerio de Minas y publicadas por Ecopetrol. Con base en lo anterior, determinó el valor por barril de crudo transportado por oleoducto en la misma distancia en kilómetros por una ruta similar, para lo cual identificó cuatro tramos de oleoductos y sumó las tarifas de cada uno de ellos. Planteó que el transporte por oleoducto de carga líquida es un servicio sustituto del transporte fluvial, pues a pesar de no ser exactamente igual, satisface la misma necesidad de movilizar la carga líquida a su destino, en un mercado determinado.

En el otro extremo, la demandada cuestionó el método, al advertir que el servicio de transporte por oleoducto, como comparable externo, no era un servicio sustituto del transporte fluvial de carga líquida, debido a la existencia de diferencias significativas con riesgos específicos para cada modalidad. Señaló que las operaciones contrastadas cubren trayectos diferentes (parten de y llegan a puntos geográficos distintos), por lo que el usuario no puede elegir y remplazar un servicio por otro. Agregó que la infraestructura y activos utilizados son diferentes, cada sistema de transporte implica riesgos distintos, y el sistema de oleoductos tiene una regulación estatal específica dada por el Código de Petróleos; además de la imposición de un impuesto de transporte aplicable a los oleoductos que no es aplicable al transporte fluvial. Agregó que, bajo el Código de Petróleos, las tarifas del transporte por oleoducto están determinadas por variables para cada trayecto, como el capital invertido, los costos de operación y un margen de utilidad basado en estándares internacionales y que se encuentran diferencias en las cláusulas contractuales para su prestación, en las circunstancias económicas y en las estrategias empresariales utilizadas por sus prestadores, todo lo cual afecta la comparabilidad pretendida por la demandante. Resaltó que además del transporte de carga líquida, la demandante presta servicios de logística portuaria, almacenamiento y multimodales, aspectos que no están incluidos en las tarifas del transporte por oleoducto. Manifestó que en el método PC el análisis de las características del servicio que se compara es más estricto y que, al revisar el análisis funcional, en materia de activos, personal y riesgos, existen diferencias significativas que resultan insubsanables incluso con la aplicación de ajustes.

El tribunal consideró que el método PC a partir del transporte por oleoducto no era el más apropiado para valorar la transacción controlada, dado que, para ser un servicio sustituto debía corresponder a una alternativa real de operación, y en el mercado no existía un oleoducto que cubriera la misma ruta que la analizada. Planteó que las tarifas públicas del transporte de crudo por oleoducto son reguladas por el estado colombiano y advirtió que existían diferencias significativas entre el transporte fluvial y por oleoducto, por lo que no eran comparables y que el método PC implica una comparabilidad más estricta de los bienes o servicios, dado que las diferencias relevantes en las características de estos afectan el precio.



Para decidir, la Sección empieza por advertir que bajo el régimen de precios de transferencia las transacciones realizadas por el contribuyente con vinculados económicos deben cumplir el principio de plena competencia, conforme lo expone el artículo 260-2 del Estatuto Tributario que establece que una operación entre vinculados debe cumplir con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

El artículo 260-4 *ibidem*, prevé que para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas debe tenerse en cuenta los siguientes cinco factores de comparabilidad, dependiendo del método de precios de transferencia seleccionado: (i) características de las operaciones, (ii) funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, (iii) términos contractuales de las partes que se evidencien frente a la realidad económica de la operación, (iv) circunstancias económicas o de mercado; y, (v) estrategias de negocios.

Debido a la dificultad de determinar transacciones idénticas, se requiere adelantar un análisis de comparabilidad para que se puedan contrastar los precios o márgenes de utilidad de transacciones controladas con los de transacciones comparables no controladas. Para ello, las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE (2010), criterio auxiliar de interpretación en esta materia, desarrollan una metodología que incluye el análisis de las circunstancias del contribuyente; el entendimiento de la transacción controlada con base en un análisis funcional; la revisión de comparables internos; la determinación de fuentes de información disponibles sobre comparables externos; la selección del método más adecuado y, dependiendo del método, del indicador de rentabilidad; la identificación de potenciales comparables; la determinación y realización de ajustes de comparabilidad; y la interpretación de la información recolectada para la determinación del precio o margen de utilidad de plena competencia (párrafos 3.1 y siguientes).

Así, la selección y aplicación del método más adecuado a las transacciones contrastadas conduce a determinar si la transacción controlada produjo un precio o margen de utilidad que atienda el principio de plena competencia. Al respecto, el artículo 260-3 del Estatuto Tributario dispone que el precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados se puede determinar por la aplicación de cualquiera de los métodos allí listados.

Para seleccionar el método más apropiado, el artículo referido señala que, en cada caso, se deben utilizar los siguientes criterios: i) los hechos y circunstancias de las transacciones controladas o analizadas, con base en un análisis funcional detallado, ii) la disponibilidad de información confiable, particularmente de operaciones entre terceros independientes, necesaria para la aplicación del método, iii) el grado de comparabilidad de las operaciones controladas frente a las independientes, y iv) la confiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar las diferencias materiales entre las operaciones entre vinculados frente a las independientes.

En relación con la información específica que hace parte de la documentación comprobatoria, el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 dispone que el análisis económico debe incluir, entre otros, el método utilizado por el contribuyente para la determinación de los precios o márgenes de utilidad, con indicación del criterio y



elementos objetivos considerados para concluir que el método utilizado es el más apropiado, de acuerdo con las características de los tipos de operación analizados. Adicionalmente, el análisis económico debe incluir el detalle de los comparables seleccionados, para lo cual la documentación e información a preparar y remitir 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 260-4 *ibidem*, para lo cual 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.

