



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOLÍVAR
TRASLADO DE LA CONTESTACION Y LAS EXCEPCIONES
ART 175 C.P.A.C.A

SGC

HORA: 8:00 a.m.

LUNES, 5 DE SEPTIEMBRE DE 2022

M. PONENTE	JOSE RAFAEL GUERRERO LEAL
RADICACION	13001-2333-000-2021-00270-00
ACCIÓN	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE	TENARIS TUBOCARIBE LTDA.
DEMANDADO	DIAN

En la fecha se corre traslado por el término legal de tres (03) días a las partes de la contestación de demanda presentada por BENJAMIN SEGUNDO ALVAREZ BULA, en calidad de apoderado (a) de la DIAN.

EMPIEZA EL TRASLADO: MARTES, 6 DE SEPTIEMBRE DE 2022, A LAS 8:00 A.M.

DENISE AUXILIADORA CAMPO PEREZ
SECRETARIA GENERAL

VENCE EL TRASLADO: JUEVES, 8 DE SEPTIEMBRE DE 2022, A LAS 5:00 P.M.

DENISE AUXILIADORA CAMPO PEREZ
SECRETARIA GENERAL

Centro Avenida Venezuela, Calle 33 No. 8-25 Edificio Nacional-Primer Piso

E-Mail: stadcgena@cendoj.ramajudicial.gov.co

Teléfono: 6642718

Cartagena de Indias, D.T y C, agosto 22 de 2022

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOLÍVAR

M.P. JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL

E. S. D.

RADICADO	13001-23-33-000-2021-00270-00
ACTUACIÓN	CONTESTACIÓN DE DEMANDA
DEMANDANTE	TENARIS TUBOCARIBE LTDA
reversos	U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y
	ADUANAS NACIONALES – DIAN-
MEDIO DE CONTROL	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL
	DERECHO

ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA **PT 2013 2019 000054**
TRIBUTARIA

BENJAMIN SEGUNDO ALVAREZ BULA, abogado titulado con tarjeta profesional No. 121.731 del Consejo Superior de la Judicatura, identificado con la cédula de ciudadanía número 73.155.577 de Cartagena, obrando como apoderado de la **U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** –en adelante DIAN-, según poder conferido por la directora Seccional de Impuestos de Cartagena y, encontrándome dentro del término; procedo a dar contestación al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesto por la persona jurídica **TENARIS TUBOCARIBE LTDA** identificada con el NIT 800.011.987-3¹.

1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS SE AJUSTAN A DERECHO POR LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES

- 1.1.** La Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021, se notificó debidamente conforme al artículo 566-1 del Estatuto Tributario -ET- y los artículos 4° y 6° de la resolución 000038 del 30 de abril de 2020, donde se implementa la notificación electrónica en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En dicha resolución se establece la notificación electrónica como el medio de notificación **preferente y principal de todos los actos administrativos particular y concreto que expide la DIAN.**
- 1.2.** La Administración no estaba obligada a enviar citación para que la demandante acudiera a notificarse personalmente. Ya que, los actos administrativos expedidos por la DIAN, incluidos las resoluciones que deciden los recursos, se deben de notificar prevalentemente por correo electrónico -notificación electrónica-. Y se practica enviando la resolución al correo electrónico informado por el contribuyente.

¹ En adelante parte demandante o actora

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

- 1.3. Todas las pruebas allegadas por la sociedad demandante fueron valoradas por la DIAN. Lo anterior se refleja en los actos oficiales y, por el hecho de que la demandante no esté de acuerdo con las conclusiones que arrojó la valoración probatoria realizada por la entidad, no significa que se haya omitido valorar las pruebas.
- 1.4. La demandante no cumplió con el principio de plena competencia establecido en el artículo 260-2 del ET, ya que, los ajustes de comparabilidad realizados por la actora para eliminar las diferencias conforme al artículo 260-4 *ibidem*, no son fiables ni fueron demostrados por **TENARIS TUBOCARIBE LTDA.**
- 1.5. El rechazo del certificado de revisor fiscal, no obedeció a apreciaciones subjetivas desprovistas de sustento, como lo afirma la demandante, pues, se demostró que dicho certificado fue valorado por la entidad. En la valoración se determinó de forma sustentada que no se detalla con claridad los ajustes de comparabilidad realizada por la demandante. El certificado no respalda con afirmaciones y valores los mencionados ajustes y no está acompañado por documentos de orden interno y externo.
- 1.6. A la demandante, no se le ha sorprendido con nuevos cargos que no se le hayan planteado en el requerimiento especial, toda vez, que no se han variado los hechos ni se ha aplicado normas distintas a los cargos endilgados. Es así, que en la liquidación oficial de revisión y en la resolución recurso de reconsideración no se violó el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del ET.
- 1.7. La DIAN no inaplicó el artículo 594 del ET, pues no tomó conceptos declarados en otros periodos; ejemplo, ingresos, costos o gastos. En este orden de ideas, es perfectamente válido tomar antecedentes relevantes para desvirtuar los ajustes de comparabilidad realizada por la demandante, lo cual no significa que se estén tomando elementos de otros periodos para determinar el impuesto a pagar del año investigado.
- 1.8. La independencia de las liquidaciones, como lo establece el artículo 694 del ET, no es impedimento para que la DIAN tenga en cuenta información o datos que tengan incidencia para determinar el impuesto en el año gravable investigado.
- 1.9. Los actos administrativos no vulneraron el principio de legalidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, toda vez que, la sanción establecida en el artículo 647-1 del ET, no nació con la introducción del parágrafo 5 del artículo 260-11, *ibidem*, modificado por la Ley 1819/2016. Si no con la Ley 863 de 2003 aplicables a todos los contribuyentes del impuesto de renta, incluyendo a los pertenecientes al régimen de precios de transferencia.

- 1.10.** No se configura la diferencia de criterio como eximente de responsabilidad de la sanción establecida en el artículo 647-1 del ET. Puesto que, tanto el rechazó no aceptado por la DIAN como los ajustes de comparabilidad que realizó la demandante, no se concretó sobre una interpretación de la ley tributaria, sino sobre cuestiones fácticas no demostradas por la demandante para la procedencia de los ajustes de comparabilidad.

2. OPORTUNIDAD

Esta contestación se presenta dentro de la oportunidad legal señalada en el artículo 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA- modificado por el artículo 48 de la ley 2080 de 2021, y lo dispuesto en auto admisorio de la demanda de fecha 8 de julio de 2022 notificado por correo electrónico el martes 12 de julio de 2022.

3. SOBRE LAS PRETENSIONES

Conforme a las consideraciones de orden fáctico y jurídico que se expondrán en la presente contestación, en forma respetuosa manifiesto a esta sala de decisión, que me opongo a las declaraciones, pretensiones principales y subsidiarias formuladas en el escrito de la demanda, dirigidas a que su despacho declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión No 900.001 del 16 de diciembre de 2019, proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, mediante la cual se modificó la declaración privada de impuesto sobre la renta del año gravable 2013, identificada con formulario No 1104602838695 y adhesivo No 91000231510182, presentada el 21 de abril de 2014, por la sociedad **TENARIS TUBOCARIBE LTDA** identificada con el NIT 800.011.987-3.

-Resolución No 7 del 4 de enero de 2021, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídicas de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que confirmo en todas sus partes la Liquidación Oficial de Revisión No 900.001 del 16 de diciembre de 2019.

Lo anterior, teniendo demostrado que los actos administrativos fueron expedidos conformes a las normas superiores en que debían fundarse, como se demostrara en esta contestación.

En lo atinente al restablecimiento del derecho, también me opongo por cuanto los actos administrativos fueron expedidos de conformidad con lo dispuesto en la ley tributaria.

4. PRONUNCIAMIENTO SOBRE LOS HECHOS DE LA DEMANDA

- El hecho 1 es cierto, como se infiere del objeto social inscrito en el certificado de existencia y representación legal aportado en la demanda.

