



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00401-01 (28980)
Demandante: TCS Solution Center Sucursal Colombia

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

CONSEJERO PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00401-01 (28980)
Demandante: TCS Solution Center Sucursal Colombia
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Temas: Impuesto sobre la renta 2010. Notificación. Silencio administrativo positivo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 7 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000002 de 6 de enero de 2017, por la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta de TCS SOLUTION CENTER SUCURSAL COLOMBIA del año gravable 2010 y de la Resolución No. 624-733 del 30 de enero de 2018 a través de la cual se modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año 2010 presentada por la sociedad TCS SOLUTION CENTER SUCURSAL COLOMBIA bajo el formulario No. 1101603052924.

TERCERO: Acéptase la renuncia de poder presentada por el Dr. Julio Cesar Ruiz Muñoz, como apoderado de la entidad demandada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

CUARTO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.”

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

El 18 de abril de 2011 la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta del año 2010 en la que determinó pérdida del ejercicio de \$5.561.723.000 y saldo a favor de \$3.090.187.000³.

El 6 de enero de 2017 la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000002 en la que estableció pérdida del ejercicio de \$0, sanción por

¹ Ingresó al despacho el 26 de marzo de 2025. Índice 35 plataforma SAMAI.

² Índice 58 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo.

³ Índice 2 de la plataforma SAMAI. ANEXOSDEMA02. Fol. 201



inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas de \$5.576.049.000, y valor a pagar de \$4.157.791.000⁴.

El 10 de marzo de 2017 la demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial enunciada⁵. Sin embargo, la DIAN expidió la Resolución 733 del 30 de enero de 2018⁶, respecto de la cual, para efectos de su notificación personal, remitió citación por correo el 2 de febrero de 2018 y posteriormente la notificó por edicto el 1 de marzo del mismo año⁷.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones y normas violadas

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la empresa TCS Solution Center Sucursal Colombia formuló las siguientes pretensiones⁸:

“A. PRINCIPAL

1. A TÍTULO DE NULIDAD.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que se declare la Nulidad absoluta de la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración al haber sido proferida por un funcionario carente de competencia temporal para ello.

La falta de competencia temporal se configuró en razón a que la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración No. 624-773 del 30 de enero de 2018 fue notificada por fuera del término preclusivo y perentorio de un (1) año con que la Autoridad Tributaria contaba para ello, de conformidad con lo expresamente regulado en los artículos 730, 732, y 734 del Estatuto Tributario.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Respetuosamente solicito que se decrete la firmeza de la declaración privada presentada por TCS con ocasión del impuesto sobre la renta del período gravable 2010, en razón a la falta de competencia funcional de la Autoridad Tributaria para resolver el Recurso de Reconsideración y del Silencio Administrativo Positivo, ambas consecuencias jurídicas derivadas de la inexistencia de la Resolución de un Recurso de Reconsideración debidamente notificada dentro del término perentorio y preclusivo de un (1) año contado a partir de la presentación del Recurso de Reconsideración.

Por lo tanto, insto a su Honorable Despacho a que declare que el Recurso de Reconsideración presentado por mi poderdante debe tenerse fallado en favor de la Demandante, generando con ello una aceptación de todos y cada uno de los argumentos desarrollados y de la petición incluida en el mencionado Recurso de Reconsideración, a partir de la cual se solicitó lo siguiente:

“Con fundamento en los elementos jurídicos fácticos y probatorios desarrollados y acreditados con ocasión del presente Recurso de Reconsideración, respetuosamente solicito a su Despacho se sirva aceptar los argumentos de hecho y de derecho expuestos y en consecuencia se sirva revocar la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000002 del 06 de enero de 2017, notificado el 10 de enero del mismo año, y por lo tanto determinar que los egresos de la compañía con sus vinculadas del exterior cumplieron con el régimen de precios de transferencia y consecuentemente se sirva archivar el proceso adelantado en contra de mi representada.”

⁴ Índice 2 de la plataforma SAMAI. ANEXOSDEMA02. Fol. 200

⁵ Índice 2 de la plataforma SAMAI. ANEXOSDEMA02. Fol. 272 a 323

⁶ Índice 2 de la plataforma SAMAI. CUADERNO ANTECEDENTES 9. Fol. 733 a 1815

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI. CUADERNO ANTECEDENTES 9. Fol. 1818 a 1819

⁸ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Demanda y Reformademandas



En virtud de la aceptación a la petición transcrita, deviene revocada la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000002 del 6 de enero de 2017 y por ende se concretiza la firmeza de la declaración privada.