Sobre el método PC, el artículo 260-3 ya mencionado vigente a la época de los hechos¹⁶ indica que él compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables y las Directrices de la OCDE (2010) indican que el método PC consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación controlada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no controlada en circunstancias comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no se ajustan a las de plena competencia (párrafo 2.13.).

Así, una operación no controlada es comparable a una operación controlada, a fin de aplicar ese método, si: (i) ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones, es susceptible de afectar materialmente el precio del libre mercado; o (ii) pueden realizarse ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de esas diferencias (párrafo 2.14.). Al considerar si son comparables unas operaciones vinculadas con otras no vinculadas, debe tenerse en cuenta el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más amplias de la empresa y no sólo el grado de comparabilidad del producto.

Bajo el método PC, la exigencia de comparabilidad de los bienes o servicios es más estricta, pues toda diferencia significativa en las características de los bienes o de los servicios puede afectar al precio, por lo que exige la consideración de un ajuste (párrafo 2.15). Precisamente, ese método es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto o presta el mismo servicio que el vendido entre dos empresas asociadas (párrafo 2.18). A partir de allí, las mismas Directrices plantean ejemplos para aplicar el método, los cuales parten de la similitud de los bienes transados y evalúan la existencia de diferencias relacionadas con el lugar de procedencia del producto, condiciones del transporte y del seguro, y con el volumen de ventas, que pueden o no ser susceptibles de ajustes fiables, dependiendo del caso concreto (párrafos 2.18 a 2.20). No obstante, este método puede aplicarse en transacciones comparables internas o externas, dependiendo de la información disponible.

Adicionalmente, cuando hay comparables fiables disponibles, el método PC es el medio más directo para comprobar si el precio cobrado en una transacción

¹⁶ El artículo 107 de la Ley 1819 de 2016 estableció las condiciones para aplicar el método PC en operaciones de compra de activos usados y operaciones de commodities.



controlada atiende el principio de plena competencia. Sin embargo, en algunos casos, el método puede resultar difícil de aplicar en la práctica pues requiere un alto grado de comparabilidad. El método PC compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar, con el objeto de ofrecer una estimación directa del precio que las partes hubieran acordado en caso de haber optado por una operación ofrecida en el mercado como alternativa a la operación vinculada; sin embargo, si no todas las características de las operaciones no vinculadas que influyen significativamente en el precio cargado entre empresas independientes son comparables, el método pierde fiabilidad como sustitutivo de una operación de plena competencia (párrafo 1.35).

Si bien todos los factores de comparabilidad deben considerarse para la aplicación del método, las características de los bienes y las circunstancias económicas de la transacción son particularmente importantes al aplicar este método. De hecho, diferencias menores en estos factores de comparabilidad pueden tener un efecto sustancial en los precios que son comparados. Conforme a este método, toda diferencia significativa en las características de los bienes o de los servicios puede afectar al precio, por lo que exige la consideración de un ajuste (párrafo 1.40) y, puntualmente, en el caso de los servicios, las Directrices se refieren a la naturaleza y el alcance de estos; así, la comparación de estas características puede ser útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas (párrafo 1.39).

Sobre las circunstancias económicas, las guías indican que para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados.

Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado, etc. A este respecto, el numeral 4 del artículo 260-4 del Estatuto Tributario, se refiere a los reglamentos gubernamentales.

Es de resaltar 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 los efectos de tales diferencias (párrafo 1.55).

En el caso concreto, tras presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE del año gravable 2016¹⁷, la demandante presentó la declaración informativa de precios de transferencia correspondiente¹⁸, en la cual reportó operaciones de ingreso - otros servicios, y la documentación comprobatoria¹⁹ con el estudio de precios de transferencia en donde indicó:

¹⁷ CAA, Fl. 4. La declaración inicial fue corregida posteriormente, ver CAA Fl. 6.

¹⁸ CAA, Fl. 18.

¹⁹ CAA, Fl. 21 y siguientes.



1. Para prestar sus servicios de transporte marítimo y fluvial de mercancías cuenta con una flota que circula por el río Magdalena. Adicionalmente, presta actividades conexas, en especial realizar actividades de cargue, descargue y manipulación de mercancías en puerto.
2. Tiene una gran dependencia de la navegabilidad del río Magdalena para prestar un servicio más eficiente, por cuanto dependiendo de la profundidad del río (varía dependiendo de la época del año y del nivel de lluvias) puede movilizar barcazas con diferentes cantidades de carga.
3. Las rutas del transporte fluvial corresponden a:

Barrancabermeja – Cartagena

Cartagena – Barrancabermeja

La compañía intermedia servicios de transporte terrestre, en donde subcontrata con terceros dichos servicios, cuando los requiere para completar el servicio por el cual ha sido contratada.

4. Dentro del análisis funcional, indicó que, en el caso de servicios fluviales prestados a terceros independientes, correspondieron a la movilización de carga seca únicamente. Esto supone una diferencia en el servicio, en el control de la carga y por ende en la tarifa facturada.

Los inventarios se representan en materiales, combustibles y partes destinadas a cubrir el mantenimiento de los equipos y activos.

La compañía ofrece a sus clientes altos estándares de seguridad a través de sistemas de información integrados que le permiten prevenir incidentes y cualquier tipo de riesgos.

El riesgo de mercado que asume la compañía tiene relación directa con la capacidad que posee de transporte vía terrestre y fluvial. La compañía asume el riesgo de las variaciones de la industria en la que se desenvuelve, específicamente en la cantidad de producto a transportar, demandado por la industria. También asume el riesgo derivado de la existencia de métodos sustitutos de transporte para carga líquida y seca. Sobre carga líquida, la red de oleoductos de Colombia genera la principal competencia.

Enfrenta un riesgo ambiental derivado de que su operación se desarrolla en el río Magdalena y depende directamente del calado del río que según el nivel de lluvias puede presentar una mayor profundidad y posibilidad de que la movilización de inventarios se realice en más o menos barcazas. Este riesgo es asumido en su totalidad por la compañía.