- El hecho 2 es cierto, como se infiere de las operaciones de manufacturas informadas en la Documentación Comprobatoria de Precios de Traslferencia Año fiscal 2013 -en adelante DCPT-.
- El hecho 3 es cierto, como se desprende de la resolución 2272 del 11 de agosto de 2010 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo aportada en el anexo 6.
- El hecho 4 es cierto, en el entendido que lo narrado en el hecho por parte de la demandante es lo establecido en la resolución, sin que lo anterior quiera significar que constituya un fundamento de hecho relevante para realizar los ajustes y superar las diferencias significativas en los comparables, en el método utilizado por la demandante.
- El hecho 5 es cierto, como se desprende de la resolución No 0026 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo aportada en el anexo 7.
- El hecho 6 es cierto, como se desprende de la resolución No 0026 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo aportada, sin que lo anterior quiera significar que constituya un fundamento de hecho relevante para realizar los ajustes y superar las diferencias significativas en los comparables.
- El hecho 7 no nos consta, ya que no existe evidencia de lo narrado en el hecho.
- El hecho 8 es cierto, como se infiere de la Declaración Informativa Individual de Precios de Traslferencia -en adelante DIIPT- reseñada en el monto total de las operaciones de egresos. -anexo 8-
- El hecho 9 es cierto, que con relación al monto total de operaciones de ingresos fue por la suma de \$64.561.765.000 -anexo 8-. Ahora, en relación con la afectación del mercado, es una interpretación y análisis de la demandante, lo cual debe de debatirse y demostrarse dentro del proceso.
- El hecho 10 es cierto, como se demuestra a folio 8 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 11 es cierto, como se observa en el anexo 8 allegados por la actora en la demanda.
- El hecho 12 es cierto que se presentó la DCPT como se observa en el anexo 9 allegados por la actora en la demanda. NO ES CIERTO que la demandante acreditó el cumplimiento del Régimen de Precios de Traslferencia -en adelante RPT- durante el período gravable 2013, ya que, en la investigación adelantada por la DIAN, se demostró la no procedencia de los ajustes realizada para superar las diferencias significativas en los comparables en el método utilizado por la demandante.

- El hecho 13 es cierto, como se observa en el anexo 10 allegados por la actora en la demanda.
- El hecho 14 es cierto, en el entendido que lo narrado en el hecho por parte de la demandante es lo establecido en la resolución, sin que lo anterior quiera significar que constituya un fundamento de hecho relevante para realizar los ajustes y superar las diferencias significativas en los comparables.
- El hecho 15 es cierto, como se observa en el anexo 11 allegados por la actora en la demanda.
- El hecho 16 es cierto, como se observa a folio 147 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 17 es cierto, como se observa a folios 153 al 158 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 18 es cierto, como se observa a folios 296 al 297 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 19 es cierto, como se observa a folio 855 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 20 es cierto, como se observa a folios 875 al 1385 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 21 es cierto, como se observa a folio 1389 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 22 es cierto, como se observa a folios 1489 1486 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 23 es cierto, como se observa a folio 1572 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 24 es cierto, como se observa a folios 1581 al 1595 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 25 es cierto, como se observa a folios 1581 al 1595 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 26 es cierto, como se observa a folios 1581 al 1595 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 27, es cierto que la sociedad demandante presentó en oportunidad la respuesta al Requerimiento Especial, como se observa a folios 1600 al 2227 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.

Empero, NO ES CIERTO que con el material aportado demostró la improcedencia de las propuestas de modificación. Ya que, en la Liquidación Oficial de Revisión se demostró la no procedencia de los ajustes realizados para superar las diferencias significativas en los comparables en el método utilizado por la demandante.

- El hecho 28 es cierto, como se observa a folios 2229 al 2298 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 29, es cierto que la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, como se observa a folios 2299 al 3833 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054. Empero, NO ES CIERTO que demostró la improcedencia de las modificaciones realizadas en la Liquidación Oficial de Revisión. Ya que, en la Liquidación Oficial de Revisión se demostró la no procedencia de los ajustes realizados para superar las diferencias significativas en los comparables en el método utilizado por la demandante.
- El hecho 30 es cierto, como se observa a folios 3897 al 3916 del expediente administrativo tributario PT 2013 2019 000054.
- El hecho 31 NO ES CIERTO. Debido a que la Administración no estaba obligada a enviar citación para que la demandante acudiera a notificarse personalmente. Lo anterior, ya que, los actos administrativos expedidos por la DIAN, incluidos las resoluciones que deciden los recursos, se deben de notificar prevalentemente por correo electrónico -notificación electrónica-. Y se practica enviando el acto al correo electrónico informado por el contribuyente.
- El hecho 32 NO ES CIERTO. Con fundamento en lo explicado en el hecho anterior.
- El hecho 33 NO ES CIERTO. Con fundamento en lo explicado en el hecho anterior.

5. FUNDAMENTOS DE DERECHOS QUE SOPORTAN LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS PROFERIDOS POR LA DIAN

5.1. Planteamiento del caso.

TENARIS TUBOCARIBE LTDA, es una sociedad sujeta al régimen de precios de transferencia, establecido en los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5 y 260-6 del Estatuto Tributario.² En virtud de lo anterior, el 16 de septiembre de 2014 presentó la DIPT del año gravable 2013, en la cual informó operaciones de ingresos con vinculados por valor de \$64.561.765.000 y un total de operaciones de egresos con vinculados por valor de \$110.705.753.000.

² En adelante ET

El 21 de abril del año 2014, la sociedad presentó la declaración de renta del año gravable 2013, donde registró un saldo a favor por \$3.659.630.000.

Previo a la expedición del Requerimiento Especial. La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena modificó la declaración de impuesto de renta del año gravable 2013, adicionando la suma de \$18.710.287.000 en el renglón de ingresos brutos operacionales; el desconocimiento de costos de venta en la suma de \$26.475.401.000; el desconocimiento de la pérdida declarada en la suma de \$38.758.256.000 y liquidando una sanción por inexactitud y pérdida en la suma de \$9.689.564.000. La anterior modificación oficial fue confirmada por la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021, que desató el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

Las modificaciones realizadas por la Administración Tributaria obedecieron a que, dentro de la investigación adelantada, se demostró que la demandante no cumplió con el principio de plena competencia de los precios de transferencia, al no ser procedente los ajustes técnicos de comparabilidad -ajuste por capacidad ociosa- debido a que no estaban debidamente demostrados.

Ahora bien, la demandante en su escrito de demanda manifiesta que los actos administrativos expedidos por la DIAN no se ajustan a derecho, aduciendo la indebida notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración; la procedencia de los ajustes de comparabilidad; la omisión de valoración probatoria aportada en sede administrativa; indebida interpretación de los artículos 260-2, 260-3, 260-4 del Estatuto Tributario y 4° y 8° del Decreto 3030 de 2013 y de las directrices de la OCDE; la violación al principio de correspondencia e individualización de los periodos fiscales y la violación al principio de legalidad en la aplicación de la sanción establecida en el artículo 647-1 del ET.

Con relación al anterior planteamiento, se demostrará que los actos administrativos demandados se ajustan a derecho por las siguientes consideraciones.

5.2. LA DIAN NOTIFICÓ DEBIDAMENTE LA RESOLUCIÓN NRO. 7 DEL 4 DE ENERO DE 2021 QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN CONFIRMADO LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NRO 900.001 DEL 16 DE DICIEMBRE DE 2019.

La tesis que defenderá la DIAN es que la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021, se notificó debidamente conforme al artículo 566-1 del ET y los artículos 4° y 6° de la resolución 000038 del 30 de abril de 2020. Por la cual se implementa la notificación electrónica en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

En dicha resolución se establece la notificación electrónica como el medio de notificación preferente y principal de todos los actos administrativos particular y concreto que expide la DIAN.

5.2.1. La notificación electrónica como el medio de notificación preferente y principal de los actos administrativos particular y

concreto que expide la DIAN.