B. SUBSIDIARIA.

1. A TÍTULO DE NULIDAD

En subsidio solicito respetuosamente a los Honorables Magistrados, que en caso de considerar que en el presente caso no se configuró la falta de competencia temporal de la Autoridad Tributaria para resolver el Recurso de Reconsideración, ni el consecuencial Silencio Administrativo Positivo, se sirva proceder a declarar entonces la **Nulidad Absoluta** de (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000002 del 6 de enero de 2017, y (ii) de la Resolución No. 624-733 del 30 de enero de 2018, a través de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración presentado por mi poderdante y se decidió modificar el contenido de la Liquidación Oficial de Revisión.

En caso que se acepte parcialmente los argumentos expuestos por mi representada durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados derivada de los fundamentos aceptados, liquidando el saldo a favor o a pagar, derivado de la aceptación parcial acotada.

2. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos demandados se sirva declarar que el denuncia rentístico privado presentado por la Compañía con ocasión al periodo gravable 2010 se encuentra en firme y por ende deviene inmodificable, en razón a que las operaciones pactadas con los vinculados del exterior cumplieron con el régimen de precios de transferencia y fueron pactadas a precio de mercado.

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por mi representada durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva establecer los conceptos y valores sobre los cuales procedió el saldo a favor a cargo de TCS, derivados de la declaratoria de Nulidad Parcial de los Actos Demandados.

C. COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte Demandada, como consecuencia de la Declaratoria de Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos Demandados.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con el Acuerdo No. PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.”

Indicó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política; 260-1, 260-2, 260-3, 260-10, 560, 565, 732, y 734 del Estatuto Tributario; artículo 7 del Decreto 4349 de 2004; y 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).

Concepto de violación y oposición

Bajo el siguiente concepto de violación en la demanda se sustentaron los cargos y en la contestación se ejerció el derecho con contradicción así:



Cargos de orden procesal (Cuantía \$5.156.960.000)

1. Indebida notificación

La demandante alegó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada de manera errónea y por fuera del término legal, dado que el artículo 732 del Estatuto Tributario establece que dicho recurso debe resolverse dentro del plazo de un (1) año contado a partir de su presentación.

Señaló que, en el presente caso, pese a que el artículo 565 del mismo estatuto dispone que la notificación personal debe surtirse dentro de los diez (10) días siguientes, la DIAN, en el último día de dicho término, procedió a notificar el acto por edicto, contrariando lo previsto en la ley.

Explicó que el recurso de reconsideración se presentó el 10 de marzo de 2017, por lo que el término de un año para resolverlo vencía el 10 de marzo de 2018. No obstante, la citación para la notificación personal se remitió por correo el 2 de febrero de 2018, de manera que, conforme a las fechas, la comparecencia ante la Autoridad Tributaria podía efectuarse hasta el 16 de febrero del mismo año. Aun así, en esa fecha la DIAN realizó la notificación por edicto, incumpliendo lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

2. Configuración del silencio administrativo positivo

Advirtió que el efecto de no haberse realizado correctamente la notificación por edicto consiste en que el funcionario que expidió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración perdió competencia, al haberse configurado el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario, toda vez que dicho acto no fue notificado dentro del término de un (1) año establecido en el artículo 732 del mismo estatuto.

3. Violación al principio de correspondencia (art. 711 del ET)

Alegó que **no existe correspondencia entre la liquidación oficial de revisión y la resolución** que resolvió el recurso de reconsideración, toda vez que en la primera se argumentó la utilización del método TU únicamente por la falta de acceso a la información financiera de las vinculadas, mientras que en el segundo acto se ampliaron las razones sin que hubieran sido cuestionadas en etapas previas.

Lo anterior, sostuvo, vulneró el derecho al debido proceso, al impedirle ejercer una defensa clara y efectiva dentro de la respectiva etapa procesal.

4. Violación del debido proceso. Indebido rechazo de reembolsos de vinculados económicos

Manifestó que los actos demandados vulneran el derecho al debido proceso, en la medida en que no exponen razones jurídicas que justifiquen el rechazo del reembolso de dinero solicitado respecto de los vinculados económicos, limitándose únicamente a señalar la aplicación del método TU y a descartar su procedencia dentro del estudio de precios de transferencia.



5. Falta motivación de los actos. Omisión de razones de deducibilidad de los reembolsos con vinculada en la India

Advirtió que los actos demandados adolecen de **falta de motivación**, en tanto no exponen las razones jurídicas que sustentan el rechazo de la deducción en el impuesto sobre la renta del reembolso efectuado con la vinculada en la India, limitándose únicamente a hacer referencia a los reembolsos realizados con la vinculada en Uruguay.