Asume el riesgo en el defecto del servicio por demoras en el transporte de inventarios, que son compensados a los clientes dependiendo de los acuerdos previamente establecidos.

Asume el riesgo de cartera por operaciones en que otorga un plazo por el pago de los servicios prestados.

Asume el riesgo inherente a la tenencia de la propiedad, planta y equipo necesarios para su negocio.

Frente a las decisiones gubernamentales, aunque no tiene regulaciones que la afecten directamente, el precio de sus servicios se ve afectado por las regulaciones de precio tienen sus competidores directos, tal como los oleoductos.

5. En el año 2016, el principal cliente de exportación fue su vinculado económico Trafigura PTE (Singapur), para quien transportó carga líquida exclusivamente. Los servicios corresponden a una única ruta compensada, pues en un trayecto moviliza crudo y en el siguiente, nafta. El trayecto utilizado para la prestación de servicios es Barrancabermeja – Cartagena (Puerto Bahía) y Cartagena (Puerto Bahía) – Barrancabermeja, a las siguientes tarifas:

Producto	Tarifa en USD
Crudo	5,090
Nafta	3,240



6. El método seleccionado como apropiado fue el PC en su versión externa, dada la existencia de tarifas públicas dadas por el Ministerio de Minas y Energía para el servicio de transporte de los mismos productos, esto es, transporte de crudo a través de oleoductos. Para la selección de comparables se buscaron tramos que representaran la misma distancia que la ruta analizada, así se determinó la suma de los siguientes tramos:

Tramo	Tarifa en USD por barril
Galán - Isla VI 18"	0,18
Isla VI - Ayacucho 18"	0,85
Ayacucho - Cicuco 16"	1,56
Cicuco - Coveñas	1,1
Total trayecto	3,69

Debido a que la anterior sumatoria representa un solo trayecto, multiplicó por dos el trayecto determinado por las tarifas del oleoducto, tomando como comparable una tarifa compensada de USD 7,380 por barril.

7. El análisis económico para determinar si la compañía pactó precios en condiciones de mercado en la prestación de servicios a su vinculado consistió en comparar el precio en la tura compensada facturado por Impala a su compañía vinculada y el precio en la ruta compensada de transporte de carga líquida por oleoducto. Así, la aplicación del método PC generó los siguientes resultados:

Precio USD por barril pactado por Impala Colombia	Precio USD por barril en el oleoducto
8,330	7,380

8. A partir de lo anterior, se concluyó que el precio pactado en las transacciones realizadas por Impala y su vinculada durante 2016, no era inferior al pactado por terceros independientes.

Adicionalmente, con la respuesta al requerimiento especial, la demandante allegó un dictamen pericial²⁰ y, posteriormente, con la corrección a la demanda aportó una ampliación al mismo²¹. En ellos, la experta avaló el análisis realizado en el estudio de precios de transferencia remitido como parte de la documentación comprobatoria, en relación con la selección del método PC y del comparable externo (transporte de crudo por oleoducto) como servicio sustituto del transporte fluvial.

Verificado lo anterior, lo primero que se advierte es que cuando se trata de la aplicación del método PC, se compara el precio cobrado por servicios prestados en una transacción controlada (transporte fluvial de crudo y nafta), con el precio cobrado por servicios similares prestados en una transacción no controlada en circunstancias comparables. Para el caso concreto, la demandante seleccionó como comparable el servicio de transporte de crudo por oleoducto, por considerarlo como un servicio sustituto del transporte fluvial, sin realizar ajuste alguno para dar cuenta de las diferencias significativas que pudieran afectar materialmente el precio.

Como se indicó previamente, si bien todos los factores de comparabilidad deben considerarse para la aplicación del método PC, las características de los bienes y servicios y las circunstancias económicas de la transacción cobran especial relevancia bajo este método y, en el caso de los servicios, se considera su naturaleza y alcance, pues la comparación de estas características resulta útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones controladas y no controladas.

Para el caso puntual, este primer aspecto podría en principio cumplirse en la medida en que los servicios contrastados coinciden en su naturaleza por tratarse de

²⁰ CAA, Fls. 461, 471 y siguientes.

²¹ SAMAI Tribunal, índice 9.



servicios de transporte y en su alcance por tratarse de transporte de carga líquida en una misma distancia en kilómetros. A este respecto, buena parte de la discusión de las partes dada en sede administrativa y judicial se dirigió a cuestionar si el servicio seleccionado como comparable (transporte por oleoducto) era o no un servicio sustituto del transporte fluvial, dadas las diferencias advertidas entre ambos, aspecto frente al cual se resalta que, si bien las rutas de los servicios en cuestión atienden puntos geográficos diferentes, lo cierto es que cubren trayectos similares y que, como lo afirma la demandante, si el vinculado económico no hubiese contratado el transporte de la carga líquida (crudo y nafta) con la demandante, hubiese tenido que hacerlo a través del oleoducto, aspecto que no fue rebatido por la demandada en el sentido de soportar que, ante tal situación, la vinculada del exterior no habría podido contratar el servicio de transporte por oleoducto para transportar la carga líquida o hubiese tenido que contratar otro medio de transporte (como el terrestre).

En este sentido, dadas las particularidades del caso y de la discusión, el servicio de transporte por oleoducto para movilizar carga líquida puede ser similar al servicio fluvial, incluso sustituto desde la perspectiva de ser un servicio que, a pesar de no ser exactamente igual, satisface las mismas necesidades en un mercado determinado, esto es, transportar carga líquida a puerto de exportación. No obstante, tal circunstancia no lo releva de la obligación de cumplir los factores de comparabilidad en mayor o menor intensidad, pues el servicio sustituto debe ser en todos los casos comparable; servicio sustituto no significa automáticamente servicio comparable, como lo pretende hacer ver la demandante, especialmente teniendo en cuenta que, bajo el método PC, incluso la menor diferencia en los servicios contrastados puede afectar el precio y deben efectuarse ajustes. Tal y como se ha indicado, diferencias menores en los factores de comparabilidad pueden tener un efecto sustancial en los precios que son comparados.