El artículo 566-1 del ET define la notificación electrónica como la forma de notificación a través de la cual la DIAN pone en conocimiento de los administrados, los actos administrativos de que trata el artículo 565 del ET.

El artículo 565 del ET en su inciso 2, modificado por la ley 2010 de 2019 en su artículo 104. Consagra que: *“Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable agente retenedor o declarante, no compareciere dentro de los términos de los diez (10) días siguientes, contados a partir del día siguiente de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. **En este evento también procede la notificación electrónica”**.*

La anterior norma fue desarrollada por la resolución 000038 del 30 de abril de 2020, en donde en su artículo 1° estableció:

Artículo 1°. Notificación electrónica.

De conformidad con lo previsto en los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, es la forma de notificación que se surte de manera electrónica, por medio del cual la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en adelante UAE-DIAN, **de manera preferente** pone en conocimiento de los administrados **el contenido de un acto administrativo particular y concreto, con el fin de garantizar el conocimiento del mismo de manera clara y cierta, y de esta forma, permitir el derecho de defensa y contradicción a los administrados.**

Esta forma de notificación se surte cuando la UAE-DIAN pone en conocimiento de los Administrados, a través del correo electrónico reportado en el Registro Único Tributario (RUT), en adelante RUT, los actos administrativos en materia tributaria, aduanera o cambiaria, en los términos establecidos en los artículos 565 y 566-1 del Estatuto Tributario.

Las decisiones o actos administrativos proferidos dentro de un proceso de determinación y discusión del tributo, imposición de sanciones o de cobro en los que el Administrado informe expresamente una Dirección Procesal Electrónica, se notificarán a esta dirección electrónica.

En consecuencia, una vez se implemente la notificación por medios electrónicos, este será el mecanismo preferente de notificación de las actuaciones de la UAE-DIAN, en materia tributaria, aduanera o cambiaria, atendiendo los términos y condiciones que se señalan en el presente acto administrativo.

Como se desprende de la norma, la notificación electrónica se constituye como un medio principal y preferente por medio de la cual la DIAN pone en conocimiento los actos de contenido particular y concreto expedido por la entidad. Entre ellos los actos que resuelven los recursos.

Sobre la prevalencia de la notificación electrónica establecida en el artículo 6° de la resolución 00038 del 30 de abril de 2020, la DIAN en el concepto de fecha 3 de mayo de 2020, identificado con el nro. 100208221-529 explico:

<< (...)

III. Prelación de la notificación electrónica

- En virtud de los artículos 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, se evidencia que el legislador consagró 3 mecanismos principales de notificación: (i) notificación personal, (ii) notificación por correo y (iii) notificación electrónica. En la medida en que estas 3 formas de notificación son principales, a su vez son excluyentes entre sí y no están llamadas a operar en subsidio de la otra.
- En efecto, el párrafo 2° del artículo 6° de la Resolución número 000038 de 2020 establece expresamente que los mecanismos de notificación señalados en los literales de dicho artículo 6° son excluyentes. Lo anterior teniendo en cuenta que la totalidad de dichos mecanismos son principales.

(...)>>

Como se puede evidenciar, la notificación electrónica está considerada como una forma de notificación principal. La cual, excluye a la notificación personal y a la notificación por correo.

Sobre los actos susceptibles de notificación electrónica, la DIAN en oficio de fecha 29 de julio de 2020 identificado con el nro. 0485 explico:

<< (...) I. Actos susceptibles de notificación electrónica

Ahora bien, nótese que el artículo 566-1 del Estatuto Tributario establece que la notificación electrónica *“Es la forma de notificación que se surte de manera electrónica a través de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) pone en conocimiento de los administrados los actos administrativos de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario, incluidos los que se profieran en el proceso de cobro.”*

En línea con lo anterior, la Resolución 000038 del 30 de abril de 2020 dispone, en su artículo 3, que *“se podrá notificar de manera electrónica todos los actos administrativos de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario, incluidos los que se profieran en el proceso de cobro coactivo.”*

En consecuencia, este Despacho concluye que se pueden notificar de manera electrónica todos los actos administrativos de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario, por lo que ese mecanismo de notificación no se limita a los actos administrativos de que trata el inciso 1 de dicha disposición normativa. (...)>>

Se colige de lo anterior, que las providencias que deciden recursos son susceptibles de la notificación electrónicamente conforme a los artículos 566-1 y 565 del ET. En concordancia con la resolución 00038 del 30 de abril de 2020 expedida por el director general de la DIAN.

5.2.2. La DIAN práctico la notificación electrónica de la resolución que decidió el recurso de reconsideración conforme el artículo 4° de la resolución 00038 del 30 de abril de 2020.

El artículo 4° de la resolución 00038 del 30 de abril de 2020, ordeno que la DIAN practicara la notificación electrónica remitiendo una copia del acto administrativo a la dirección de correo electrónico que el Administrado haya informado en el RUT o **a la Dirección Procesal Electrónica reportada**, en caso de existir.

La DIAN en el concepto de fecha 3 de mayo de 2020, identificado con el nro. 100208221-529 determino lo siguiente:

<< (...)

II. Práctica de la notificación electrónica

En primer lugar, es necesario resaltar que la notificación electrónica se entiende surtida, para todos los efectos legales, en la fecha del **envío** del acto administrativo en el correo electrónico autorizado, de conformidad con el [artículo 566-1](#) del Estatuto Tributario y el artículo 4° de la Resolución número 000038 de 2020. (...) >>

5.2.3. Se encuentra demostrado en el proceso lo siguiente:

El día 17 de febrero de 2020 la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 90001 del 16 de diciembre de 2019. -folio 2299 exp. PT 2013 2019 000054-

La sociedad demandante informó como dirección procesal electrónica para recibir notificación el correo electrónico silvia.diez@tenaris.com. -folio 2393 exp. PT 2013 2019 000054-.

La DIAN expidió la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante. -folios 3897 al 3916 exp PT 2013 2019 000054-

La anterior resolución fue notificada el día 5 de enero de 2021 de forma electrónica a la dirección procesal silvia.diez@tenaris.com. Como se demuestra a folios 3917, 3918 y 3919 del exp PT 2013 2019 000054. Enviando el acto administrativo a dicho correo. Como lo confiesa la parte demandante en el hecho 31: ***“... La Autoridad Tributaria remitió directamente al correo electrónico registrado por mi representada la resolución No. 7 del 4 enero de 2021”.***

De las anteriores pruebas, se evidencia de forma contundente que la resolución que decidió el recurso de reconsideración se notificó debidamente conforme a las normas que rigen la notificación de los recursos en sede administrativa en la DIAN.

No tiene asidero los cargos de nulidad contra la resolución que decidió el recurso de reconsideración expuesto por la parte demandante. Al manifestar que la DIAN omitió enviar por correo físico o electrónico la citación para acudir a notificarse personalmente en los términos del artículo 565 del ET, ya que, como quedó evidenciado, las resoluciones que deciden recursos deben de notificarse preferentemente de forma electrónica enviando el acto al correo electrónico

informado por el contribuyente. En otras palabras, no se requiere envío de citación.

5.2.4. El funcionario que decidió el recurso de reconsideración sí tenía competencia temporal para expedir la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021.

Otros de los argumentos de la parte demandante, para afinar la nulidad absoluta de la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021, es manifestar que el funcionario que expidió la resolución no tenía competencia temporal para la expedición de dicho acto.

Este argumento nace precisamente de una concepción equivocada de la demandante, al requerir el envío de citación, siendo lo correcto, que no se requiere envío de citación como lo hizo la DIAN al momento de notificar la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021.

Así las cosas y estando demostrado que el día 17 de febrero de 2020 la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión no 90001 del 16 de diciembre de 2019, y la resolución que desató el recurso de reconsideración se notificó **debidamente el día 5 de enero de 2021**, es decir, dentro del término de un (1) año como lo ordena el artículo 732 del ET. **El funcionario que lo expidió tenía plena competencia para la expedición del acto.**

Igualmente, es de resaltar, que no se configuró el silencio positivo, pues no se dio el requisito de no haber resuelto el recurso dentro del término legal.

El Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia del 24/2/2022. Rad: 25348. M.P. Milton Chávez García sentenció:

“Como lo ha sostenido esta Sección, para que se configure el silencio positivo se deben cumplir tres requisitos: i) que la ley le haya dado a la administración un plazo dentro del cual debe resolver la petición o recurso, ii) que la ley contemple de manera expresa que el incumplimiento del plazo tiene efectos de silencio positivo; y iii) que la autoridad que estaba en la obligación de resolver, no lo haya hecho dentro del plazo legal. Respecto de este último requisito, se debe entender que dentro del plazo señalado no solo debe emitirse la decisión de fondo, sino notificarse en debida forma al solicitante”.

Comoquiera que en el presente proceso se expidió y se notificó debidamente la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021. Dentro del término legal artículo 732 del ET. No se configuró el silencio administrativo positivo.

En conclusión, no existen fundamentos fácticos ni jurídicos para decretar la nulidad de los actos administrativos, al quedar demostrado que la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021 se notificó debidamente de forma electrónica el 5 de enero de 2021 y no por conducta concluyente como lo afirma la demandante. Notificación realizada dentro del año que tenía la DIAN para resolver el recurso. Como consecuencia de lo anterior, el funcionario que expidió el acto tenía plena

competencia. No configurándose el silencio positivo argumentado por la demandante. Lo anterior está demostrado a folios 2299, 3917, 3918 y 3919 del exp PT 2013 2019 000054.

5.3. LA DIAN VALORÓ TODAS LAS PRUEBAS APORTADAS POR TENARIS TUBOCARIBE LTDA.

La tesis que defenderá la DIAN en esta oportunidad es que, todas las pruebas allegadas por la sociedad demandante fueron valoradas por la DIAN. Lo anterior se refleja en los actos oficiales y, que por el hecho de que la demandante no esté de acuerdo con las conclusiones que arrojó la valoración probatoria realizada por la DIAN, no significa que se haya omitido valorar las pruebas.

En efecto, se observa en la liquidación oficial que la DIAN analiza punto por punto los planteamientos expuestos por la parte actora en la respuesta al requerimiento especial, los enfrenta con lo planteado en el acto preparatorio y en la información aportada por la demandante.

Ejemplo de lo anterior, es que, de la información financiera allegada por la demandante, se concluyó que era fiable y su análisis funcional permite que la caracterización de las operaciones es adecuada y, por lo tanto, se podía considerar óptimas como comparables.³

Se analizaron las implicaciones de las medidas antidumping impuestas en la resolución 0026 de enero 5 de 2012 y la resolución 2272 de agosto 11 de 2010. Concluyéndose que la demandante no podía argumentar que la medida antidumping le perjudicó porque atrajo otros proveedores de mercados extranjeros cuando fue la misma demandante los promotores de tal control.⁴

Del material probatorio aportado se concluyó igualmente que, TENARIS TUBOCARIBE LTDA no demostró que el 40 % de las importaciones provenientes de nuevos mercados hacia Colombia influyó en sus operaciones.

También se destacó que, no obstante ser cierto que los ingresos de la demandante disminuyeron, ya sea por condiciones internas o externas del mercado norteamericano, lo anterior no era objeto de discusión, el comportamiento del mercado internacional ni las mayores o menores ventas.⁵

No se puede perder de vista, que todos los valores por depreciaciones, mantenimientos, mano de obra directa, totales costos fijos y gastos de administración fijos fueron analizados y tomados de la información allegada a la actuación administrativa.⁶

En lo que respecta al certificado del revisor fiscal, se manifestó que carecía de las condiciones propias de un certificado, pues, se limitaba a manifestar en todos los

³ Ver folio 3875 reversos

⁴ Ver folio 3876

⁵ Ver folio 3876

⁶ CUANTÍA

informes que ellos fueron preparados por la administración de la compañía y que los datos fueron tomados de los registros contables y que no reflejaban los rubros por conceptos debidamente definidos para hacerse una valoración idónea de dichas cifras.⁷

Todo lo anterior demuestra, que la DIAN valoró las pruebas e información allegada por la parte actora dentro de la actuación administrativa. Por lo que, no tiene cabida lo manifestado por la demandante, en el sentido de que se omitió la valoración de las pruebas aportadas por esta. Probándose que el requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se sustentaron en las pruebas allegadas tanto por la demandante como por la Administración.

Aunado a lo anterior, la demandante no especifica que prueba o pruebas se dejaron de valorar, y que resultaran determinante para establecer la procedencia de los ajustes de comparabilidad.

En suma, la DIAN efectuó una valoración de la totalidad de las pruebas obrantes en el proceso, en asocio, con los fundamentos de hechos y de derecho que respaldan las decisiones tomadas en los actos administrativos. El hecho que tales decisiones no hayan sido favorable a la demandante no puede ser interpretado como una omisión probatoria.

5.4. LAS OPERACIONES DE INGRESOS POR VENTAS NETAS DE INVENTARIOS PRODUCIDOS Y DE EGRESOS POR COMPRA NETAS DE INVENTARIOS PARA PRODUCCIÓN, REALIZADAS POR TENARIS TUBOCARIBE LTDA CON SUS VINCULADOS ECONÓMICOS EN EL AÑO 2013. NO SE AJUSTAN AL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

La tesis que se defenderá en esta oportunidad es que, la demandante no cumplió con el principio de plena competencia establecido en el artículo 260-2 del ET, ya que, los ajustes de comparabilidad realizados por la actora para eliminar las diferencias conforme al artículo 260-4 ibidem, no son fiables ni fueron demostrados por **TENARIS TUBOCARIBE LTDA**.

Al respecto, el artículo 260-2 del ET, establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el principio de plena competencia.

La misma normatividad explica que, el principio de plena competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

⁷ Ver folio 3877 reversos

Mientras que el artículo 260-3 *supra* se encarga de desarrollar los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados. El canon 260-4 fija los criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes.

Es importante resaltar, siguiendo lo anterior, que para efectos del régimen de precios de transferencia dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada. También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.

Precisamente lo que trata este proceso es que la demandante realizó unos ajustes de comparabilidad, efectuado por capacidad ociosa, los cuales no resultaron lo suficientemente fiable y que fueron rechazados por la DIAN al no comprobarse su afectación en la composición de los ingresos operacionales en el año 2013 y en los costos fijos de operación y los gastos operativos fijos.

Obsérvese que la DIAN no cuestiona la aplicación del método seleccionado por la demandante -Márgenes Transaccionales de Utilidad (TU)- ni el indicador utilizado - Margen Sobre Costos y Gastos (MCG) ni los comparables externos para el análisis de la actividad de manufactura. Lo que la Administración Tributaria cuestiona son los ajustes de comparabilidad efectuados por la demandante por capacidad ociosa.

La demandante ha defendido los ajustes de comparabilidad señalando que: *<<...con fundamento en las especiales condiciones de negocios que afrontó la Compañía, en general durante los últimos ejercicios, y en particular durante el año 2013, se consideró apropiado realizar un ajuste de exactitud a la información financiera de Tubocaribe del ejercicio 2013. El objetivo de este ajuste es el de excluir la proporción correspondiente a los costos y gastos que la compañía incurre independientemente de su producción real (o “costos fijos de producción” y “gastos operativos fijos”) que se absorben en el costo de los productos vendidos en exceso de lo normal, producto de haber operado significativamente por debajo de su capacidad de producción instalada.>>.*

Empero, contrario a lo manifestado por la parte actora, las presuntas condiciones de negocios que afrontó la demandante como sustento para realizar los ajustes, no justifican los ajustes de comparabilidad para determinar sus ingresos y costos en el año gravable 2013, como pasa a explicarse.