Así, un segundo aspecto que debe revisarse es el de las circunstancias económicas de la transacción como factor de comparabilidad que cobra especial relevancia bajo el método PC. Dentro de dichas circunstancias, uno de los aspectos a los que refiere el artículo 260-4 del Estatuto Tributario y las Directrices de la OCDE (2010) es el reglamento gubernamental. De hecho, para el caso concreto se advierte que, desde la sede administrativa, además de resaltar diferencias a nivel del análisis funcional en materia de activos utilizados, personal y riesgos asumidos, la demandada ha señalado que el transporte por oleoducto tiene una regulación estatal dada por el Código de Petróleos, en donde, se fijan las reglas para que el Estado determine la tarifa del servicio de transporte por oleoducto, entre otros. Así, el artículo 56 del Código referido establece que el Gobierno fija las tarifas de transporte, teniendo en cuenta:

1. La amortización del capital invertido en la construcción.
2. Los gastos de sostenimiento, administración y explotación.
3. Una ganancia equitativa para el empresario, que se fijará de acuerdo entre éste y el Gobierno, sobre la base de las utilidades que, en otros países, y especialmente en los Estados Unidos, tengan las empresas semejantes de oleoductos, y teniendo en cuenta también el desarrollo económico de los campos petrolíferos servidos por el oleoducto de que se trata.

A partir de lo anterior, la Resolución 72146 de 2014 del Ministerio de Minas y Energía, vigente para el año en cuestión, establece la metodología para la fijación de tarifas por el transporte de crudo por oleoductos.



Frente a esa resolución, lo primero, es resaltar que los considerandos de esa norma señalan que el Ministerio de Minas y Energía llevó a cabo un estudio para el análisis de las condiciones de integración vertical entre las actividades de producción y transporte de crudos, y de refinación y transporte de derivados, en el que se recomendaron medidas para, entre otros, incentivar la inversión en transporte por oleoductos y que, de hecho, la fórmula fijada en la anterior norma (Resolución 124663 de 2010) cambió para reconocer factores adicionales.

En segundo lugar, el artículo 7 prevé la siguiente fórmula tarifaria:

$$T = \frac{K + Cf + A}{Q} + CV$$

- K: Ingreso anual reconocible por remuneración al capital
Cf: Ingreso anual reconocible por Costos Fijos
A: Ingreso anual reconocible o descontable por el Factor de ajuste tarifario
Q: Volumen anual equivalente de crudo a transportar
CV: Costo variable de operación por barril de crudo

Nótese que dicha fórmula incluye varios factores dentro de los cuales se observa el factor de ajuste tarifario que se definió en ese artículo como el déficit o al superávit del ingreso real del transportador con respecto al ingreso percibido que obtuvo por concepto del servicio de transporte en el periodo tarifario vigente, el cual será ajustado en el siguiente periodo tarifario en una cuota constante anual.

Pues bien, como se ha expuesto, el método PC busca comparar el precio facturado por los servicios prestados en la operación controlada, con el precio facturado por los servicios prestados en una operación no controlada en circunstancias comparables. De allí que, para el caso particular, no es posible constatar si los factores para fijar el precio de la operación controlada coinciden o son similares a los establecidos en los reglamentos gubernamentales para fijar la tarifa del transporte por oleoducto, con el fin de verificar su grado de comparabilidad. Esta circunstancia cobra especial relevancia considerando que la demandante construyó el precio de la comparable externa seleccionando tramos y sumando las tarifas de estos, pero, se reitera, no es posible verificar si los factores para establecer el precio de las operaciones contrastadas coincidieron o no, o si, de haber ocurrido esto último, ello no afectó materialmente el precio y no se requería por tanto ningún ajuste.

Así las cosas, si bien el método PC puede ser el medio más directo para determinar si el precio fijado en una operación controlada corresponde al precio de mercado entre partes independientes en transacciones comparables, las condiciones previstas en la normativa aplicable no se cumplen en el caso concreto, pues a pesar de que el comparable externo seleccionado para aplicar el método PC pueda considerarse similar en su naturaleza y alcance, no es posible verificar los elementos del precio requeridos para contrastar el precio de la operación controlada con la seleccionada como comparable, sometida a regulación estatal. Con lo anterior, se afecta la constatación de uno de los factores de comparabilidad - circunstancias económicas-, particularmente relevante para la aplicación del método señalado.

Lo expuesto resulta suficiente para rechazar el método seleccionado por la demandante, en las condiciones del caso particular.



Por otro lado, la demandada también cuestionó en sede administrativa y judicial que el precio de la operación controlada incluyera, además del transporte de carga líquida, servicios de logística portuaria, almacenamiento y multimodales, pues a pesar de que fueron explicados por la demandante en sede administrativa, no habrían estado incluidos en las tarifas del transporte por oleoducto y no podían estarlo, porque la regulación aplicable a los oleoductos señala que las tarifas deben corresponder única y exclusivamente al transporte de la carga. A este respecto, se observa que, en sede administrativa, la demandante aportó una relación de las operaciones con sus respectivos valores e indicó que, del monto total de la operación, un 79.97% (\$24.576.738.948) habría correspondido a servicios de transporte fluvial, 19.94% (\$6.128.904.989) a servicios portuarios, 0.01% (\$4.142.932) a cargas de contenedores, y 0.08% (23.413.131) a uso de instalaciones.²² No obstante, la demandante no planteó reparos específicos sobre este punto ni hizo referencia al tratamiento de las operaciones como separadas o combinadas, para poder evaluar más a fondo este aspecto.