La Justificación por parte de la demandante para realizar los ajustes teniendo en cuenta la disminución de venta a su vinculada en Estados Unidos MAVERICK TUBE CORPORATION, no tiene asidero. Pues, no se encuentra debidamente probados. Al contrario, está demostrado en el expediente a folios 176 al 249 de la actuación administrativa, la composición de ingresos operacionales de 2013 corresponde en un 80.42 % a ventas efectuadas en Colombia y Uruguay. Solo el 11.12 % corresponde a ventas efectuadas a la vinculada MAVERICK TUBE CORPORATION.

De la lectura de lo anterior se denota claramente que las ventas al vinculado en Estados Unidos correspondían solo al 11,12 % de las ventas totales, tal como consta en la información aportada por la Contribuyente y el reporte de información exógena (fols. 176 a 249 y 1516). No tenía la potencialidad de afectar la operación económica. Aunado a que no se vislumbra que sea un hecho excepcional.

Con relación a las medidas antidumping, como justificación de los ajustes de comparabilidad. Las resoluciones sobre este tema expedidas por el Ministerio de Industria y Comercio. No demuestra de manera fiable los ajustes, teniendo en consideración a que no muestran una cuantificación y análisis de la relación causal entre las medidas y la reducción de los márgenes brutos sufrido por la demandante.

En cuanto a los costos y gastos fijos, las circunstancias que alega la demandante como perjudiciales en el margen de rentabilidad, son eventos previsibles ante la introducción de nuevos actores en el mercado y el análisis de los mercados internacionales.

Cualquier empresa independiente optaría por adoptar un esquema de reducción de costos ante la caída en las ventas o, incluso, por la adopción de nuevas estrategias comerciales, buscando compensar la caída en los ingresos, como bien se manifestó en la resolución que desató el recurso de reconsideración.

Y que hay que decir, de qué años tras años la demandante ha arrojado pérdidas, es decir, no es algo exclusivo del año 2013, sino recurrente desde la vigencia del año 2009, como se encuentra documentado a folios 1.514. Lo que se traduce como se explicó en el recurso que resolvió el recurso de reconsideración; *que los costos y gastos de producción superiores a la rentabilidad, pues ello demuestra una falta de planeación de la producción y no es razonable que se presenten pérdidas constantes y no se mejore los costos y gastos para superar el efecto y con ello pasar a generar utilidades.*

Así las cosas, los ajustes realizados por la parte demandante no se encuentran soportados en datos fiables ni de pruebas concretas que justificación la realización de los ajustes.

Sobre este tema, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de diciembre de 2020. Radicado: 23166. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, dijo:

<<(…) La documentación comprobatoria presentada por la demandante sostiene que el riesgo cambiario derivado de la devaluación del dólar en 2007 conllevó una diferencia en las circunstancias económicas de las situaciones comparadas que afectaba de manera relevante a la parte analizada (i.e. la propia demandante), por lo cual la citada diferencia debía eliminarse mediante un ajuste por riesgo cambiario, a realizar únicamente sobre los resultados de la parte analizada, para llevarla a un escenario de comparabilidad con las compañías seleccionadas. Sin embargo, en el trámite del proceso quedó acreditado, como lo admiten ambas partes, que la revaluación de las divisas nacionales frente a la moneda estadounidense ocurrió en todas las jurisdicciones contempladas en el estudio de precios de transferencia preparado por la actora. Bajo esos términos, como en el período debatido la devaluación del dólar obedeció a una situación común a la economía

de los países analizados, por sí sola no propiciaba «diferencias entre las características económicas relevantes» de la demandante y de sus comparables, que se tuvieran que corregir mediante ajustes técnicos-económicos. Al efecto, se requeriría probar que la diferencia estaba dada por las diversas consecuencias que el riesgo cambiario producía en la parte a analizar y en sus comparables, identificando con precisión suficiente el nivel de riesgo asumido por cada una de las partes de la comparación, a partir de lo cual se podría establecer si se debía excluir en la parte analizada, en las comparables o en ambos grupos los efectos de la variación en la tasa de cambio. Pero sucede que, en el caso, incluso si se consideran los ajustes propuestos en el escrito de demanda sobre los resultados de las comparables al plantear una serie de ejercicios financieros, se observa que hacen uso de la misma fórmula de ajuste empleada para el caso de los resultados de la parte analizada (ff. 28 a 30), lo cual supondría que la devaluación del dólar habría afectado a las partes comparadas en la misma proporción, lo cual llevaría a negar la necesidad de hacer ajustes de comparabilidad.

En definitiva, el acervo probatorio reunido en el plenario se limita a plantear que la economía de los países en cuestión estuvo afectada por la revaluación de la divisa local, sin dar cuenta de cómo, ni en qué medida, esa circunstancia afectó en la vigencia 2007 la utilidad operacional de las comparables seleccionadas, dato que era necesario para determinar la comparabilidad y los eventuales ajustes a realizar. Así, porque la utilidad operacional hace parte de la fórmula con la cual se aplica el indicador de rentabilidad MCG en el método TU, respecto de la parte analizada y de las comparables, que lleva a determinar el rango de plena competencia. Sin esa información, no es posible constatar que efectivamente se genere una diferencia en los indicadores de utilidad sometidos a comparación, por cuenta de la devaluación del dólar.

Por tanto, no se encuentra acreditado en el caso el presupuesto habilitante previsto en el [artículo 260-3](#) del ET para efectuar el ajuste de comparabilidad solicitado sobre los resultados de la parte analizada. (...)>>

Circunstancias de hechos que se presentan igualmente en este proceso, en el entendido, que la demandante para justificar los ajustes y pretender derivar consecuencias económicas y financiera del mercado en Estados Unidos solo a ella, obviando que lo anterior afecta igualmente a las comparables y que por tal medida no era una justificación para realizar los ajustes.

Mírese que en la documentación comprobatoria en su página 25, se establece una situación global y común de la situación del mercado de Estados Unidos en relación con la demanda de tubería de acero. Lo anterior demuestra que tanto la demandante como los comparables no debían presentarse estas diferencias y, por lo tanto, no debía de presentarse dichos ajustes.

En este orden de ideas, la DIAN no ha incurrido en una interpretación errónea del artículo 260-2, 260-3, 260-4 del ET y de las directrices de la OCDE, ya que se evidencia que los ajustes realizados por la demandante no están debidamente demostrados en datos económicos y financieros fiables para su realización.

En este mismo sentido, los actos administrativos no se basan en una falsa

motivación como lo sostiene la parte actora, debido a que, la DIAN no está pretermitiendo ninguna prueba que demuestre la realización de los ajustes de comparabilidad realizada por la demandante. Porque al contrario a la interpretación hecha por la demandante, lo real es que no se encuentran pruebas que demuestren la viabilidad y pertinencia de los ajustes de comparabilidad.

No acierta la parte demandante al edificar una falta de motivación con relación al rechazo del ajuste por concepto de mantenimiento por valor de \$3.994.431.459, siendo que la DIAN está cuestionando los ajustes de comparabilidad realizados por la demandante en lo relacionado con los costos por capacidad ociosa, donde hace parte el valor de \$3.994.431.459 por mantenimiento.

Finalmente, los ajustes de comparabilidad efectuados no están acompañados de datos fehacientes ni de pruebas concretas que demuestren de manera verídica los valores incluidos como ajustes. Si bien la documentación comprobatoria es el documento en el cual se deben reflejar los análisis de las operaciones efectuadas con vinculados en aplicación del principio de plena competencia, es claro que, los ajustes que en ella se consignan deben ser probatoriamente justificados y sólidos. Además, deben explicar de manera razonable de dónde se extrajeron tales cifras, lo cual, no se presenta en este proceso.

5.5. CON EL CERTIFICADO DEL REVISOR FISCAL, NO SE ACREDITÓ LOS AJUSTES DE COMPARABILIDAD EFECTUADO POR LA DEMANDANTE.

Afirma la demandante la violación del artículo 777 del ET, ya que, según su sentir, la DIAN rechazó el certificado del revisor fiscal aportado en la sede administrativa en una simple apreciación subjetiva desprovista de sustento normativo.

Contrario a lo manifestado por la demandante, el certificado del revisor fiscal aportada por la demandante, no permiten llevar al convencimiento que los ajustes de comparabilidad realizados por la actora eran justificados y sólidos. No demuestra que los ajustes de comparabilidad, efectuado por capacidad ociosa, resultan lo suficientemente fiable afectando la composición de los ingresos operacionales en el año 2013 y en los costos fijos de operación y los gastos operativos fijos.

En efecto, si bien el artículo 777 del ET dispone que, *“cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales”* lo anterior no es óbice, para que la DIAN realice las comprobaciones pertinentes y determine mediante su valoración el alcance de dicha prueba contable.

En este sentido, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de abril de 2022. Exp. 24354. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, dijo:

“Ahora bien, sobre el carácter probatorio de la certificación de revisor fiscal, el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que constituye prueba suficiente sin perjuicio del ejercicio de las facultades comprobatorias de la Administración. Al efecto, la Sala ha precisado¹⁹ que el certificado «debe estar debidamente soportado con la información

contable precisa y con los soportes correspondientes, así “no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental”».

Ahora bien, observando el certificado de revisor fiscal visto a folio 160 y 2.708 de la actuación administrativa tributaria, no detalla con claridad los ajustes de comparabilidad realizados por la demandante. No respaldan con afirmaciones y valores los mencionados ajustes y no está acompañado por documentos de orden interno y externo.

Todo lo dicho hasta aquí, es perfectamente demostrable observando los certificados del revisor fiscal, donde no se puede determinar que no contienen información en detalle para verificar la procedencia de los ajustes de comparabilidad realizados por la demandante.

Así las cosas, el rechazó del certificado de revisor fiscal, no obedeció a apreciaciones subjetivas desprovistas de sustento, como lo afirma la demandante, pues se demostró que dicho certificado fue valorado por la entidad. Y, en la valoración se determinó de forma sustentada que no detalla con claridad los ajustes de comparabilidad realizados por la demandante. No respaldan con afirmaciones y valores los mencionados ajustes y no está acompañado por documentos de orden interno y externo.

5.6. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS NO DESCONOCIERON EL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 711 DEL ET.

Manifiesta la demandante, la violación del principio de correspondencia, pues, en el requerimiento especial el rechazó de los ajustes de comparabilidad obedecieron a argumentos probatorios, mientras que en la liquidación oficial de revisión adujo la improcedencia fiscal de los costos y deducciones y en la resolución que desató el recurso de reconsideración señaló que no se había demostrado la necesidad de mantener costos y gastos fijos susceptibles de ajuste de comparabilidad.

Sobre lo anterior, la DIAN demostrará que a la demandante en la liquidación oficial de revisión y en la resolución recurso de reconsideración, no se le ha sorprendido con nuevos cargos que no se le hayan planteado en el requerimiento especial, toda vez, que no se han variado los hechos ni se ha aplicado normas distintas a los cargos endilgados.

Ahora bien, el artículo 711 del ET establece que: *“La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.”*

Así que, en el requerimiento especial se le manifestó a la demandante, que no cumplió con el principio de plena competencia, teniendo en cuenta que los ajustes de comparabilidad realizados por la actora para eliminar las diferencias no eran fiables ni fueron demostrados. Núcleo esencial, que se ha mantenido durante todo

el debate en sede administrativa y en donde ha girado la controversia probatoria.

En la liquidación oficial de revisión se le motivó a la sociedad demandante que: “De esta manera es difícil para la Administración Tributaria llegar al convencimiento de la realidad del ajuste realizado, su cálculo y procedencia del mismo, siendo inocua la relación de cifra aportada en el anexo 10...” (pág. 32 LOR)

Para ahondar en lo anterior, igualmente se manifestó en la liquidación oficial de revisión:

*<< la División de Gestión de Fiscalización cuestionó que se usase el argumento de la disminución de las ventas a la vinculada económica MAVERICK TUBE CORPORATION como una causal de detrimento de la rentabilidad y, con base en esto, realizar los ajustes técnicos de comparabilidad debido a que sub utilizó la capacidad instalada. Este último aspecto ya ha sido suficientemente cuestionado por la Administración Tributaria, pero **reiteramos en que, el rechazo de los mencionados ajustes realizado por el investigado, obedecen a su falta de idoneidad, conducencia y probatoriedad.** también se le ha dicho que los costos y gastos fijos que sirvieron de base para cuantificar el ajuste no guarda certeza ni veracidad, ya que muchos de ellos son realmente fijos, no guardan relación de causalidad ni necesidad (artículo 107 del Estatuto Tributario) y no han sido debidamente acreditados ante la Administración Tributaria...>>*

Como se observa, en la liquidación oficial de revisión, se mantuvo el núcleo esencial de los presupuestos de hecho y derecho por las cuales la Administración Tributaria rechazó los ajustes de comparabilidad que efectuó la demandante.

Asimismo, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración se explicó. (pág. 25 RRR)

<<Al respecto, este Despacho comparte la posición de la Dirección Seccional según la cual los ajustes de comparabilidad efectuados no están acompañados de datos fehacientes ni de pruebas concretas que demuestren de manera verídica los valores incluidos como ajuste. Si bien la documentación comprobatoria es el documento en el cual se deben reflejar los análisis de las operaciones efectuadas con vinculados en aplicación del principio de plena competencia, es claro que los ajustes que en ella se consignen deben ser probatoriamente justificados y sólidos, y deben además explicar de manera razonable de dónde se extrajeron tales cifras>>.

En la página 30 de la resolución se plasmó lo siguiente:

<< En virtud de lo anterior, no se encuentran pruebas suficientes que acrediten la razonabilidad de los ajustes realizados por la Contribuyente. Sin perjuicio de que los cálculos figuren a partir de lo asumido por la sociedad, lo cierto es que una empresa independiente hubiese ajustado su plan de negocios, conforme a las circunstancias sufridas en el proceso de producción. Así mismo, no se advierte el efecto cuantitativo directo de las circunstancias macroeconómicas alegadas por el Contribuyente en el margen de rentabilidad.

La documentación comprobatoria y las certificaciones, se insiste, no bastan para demostrar la viabilidad del ajuste en los términos del Decreto 4349 de 2004. Por lo cual, si bien el cálculo de los ajustes está desglosado, las pruebas no son suficientes y no se sustenta la razonabilidad de estos. Así, no está demostrado por el

Contribuyente cómo los ajustes propuestos mejoraron la fiabilidad de los resultados en el análisis de comparabilidad. Lo cual está acorde con las exigencias de las Directrices de la OCDE según se ha transcrito previamente. No basta con afirmar que los ajustes son importantes y fiables, sino que se debe demostrar su necesidad; pues, se reitera, los ajustes solo proceden de manera excepcional. >>

Con certeza podemos determinar, que en todos los actos administrativos se mantuvieron los mismos fundamentos de hecho y de derecho por los cuales no eran procedentes los ajustes de comparabilidad realizados por la demandante.

Se concluye, que la DIAN no ha vulnerado el canon 711 del ET, debido a que, en los actos administrativos, se mantuvo los mismos argumentos de hechos y de derechos para rechazar los ajustes de comparabilidad.

5.7. LOS ACTOS DEMANDADOS NO INAPLICARON EL ARTÍCULO 694 DEL ET. AL AJUSTARSE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL A HECHOS DECLARADOS EN EL AÑO 2013.

La DIAN no inaplicó el artículo 694 del ET⁸, pues no tomó conceptos declarados en otros periodos, ejemplo, ingresos, costos o gastos. Por tal medida, es perfectamente válido tomar antecedentes de relevancia para desvirtuar los ajustes de comparabilidad realizada por la demandante en el año 2013, lo cual no significa que se estén tomando elementos de otros periodos para determinar el impuesto a pagar del año investigado. Aunado a que, la independencia de las liquidaciones, como lo establece el artículo 694 del ET, no es impedimento para que la DIAN tenga en cuenta información o datos que tengan incidencia para determinar el impuesto en el año gravable investigado.