No prospera el cargo de apelación de la demandante.

2. Selección del método MTU y aplicación con comparables externas

Ante el rechazo del método PC, la demandada propuso la aplicación del método MTU, para lo cual seleccionó el indicador de rentabilidad MCG (Margen Operacional: Utilidad Operativa/Costos+Gastos), y siete compañías comparables dedicadas a la prestación de servicios de transporte. A partir de ello, determinó el rango de plena competencia, ubicándose el margen de utilidad de la demandante por debajo del cuartil inferior. Lo anterior, llevó a la demandada a realizar el ajuste a la mediana del rango respectivo y, con ello, la adición de ingresos en la declaración de renta del año 2016, y la disminución de la pérdida líquida declarada por la demandante.

Por su parte, la demandante se opuso a la aplicación del método MTU, por considerar que la demandada no adelantó un análisis funcional apropiado, seleccionó comparables externas que actuaban en mercados diferentes al colombiano, y omitió verificar que prestaran servicios similares a los prestados en la operación controlada. Lo anterior, a pesar de que Impala contaba con comparables internas, correspondientes a servicios de transporte de carga seca (carbón y coque), prestados a terceros independientes.

El tribunal consideró que el método MTU era apropiado para valorar la transacción controlada, dado que fue la propia demandante quien descartó el uso de comparables internas para efectos del método PC argumentando que los servicios prestados a terceros independientes correspondían únicamente al transporte de carga seca (coque y carbón) en volúmenes no comparables. Advirtió que, a pesar de ello, la demandante afirmó que dichos comparables internos sí podían utilizarse bajo el método MTU y consideró que las diferencias en volumen y en las características de los bienes transportados, afectaban sustancialmente la comparabilidad y hacían improcedente su uso como comparable interno. Indicó que, si la demandante consideraba procedente la aplicación de método MTU con comparables internas, debió realizar un análisis funcional detallado de las operaciones vinculadas y no vinculadas, para determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables.

²² CAA, Fl. 97 a 99.



En relación con el método MTU, el artículo 260-3 en la versión aplicable a la época de los hechos, disponía que dicho método consiste en determinar, en operaciones entre vinculados, la utilidad de operación que hubieran obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. Para estos efectos, el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 señala que cuando se haya seleccionado este método, se debe describir el indicador de rentabilidad seleccionado, el cual debe estar acorde con el tipo de actividad y demás hechos y circunstancias del caso, la naturaleza del tipo de operación analizada y la disponibilidad y calidad de la información obtenida. Para tal efecto, se deben utilizar indicadores de rentabilidad como: margen bruto, margen operacional, margen sobre costos y gastos, rendimientos sobre activos, retorno sobre patrimonio y Razón Berry, entre otros.

Al igual que con cualquier otro método, la aplicación de ese método debe seguir el proceso de identificación de comparables y utilizar los datos así obtenidos como se describe en la metodología descrita en el párrafo 3.4. de las Directrices de la OCDE (2010), para llevar a cabo el análisis de comparabilidad. Frente a la selección de comparables, puede tratarse de comparables internas (entre una parte de la operación controlada y una parte independiente) o externas (entre dos empresas independientes). Bajo el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, cuando existen comparables internas, el contribuyente debe tomarlos de manera prioritaria. En relación con las comparables externas, las Directrices señalan que existen diversas fuentes de información para proceder con su identificación especialmente a partir de bases de datos comerciales y comparables de fuente extranjera (párrafo 3.29).

En relación con las comparables seleccionadas, el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 también se refiere a la exigencia de que la documentación e información a preparar y remitir por cada comparable, contenga el nivel de detalle requerido para demostrar la aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, para lo cual deben identificarse las comparables seleccionadas, la metodología utilizada para su determinación, las fuentes de información de las que se obtuvieron esas comparables y la fecha de consulta a las mismas, así como la indicación de las comparables seleccionadas que se desecharon, señalando los motivos que se tuvieron en consideración para ello.

Ante limitaciones en la disponibilidad de los comparables, las Directrices indican que la identificación de comparables potenciales debe tener como objetivo la consecución de los datos más fiables, sin dejar de admitir que no siempre serán perfectos. Así, se debe buscar una solución pragmática procediendo caso por caso, por ejemplo, ampliando la búsqueda y utilizando información sobre operaciones no vinculadas que se den en el mismo sector y en un mercado geográfico comparable, pero que efectúan terceras partes con estrategias o modelos empresariales distintos, o información sobre operaciones no vinculadas que se efectúan dentro del mismo sector pero en otras áreas geográficas, o información sobre operaciones en el mismo mercado geográfico pero en sectores distintos. La elección entre las anteriores posibilidades dependerá de los hechos y circunstancias del caso concreto (párrafo 3.38).

No obstante, las mismas Directrices señalan que, en la práctica, el nivel de información disponible sobre los factores que afectan las operaciones que constituyen comparables externos es limitado, así que para determinar una



estimación fiable de un resultado de plena competencia es necesario recurrir a la flexibilidad y al buen juicio (párrafo 2.68).

Ahora bien, el artículo 260-3 del Estatuto Tributario prevé que, ante la existencia de dos o más operaciones independientes, se obtiene un rango de indicadores financieros relevantes de precios o márgenes de utilidad, habiéndoles aplicado el método más apropiado. Este resultado corresponde al rango de plena competencia, el cual puede ser ajustado con métodos estadísticos, en particular, el rango intercuartil, cuando se considere apropiado. En este contexto, si los precios o márgenes del contribuyente se encuentran dentro del rango, se consideran acordes con los precios o márgenes entre partes independientes. De lo contrario, si los precios o márgenes están por fuera del rango, la mediana de dicho rango se considerará como precio o margen de plena competencia.