En efecto, en cumplimiento de las facultades de fiscalización artículos 683 y 684, la DIAN debe analizar cada impuesto de manera independiente, velando que se realice conforme a la ley.

En ejercicio de esas facultades, la Administración puede hacer valer antecedentes fácticos, jurídicos e información reportada en años anteriores.

La independencia de las liquidaciones, como lo establece el artículo 694 del ET, no es impedimento para que la DIAN tenga en cuenta información o datos que tengan incidencia para determinar el impuesto en el año gravable investigado.

Por consiguiente, los actos administrativos no inaplicaron el artículo 694 del ET, al hacer referencia del comportamiento fiscal que tuvo la sociedad en años anteriores, puesto que dichos antecedentes eran relevantes para determinar que no le asistía razón a la sociedad demandante para realizar los ajustes de comparabilidad.

5.8. SE DAN LO PRESUPUESTO PARA APLICAR LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 647-1 DEL ET, HABIDA CUENTA QUE ESTA PROCEDE POR EL HECHO DE QUE

⁸ ART. 694. —**Independencia de las liquidaciones.** La liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

EL CONTRIBUYENTE DECLARE PÉRDIDAS FISCALES POR MAYORES VALORES A LOS REALES.

Los actos administrativos no vulneraron el principio de legalidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, toda vez que, la sanción establecida en el artículo 647-1 del ET, no nació con la introducción del parágrafo 5 del artículo 260-11 del ET, modificado por la Ley 1819/2016. Si no con la Ley 863 de 2003 aplicables a todos los contribuyentes del impuesto de renta, incluyendo a los pertenecientes al régimen de precios de transferencia.

En esta misma línea es pertinente mencionar, que lo regulado en el artículo 647-1 no distingue si el contribuyente este o no sometido al régimen de precios de transferencia, en otras palabras, siempre que se den los presupuestos allí establecidos, se debe aplicar dicha sanción sin mirar si pertenece o no al régimen de precio de transferencia.

Lo anterior, teniendo en consideración que lo que se está modificando es la declaración de renta presentada por la demandante y no con respecto a la documentación comprobatoria y de la declaración informativa en donde se aplica las sanciones establecidas en el artículo 260-11 del ET.

Es importante resaltar, que el artículo 647-1 del ET, no se establece una sanción independiente, sino que se regula las condiciones para la aplicación de la sanción por corrección o inexactitud, en otras palabras, el rechazo o disminución de pérdida fiscal es una forma de inexactitud en que incurre el contribuyente al declarar pérdidas fiscales irreales, falsas o improcedentes.

Sobre el particular, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia del 1 de junio del 2016. Exp. 20276. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, dijo:

<< (...)

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario “Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable”.

La sanción por inexactitud está vinculada al mayor impuesto a pagar o al menor saldo a favor que resulte de la conducta sancionable. Por ello, algunos contribuyentes adoptaron la práctica de declarar pérdidas fiscales por mayor valor, pues ante una eventual fiscalización de la declaración no procedía la sanción sino simplemente una reducción de la pérdida declarada.

Por lo anterior, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por artículo 24 de la Ley 863 de 2003, sancionó esa práctica y dispuso lo siguiente:

«ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. 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. Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas». (Se destaca)

Al analizar la exequibilidad de la norma, la Corte Constitucional precisó lo siguiente⁴¹:

“[...] Observa la Corte que no obstante las imprecisiones de redacción, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, no contiene una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales.

El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones. Por un lado, debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias. En consonancia con ello, independientemente de que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente produzca para el fisco, resulta razonable que la sanción se aplique en relación con la conducta –declarar un mayor valor por concepto de pérdidas- y con el momento en el que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración, y no cuando se materialice el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario.

[...] Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no”. (Se destaca) 41 Sentencia C-910 de 21 de septiembre de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

Así pues, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no tipifica un hecho sancionable independiente, sino que regula las condiciones en las cuales deben aplicarse las sanciones por inexactitud y corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales.

Además, para imponer la sanción por inexactitud por haber incluido pérdidas mayores a las reales, la norma prevé que la disminución o rechazo de pérdidas fiscales se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección.

Así, la base para determinar la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales es el impuesto de renta que teóricamente se genere sobre la pérdida a la tarifa vigente para el año en que esta se determinó y declaró.

Sobre este punto, la Sala ha precisado que la sanción por inexactitud procede por el hecho de que el contribuyente declare pérdidas fiscales por mayores valores a los reales, aunque no se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor 42.

La demandante considera que no procede la sanción por inexactitud porque no existe una sanción por el hecho de que la declaración arroje un menor saldo a favor. Sin embargo, el artículo 647-1 del E.T prevé que la disminución de la pérdida fiscal se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente y que dicha cuantía, que tiene como causa el menor saldo a favor, es la base para determinar la sanción por inexactitud.

Además, como lo señaló la Corte Constitucional, la sanción debe ser aplicada en el momento en que se declara el incremento injustificado de las pérdidas fiscales, no cuando se hace efectiva la consecuencia de ese incremento, esto es, la compensación de dichas pérdidas.

En consecuencia, procede la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T porque la demandante declaró deducciones improcedentes de las cuales se derivó una pérdida mayor a la real y la disminución de esta pérdida a la que legalmente corresponde se considera como un menor saldo a favor, en los términos del artículo 647-1 del mismo estatuto”.

En otra oportunidad, en sentencia del 5 de octubre de 2016. Exp 21051. sentencio:

(...)

En consecuencia, no es que haya dos sanciones por inexactitud por el mismo hecho sancionable, como finalmente alega la demandante para justificar la supuesta aplicación del principio de favorabilidad.

No existe, entonces, la posibilidad de escoger la norma más favorable, como si existieran dos sanciones por inexactitud por la adición de ingresos y el rechazo de deducciones. Lo procedente, se insiste, es imponer la sanción por inexactitud en las condiciones que dispuso el artículo 647-1 del E.T, en razón a que la omisión de ingresos y la inclusión de deducciones improcedentes generaron una disminución de la pérdida líquida, que, a su vez, se considera como un menor saldo a favor en los términos previstos en dicha norma.

(...)⁹

Con fundamento en lo anterior, se puede afirmar con certeza, que se concretó el hecho sancionable para dar aplicación a la sanción del artículo 647-1 del ET, cual

⁹, según poder conferido por la directora Seccional de Impuestos de Ver igualmente CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA, consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ Bogotá D.C., quince (15) de mayo de dos mil catorce (2014). Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00122-01(19647).

Concepto DIAN No 086856 del 8-09-2008 y Oficio No O64370 de 27-11-2017.

es, **“haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas”**.

En suma, están acreditados los presupuestos del artículo 647-1 del ET, la cual se encontraba vigente para el año 2013, y era aplicable a todos los contribuyentes del impuesto de renta, incluyendo a los pertenecientes al régimen de precios de transferencia.

5.9. EN EL REQUERIMIENTO ESPECIAL SE PROPUSO DE FORMA CLARA Y CONCRETA LA SANCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 647-1 DEL ET.

En este punto, no le asiste razón a la demandante al manifestar la violación de los artículos 703 y 704 del ET, solo por el hecho de hacer mención del artículo 260-11, eludiendo mencionar la citación de los artículos 647, 647-1 y 648 *ibidem*, que demuestran que en el requerimiento especial se le propuso la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647-1.

Basta con observar a folios 1593 y 1594 de la actuación administrativa tributaria (págs. 22 y 23 RE) para darse cuenta de que a la demandante se le propuso la sanción por inexactitud, como lo dispone el artículo 647-1 del ET. Lo cual está conforme con los artículos 703 y 704 *ibidem*.