Al efecto, el artículo 8 del Decreto 3030 de 2013 se refiere al rango de plena competencia y prevé que si una vez realizado el proceso para seleccionar comparables y pudiendo haber limitaciones de información sobre ellos, a pesar de haber tenido en cuenta las consideraciones necesarias para excluir aquellas observaciones menos confiables, las cuales no pueden identificarse o cuantificarse y por tanto no son susceptibles de ajuste, se puede llegar a un rango de precios o márgenes de utilidad que se considera sigue generando diferencias en la comparabilidad. En tal caso, pueden utilizarse herramientas estadísticas que consideran la tendencia central, como por ejemplo el método estadístico del rango intercuartil u otros percentiles con el fin de mejorar la confiabilidad del análisis.

En el caso concreto, ante el rechazo del método PC seleccionado por la demandante, la demandada realizó un nuevo análisis económico en donde indicó²³:

1. Parte analizada: Impala Terminals Colombia.
2. El método más adecuado para el análisis de la operación ingreso con vinculados del exterior es Margen Neto Transaccional (MTU).
3. Indicador de rentabilidad seleccionado: MCG (utilidad operativa/costos+gastos).
4. Año analizado: 2016
5. Fecha de búsqueda: Junio 2017
6. Se realiza un análisis económico con la información pública contenida en la base de datos TP Catalyst, con la información del año 2016.
7. La búsqueda se efectuó con los códigos US SIC: 4441 – Transportes por ríos y canales y 4789 – Otros servicios anexos para el transporte SC. Filtros adicionales: empresas activas, cotizan en bolsa, compañías que presentaban pérdidas operacionales en el promedio de los últimos tres años de información disponible (Exclusión), compañías que registrasen en sus estados financieros una razón de propiedad, planta y equipo sobre ingresos operacionales superior al 50%.
8. Se realizó rango ajustado con estados financieros segmentados.
9. De la búsqueda contenida en la base de datos TP Catalyst, se obtuvieron 25 compañías potencialmente comparables. Luego de un análisis cualitativo se descartaron 18 comparables cuya descripción del objeto social es sustancialmente diferente al de la sociedad investigada, quedando 7 comparables.
10. Se realizaron ajustes por inventarios, cuentas por pagar y cuentas por cobrar.
11. El análisis realizado con las siete comparables aceptadas arrojó un rango intercuartil ajustado entre 0.71% y 5.48% con mediana de 4.04%.

²³ CAA, Fls. 350 y siguientes.



12. El margen de la actora se determinó en -64.85%. Al encontrarse el margen de la demandante, por fuera del rango, la DIAN realizó el ajuste a la mediana.

La Sección advierte que si bien la demandante cuestionó aspectos precisos del análisis realizado por la demandada para la aplicación del método MTU, puntualmente frente al análisis funcional y las comparables seleccionadas, aquella no planteó una valoración de la transacción controlada a partir de otro método o del mismo método MTU con un análisis de comparabilidad completo, incluyendo un análisis funcional que atendiera las falencias que la misma propone, una selección de comparables completa y detallada, o ajustes debidamente sustentados que permitieran llegar a la comparabilidad deseada. Tampoco se encuentra que en respuesta al proceder de la DIAN la demandante aportara la segmentación de la información contable firmada por contador público que avalara la aplicación del método MTU con los comparables que ella defendía ni los estados financieros que la soportaran.

Precisamente, el artículo del Decreto 3030 de 2013 dispone que la documentación por cada tipo de operación debe tener el nivel de detalle requerido para demostrar la correcta aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

Además, bajo el artículo 4.4 g) del mismo Decreto, el análisis económico que hace parte de la documentación comprobatoria se refiere, entre otros, al uso de comparables internos en la medida en que no existan diferencias significativas entre las operaciones comparables o que, en el caso de existir, las mismas no afecten las condiciones analizadas, o que dado el caso se puedan realizar ajustes técnicos, económicos o contables que permitan su eliminación y optimicen la comparación.

Para tal efecto, deben tenerse en cuenta, las características de los bienes o de los servicios, las funciones o actividades económicas, teniendo en cuenta los activos y riesgos asumidos, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocio. Y, de requerirse ajustes técnicos, económicos o contables, estos deben estar debidamente soportados y documentados.

Por otro lado, el mismo artículo 4 del Decreto precitado, en su párrafo 4, establece que cuando sea necesaria la segmentación de los estados financieros por tipo de operación para los efectos de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas y la correcta aplicación del método para evaluar tales operaciones, la información financiera y contable que se utilice debe ser preparada de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y deberá ser allegada a la correspondiente documentación comprobatoria dictaminada y/o certificada por revisor fiscal, lo cual, se reitera, también se extraña para el caso puntual de la actora cuando plantea un análisis de la operación bajo el método TU con comparables internas.

En realidad, el reparo de la demandante se dirige a explicar que debido a las diferencias en el tipo de carga (carga líquida v. carga seca), y en los volúmenes transportados (menor volumen en el caso de carga seca), era válido utilizar comparables internas para aplicar el método MTU, en el que se consideran los resultados y no los precios, conforme al artículo 260-4 del ET, que prioriza el uso de estos comparables.



También argumentó la demandante que la segmentación financiera aportada en sede administrativa demostró que, en el caso de los servicios logísticos fluviales, se obtuvo el mismo margen (-68,802%) tanto por los servicios prestados a terceros independientes en Colombia como por los prestados a su vinculada. Indicó que, de igual manera, en la segmentación financiera por servicios logísticos de puertos, la pérdida obtenida por la compañía al prestar dichos servicios a vinculados del exterior fue exactamente igual que en el caso de terceros independientes nacionales (-32,967%). El dictamen pericial allegado por la demandante se dirige a validar los mismos argumentos expuestos por esta última, sin aportar los elementos propios de un análisis de comparabilidad completo y exhaustivo para soportar el dicho de la demandante.

La Sección observa que más allá de cuestionar las comparables seleccionadas por la demandada, la demandante no suministró un análisis de comparabilidad que permita superar los cuestionamientos que advierte, para acreditar en últimas que bajo el método MTU, su margen se encuentra dentro del rango de plena competencia.

Precisamente, las Directrices de la OCDE (2010), señalan que si las condiciones relevantes de la operación vinculada (precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la administración tributaria, debe darse al contribuyente la oportunidad de argumentar cómo satisfacen el principio de plena competencia las condiciones de la operación vinculada, y si el resultado está comprendido en el rango de plena competencia (es decir, que el rango de plena competencia es distinto al determinado por la administración tributaria). Si el contribuyente no es capaz de demostrar estos hechos, la administración tributaria debe determinar el punto comprendido en el rango de plena competencia al que ajustar la condición de la operación vinculada (párrafo 3.61).

En otros términos, a partir del cuestionamiento de la administración sobre la selección del método PC y la consecuente aplicación del método MTU, la demandante no allegó un análisis de comparabilidad que diera cuenta del cumplimiento del principio de plena competencia, en línea con los argumentos que solo alcanzó a esbozar frente a la selección de las comparables, teniendo en cuenta un análisis funcional apropiado a las circunstancias del caso y los ajustes que fueron procedentes.

Por último, es preciso mencionar que la apelante reclama que el dictamen pericial allegado con la demanda, no fue debidamente evaluado por el tribunal, porque a pesar de que abordó la validez del transporte por oleoducto como comparable, fundamentó técnicamente la improcedencia del método MTU, cumplió con los principios técnicos y de sana crítica descartando incongruencias metodológicas, conclusiones impropias o falta de fundamento lógico, sin embargo, el *a quo* se abstuvo injustificadamente de valorar este medio de prueba.

Frente a este asunto, la Sección ha indicado que:

“en cada caso particular se debe evaluar si la opinión rendida por el perito es lo suficientemente sólida, clara, exhaustiva y precisa para coadyuvar a resolver de fondo la litis, pero sin aportar conclusiones jurídicas relativas al sometimiento al principio de plena competencia en el marco del régimen de precios de transferencia. Así, los dictámenes periciales no brindan una oportunidad para que los obligados subsanen o modifiquen, en el trámite judicial, los resultados obtenidos al elaborar y aportar sus estudios de precios de transferencia. Lo anterior, porque el artículo 260-4 del Estatuto Tributario le confirió a la documentación comprobatoria



una eficacia probatoria, por cuenta de la cual es preciso que la Administración cuente con la versión acabada del estudio de precios de transferencia en la oportunidad regulada para que pueda adelantar la comprobación y revisión de la declaración tributaria bajo los estrictos plazos de caducidad que delimitan la legalidad de sus actuaciones en el tiempo.”²⁴

En el caso concreto, en primer lugar, la Sección observa que, contrario a lo que plantea la apelante, el tribunal sí hizo referencia en diferentes apartes de la decisión al dictamen pericial allegado al expediente tanto en sede administrativa como judicial, para concluir que se apartaba de las consideraciones y conclusiones allí expuestas. Incluso frente al mismo reclamo de la demandante presentado en la demanda, en el sentido de que la administración no habría valorado debidamente el dictamen pericial aportado en sede administrativa, el tribunal abordó el asunto para señalar que bien la DIAN no había desestimado en forma expresa dicho medio probatorio, cada uno de los argumentos en que se edificó la resolución que resolvió los recursos de reconsideración interpuestos, se constituyeron en razones para cuestionar los planteamientos formulados en el dictamen, restándole valor probatorio.

Lo anterior, teniendo en cuenta que lo acreditado al interior del proceso de fiscalización no se acompasaba con la teoría sostenida por la demandante en la prueba pericial. En este sentido, el hecho de que el tribunal revisara el dictamen y se apartara de las consideraciones y conclusiones allí expuestas, no conlleva una indebida valoración probatoria, como lo reclama la apelante, sino una posición contraria a los argumentos que la misma plantea.

En segundo lugar, al verificar el contenido del dictamen pericial allegado con la demanda, se puede constatar que, además de presentar consideraciones generales sobre algunas características del modelo de negocio de servicios logísticos, retoma aspectos previamente expuestos en el estudio de precios de transferencia presentado como parte de la documentación comprobatoria por la demandante, para respaldar las conclusiones allí expuestas, especialmente en lo relativo a la selección del método PC y la aplicación a la comparable externa como servicio sustito.

Adicionalmente, el dictamen se dirige a cuestionar el método MTU seleccionado por la demandada, con base en los mismos argumentos expuestos por la demandante en sede administrativa. Por lo tanto, dicho dictamen no resulta determinante para coadyuvar a resolver de fondo la litis.

No prospera el cargo de apelación de la demandante.

3. Sanción por inexactitud

Los actos demandados sancionaron con inexactitud a la demandante al considerar que realizó operaciones con su vinculada del exterior sin cumplir con el principio de plena competencia, pues su margen de utilidad no era acorde con los obtenidos por partes independientes en operaciones comparables de la que se derivó un menor saldo a pagar.

Para efectos de aplicar la sanción, se consideró el artículo 647-1 del Estatuto Tributario dado que la demandante había reportado en su declaración una pérdida líquida, la cual fue reducida por efecto de la liquidación oficial. Precisó que para

²⁴ Sentencia del 18 de abril de 2024, Exp. 26104, MP. Wilson Ramos Girón.



aplicar la sanción no se requiere demostrar la intención del contribuyente y que la Corte Constitucional (sentencia C-910 de 2004) indicó que el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no contiene una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las que la sanción por inexactitud ha de aplicarse en los casos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales.