5.10. NO SE CONFIGURA LA CAUSAL DE EXONERACIÓN DE LA DIFERENCIA DE CRITERIO MANIFESTADA POR LA SOCIEDAD CONTRIBUYENTE.

No se configura la diferencia de criterio como eximente de responsabilidad de la sanción establecida en el artículo 647-1 del ET. Puesto que, tanto el rechazó efectuado por la DIAN como los ajustes de comparabilidad que realizó la demandante, no se concretó sobre una interpretación de la ley tributaria, sino sobre cuestiones fácticas no demostradas por la demandante para la procedencia de los ajustes de comparabilidad.

Ahora bien, el parágrafo 2° del artículo 647 del ET, establece que *“no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulten en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”*

Entiéndase la diferencia de criterio, como aquella diferencia que existe en la interpretación errónea de la norma, es decir, de hermenéutica jurídica, en el sentido, de aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene.

Sobre el alcance de la expresión "interpretación razonable", El Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de octubre de 2016. Exp. 21051. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, dijo:¹⁰

<<...La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

— Debe figurar una norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.

— Es menester contar con una posición jurídica sustentada por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación derivados de la ley y la Constitución.

— La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación. Si la norma admite más de una interpretación plausible es generalmente anfibológica.

— La situación fáctica del contribuyente, que debe subsumirse en la norma bajo la interpretación plausible (...).>>

En la anterior sentencia igualmente se dijo:

<<De tal forma que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos¹⁰⁹. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre>>.

Por lo visto, la diferencia de criterio procede sobre la interpretación del derecho aplicable y no sobre la interpretación de hechos. En el caso que nos ocupa y por lo cual se modificó la declaración de renta del año 2013, se concretó básicamente en interpretaciones fácticas, en el sentido que la demandante no cumplió con el principio de plena competencia establecido en el artículo 260-2 del ET, ya que, los ajustes de comparabilidad realizados por la actora para eliminar las diferencias conforme al artículo 260-4 *ibidem*, no son fiables ni fueron demostrados por **TENARIS TUBOCARIBE LTDA.**

5.11. EN EL EXPEDIENTE, NO SE ENCUENTRA NINGÚN ELEMENTO DE JUICIO QUE DEMUESTREN O JUSTIFIQUEN LA CAUSACIÓN

¹⁰ Ver igualmente exps. 19.851, 19369, 21051

O UTILIDAD DE ALGUNA EROGACIÓN POR CONCEPTO DE COSTAS.

En el expediente no existe prueba alguna que demuestre la causación, comprobación, existencia y la utilidad de algún gasto que haya incurrido la parte actora.

Ahora bien, es preciso recordar que la línea Jurisprudencial desarrollada por Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, ha sido reiterada en señalar: Que solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron en la medida de su comprobación. (Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 5 de abril de 2018. Rad: 21873. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de octubre de 2020. Rad: 23859. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de septiembre de 2021. Rad: 25150. M.P. Milton Chávez García.

Lo anterior, con fundamento a lo establecido en el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) numeral, 8°.

Es así como, observado el expediente, no se encuentra ningún elemento de juicio que demuestren o justifiquen la causación u utilidad de alguna erogación por concepto de costas.

6. CONCLUSIONES

6.1. Está demostrado que no existen fundamentos fácticos ni jurídicos para decretar la nulidad de los actos administrativos, toda vez, que la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021 se notificó debidamente de forma electrónica el 5 de enero de 2021 y no por conducta concluyente como lo afirma la demandante.

6.2. Está demostrado que la DIAN notificó la Resolución nro. 7 del 4 de enero de 2021, dentro del año que tenía para resolver el recurso. Como consecuencia de lo anterior, el funcionario que expidió el acto tenía plena competencia. No configurándose el silencio positivo argumentado por la demandante. Lo anterior está demostrado a folios 2299, 3917, 3918 y 3919 del exp PT 2013 2019 000054.

6.3. Está demostrado que la DIAN efectuó una valoración de la totalidad de las pruebas obrantes en el proceso, en asocio con los fundamentos de hechos y de derecho que respaldan las decisiones tomadas en los actos administrativos. El hecho que tales decisiones no hayan sido favorable a la demandante no puede ser interpretado como una omisión probatoria.

6.4. Está demostrado que los ajustes de comparabilidad efectuados por la demandante no están acompañados de datos fehacientes ni de pruebas concretas que demuestren de manera verídica los valores incluidos como ajustes.

6.5. Está demostrado que, si bien la documentación comprobatoria es el documento

en el cual se deben reflejar los análisis de las operaciones efectuadas con vinculados en aplicación del principio de plena competencia, es claro que, los ajustes que en ella se consignent deben ser probatoriamente justificados y sólidos. Además, deben explicar de manera razonable de dónde se extrajeron tales cifras, lo cual, no se presenta en este proceso.

6.6. Está demostrado que, el rechazó del certificado de revisor fiscal no obedeció a apreciaciones subjetivas desprovistas de sustento, ya que, el certificado fue valorado por la entidad y, en la valoración, se determinó de forma sustentada que no detalla con claridad los ajustes de comparabilidad realizados por la demandante, no respaldan con afirmaciones y valores los mencionados ajustes y no está acompañado por documentos de orden interno y externo.

6.7. Está demostrado que la DIAN no ha vulnerado el canon 711 del ET, debido a que, en los actos administrativos, se mantuvo los mismos argumentos de hechos y de derechos para rechazar los ajustes de comparabilidad.

6.8. Está demostrado que, en los actos administrativos, no se inaplicó el artículo 694 del ET, al hacer referencia del comportamiento fiscal que tuvo la sociedad en años anteriores, puesto que dichos antecedentes eran relevantes para determinar que no le asistía razón a la sociedad demandante para realizar los ajustes de comparabilidad.

6.9. Está demostrado que se dan los presupuestos del artículo 647-1 del ET, la cual se encontraba vigente para el año 2013, y era aplicable a todos los contribuyentes del impuesto de renta, incluyendo a los pertenecientes al régimen de precios de transferencia.

6.10. Está demostrado a folios 1593 y 1594 de la actuación administrativa tributaria (págs. 22 y 23 RE) que a la demandante se le propuso la sanción por inexactitud, como lo dispone el artículo 647-1 del ET. Lo cual, está conforme con los artículos 703 y 704 *ibidem*.

6.11. Está demostrado que, la diferencia de criterio procede sobre la interpretación del derecho aplicable y no sobre la interpretación de hechos. En el caso que nos ocupa y por la cuales se modificó la declaración de renta del año 2013, se concretó básicamente en interpretaciones fácticas, en el sentido que la demandante no cumplió con el principio de plena competencia establecido en el artículo 260-2 del ET, ya que, los ajustes de comparabilidad realizados por la actora para eliminar las diferencias conforme al artículo 260-4 *ibidem*, no son fiables ni fueron demostrados por **TENARIS TUBOCARIBE LTDA.**

7. PRUEBAS

PRUEBAS APORTADAS POR LA DIAN

Solicito tener como prueba el expediente No PT 2013 2019 000054 donde se encuentra toda la actuación realizada por la DIAN en este proceso, lo cual aportó en mensaje de datos, formato PDF, cumpliendo con el principio de integridad

estipulado en el artículo 9° de la ley 527 de 1999.

8. PETICIONES

Solicito a este Honorable Despacho:

Primero: NEGAR todas las súplicas de la demanda.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior **CONDENAR** en costas a la demandante.

9. ANEXOS

- Poder
- Resoluciones Anexo al poder

10. NOTIFICACIONES

La DIAN la recibirá notificación en los canales digitales según lo establecido en la ley 2080 de 2021 en los siguientes correos.

DIAN: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co.

El apoderado: balvarezb@dian.gov.co

Con todo respeto. Honorables Magistrados

Benjamin Alvarez Bula
BENJAMIN SEGUNDO ALVAREZ BULA
T. P. 121731 del C. S. de la J.
C. C. No. 73.155.577 de Cartagena- Bolívar