Por último, manifestó que en el caso no se configuró una diferencia de criterios relativos a la interpretación del derecho aplicable, porque la discusión no se centra en la interpretación de una norma, sino a una diferencia en el análisis de hechos económicos.

El tribunal también avaló la procedencia de la sanción por inexactitud, dado que la demandante registró en su declaración ingresos por transacciones con vinculados económicos que no cumplieron con el principio de plena competencia, lo que derivó en una omisión de ingresos que originaron una disminución de la pérdida fiscal declarada, y se tradujo en un menor saldo a favor por el impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente, conducta que resulta sancionable bajo el artículo 647-1 del Estatuto Tributario. Consideró que la demandada no demostró estar incurso en una circunstancia de error respecto al derecho aplicable para que procediera la exoneración de la sanción.

Frente a lo anterior, la demandante apeló la decisión del *a quo* al considerar que se había configurado un error de apreciación razonable sobre la interpretación del derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción por inexactitud. Agregó que el régimen de precios de transferencia presenta una complejidad técnica intrínseca, que genera diferencias razonables de interpretación. Planteó que no existe una regulación clara sobre la selección de servicios sustitutos como comparables ni sobre el uso de información de carácter teórico o hipotético.

Para resolver si considera que el artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como infracción susceptible de sanción, entre otros, la omisión de ingresos o impuestos generados por operaciones gravadas, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, inexistentes o inexactos, y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. De acuerdo con lo anterior, para que la sanción resulte procedente, se debe presentar al menos alguna de las conductas mencionadas y el objetivo de su realización debe ser la de obtener un menor pago de impuestos o la determinación de un mayor saldo a favor.

Por su parte, el artículo 647-1 *ibidem* prevé que la disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección.

Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse. Además, las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.



Ahora bien, bajo el artículo 647 precitado no se configura inexactitud sancionable, en los eventos en los que el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor declarado es el resultado de una apreciación o interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. Todo lo cual hace referencia a que la información suministrada por los contribuyentes coincida con su realidad económica o, en otras palabras, que no resulte falsa, equivocada o incompleta.

Por lo anterior, según lo ha señalado la Sala²⁵, para que se configure el error sobre el derecho aplicable como eximente de responsabilidad es necesario que se cumplan dos condiciones de forma concurrente, así:

La primera, consiste en que los hechos y cifras denunciadas deban ser completos y verdaderos, exigencia que bien entendida significa que *“el obligado no le haya ocultado hechos de relevancia tributaria a la Administración, ni haya inventado factores negativos”*²⁶. En ese sentido, *“la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable”*²⁷.

La segunda condición se fundamenta en que no basta con que exista una mera *“diferencia de criterios”* entre los sujetos de la obligación tributaria, pues ello es connatural a toda controversia jurídica, sino que *“Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico”*²⁸.

En esa medida, es necesario que el administrado sustente los motivos por los cuales su equivocación al momento de autoliquidar el tributo estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable (i. e. oscuridad de la normativa aplicable, pronunciamientos doctrinales de la autoridad tributaria²⁹, vicisitudes normativas³⁰, precedentes jurisprudenciales con identidad fáctica y jurídica con el caso juzgado³¹, entre otros).

En el caso concreto, está acreditada la omisión en el renglón de ingresos brutos como consecuencia del ajuste a la mediana del rango ante el cambio de método de precios de transferencia, lo cual constituye una conducta inexacta, que se tradujo en la disminución de la pérdida líquida inicialmente declarada y, con ello, la determinación de un valor a pagar.

La Sección evidencia que, en el caso, **no se cumplen las condiciones expuestas para que proceda la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud, en la medida en que la actuación de la demandante no tuvo causa en un error sobre la comprensión del derecho aplicable, sino en la inobservancia de las reglas aplicables a la selección del método más apropiado para la transacción controlada.**

²⁵ Sentencia del 9 de junio de 2022, Exp. 25944. MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁶ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 24 de junio de 2021, Exp. 25215, MP. Milton Chaves García; del 9 de julio de 2021, Exp. 23685, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 17 de marzo de 2022, Exp. 25627, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁹ Sobre este asunto, ver Sentencia del 10 de marzo de 2022, Exp. 24970. MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ Sobre este asunto, ver Sentencia del 04 de abril de 2019, Exp. 20204, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³¹ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Por lo expuesto, resulta procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

4. Decisión

En atención a las consideraciones expuestas, la sección procederá a confirmar la sentencia de primera instancia, con lo cual se confirma la legalidad de los actos demandados.

5. Costas

No habrá pronunciamiento frente a la decisión de no condenar en costas primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal de no imponerlas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y teniendo en cuenta el Acuerdo PCSJA25-12355 de 2025, en cuyo artículo 1, numeral 11 se estableció las tarifas de agencias en derecho en segunda instancia en los procesos contencioso-administrativos en los que se discutan en asuntos tributarios, estas se tasan en un (1) SMLMV.

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

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, proferida el 07 de diciembre de 2023 por el Tribunal Administrativo del Atlántico Sala de Decisión Oral (C).
2. **Condenar en costas** en segunda instancia a la demandante. En consecuencia, ordenar al Tribunal que de trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
3. **Reconocer** personería al abogado Javier Orlando Rodríguez Aponte identificado con la cédula de ciudadanía 1.098.771.732 de Bucaramanga (Santander), y T.P. 322.325 del C.S. de la J., como apoderado de la DIAN, en los términos del poder obrante a índice 17 Samai.

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

Cúmplase.



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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con salvamento de voto

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