6. Violación del derecho de defensa. Nulidad por no realización de comité técnico

Explicó que los actos demandados vulneran lo dispuesto en el artículo 29 de la Constitución Política, el artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) y el artículo 560 del Estatuto Tributario, en razón a que, pese a haberse solicitado la conformación de un comité técnico dentro de la vía gubernativa, no consta prueba de que dicho comité se hubiera reunido.

Cargos de Orden Sustancial. Régimen de Precios de Transferencia (Cuantía \$1.671.929.000, en mayores impuestos)

7. Interpretación errada de normas de precios de transferencia

Señaló que los actos demandados desconocen lo previsto en los artículos 260-1, 260-2 y 260-3 del Estatuto Tributario, por cuanto no aceptaron las expensas discutidas derivadas de operaciones con vinculadas económicas, pero mantuvieron los ingresos en la declaración objeto de controversia.

8. Ajuste indebido a la mediana

Explicó que la decisión de la DIAN de ajustar a la mediana el valor de mercado de las operaciones, con fundamento en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, no resulta procedente, toda vez que se aplicó un método distinto al utilizado en la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia (DIIPT) y en la documentación comprobatoria.

Señaló que dicha medida se adoptó únicamente con el propósito de determinar nuevos valores de mercado, lo que implica que el ajuste siempre dejaría las operaciones con vinculadas económicas por fuera de los rangos de mercado.

9. Falsa motivación

Alegó que los actos demandados se justificaron de manera indebida, al sostener el cambio del método de Precio Comparable no Controlado (PC) al de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU), con fundamento en la supuesta existencia de una relación estrecha o intensa de transacciones entre la demandante y sus vinculadas, sin que tal afirmación se encontrara debidamente soportada en pruebas.

10. Inaplicación del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004

Advirtió que los actos demandados desconocieron lo dispuesto en el artículo 7, literal B, numeral 3 del Decreto 4349 de 2004, toda vez que el estudio de precios de



transferencia realizado por la DIAN no concretó un análisis funcional respecto de la operación de egreso correspondiente al concepto de consultoría.

11. Indebido cambio de método de precios de transferencia

Aclaró que los actos demandados desconocen lo dispuesto en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario y en el artículo 7, literal N, numeral 8 del Decreto 4349 de 2004, por cuanto el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU) no resultaba aplicable, ni de manera sustancial ni técnica, a las transacciones realizadas.

12. Desconocimiento de material probatorio

Manifestó que la DIAN desconoció lo dispuesto en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario y en el Decreto 4349 de 2004, toda vez que se aportaron documentos y dictámenes técnicos que describían los proyectos desarrollados con las empresas vinculadas en el exterior, así como los proyectos locales, lo cual acreditaba la realidad económica de las transacciones y de la empresa. En consecuencia, no resultaba procedente el cambio del método de precios de transferencia aplicado.

13. Documentos en idioma extranjero no cumplen con el 251 del CGP

Advirtió que el estudio de precios de transferencia realizado por la DIAN fue soportado en documentos redactados en idioma inglés, los cuales no cumplen con lo dispuesto en el artículo 251 del Código General del Proceso, al no haber sido traducidos al idioma castellano.

14. No aplicación del punto 2.3 de las Directrices de la OCDE

Explicó que la DIAN no aplicó lo previsto en el punto 2.3 de las Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencia, al establecer como método idóneo el de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU). Señaló que, conforme al numeral 2.3 de dicho ordenamiento, los métodos tradicionales —precio comparable no controlado, costo adicionado y precio de reventa— constituyen las herramientas más directas para evaluar si una operación entre vinculados económicos cumple con el principio de plena competencia y, por ende, con los precios de mercado.

15. Método TU no es idóneo para las transacciones con vinculadas

Alegó que el artículo 7, literal B, numeral 7 del Decreto 4349 de 2004 establece que el método ideal aplicable en transacciones con vinculados económicos es aquel que no requiere múltiples ajustes. No obstante, en el presente caso, el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU) aplicado por la DIAN exigía más ajustes que el método de Precio Comparable no Controlado (PC) utilizado por la demandante.

16. Comparabilidad de operaciones con operaciones no comparables

Señaló que la DIAN desconoció lo dispuesto en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario y en los numerales D1 de los puntos 1.33, 1.36, D1.2, así como en los puntos 1.38, 1.40, 1.41, D.1.2.2 y D.1.2.4 de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia de 2010, toda vez que comparó las operaciones



cuestionadas con otras que no eran realmente comparables, al carecer de las mismas características y funcionalidad.

17. Aplicación indebida de ciclos económicos

Aclaró que los actos demandados desconocieron lo dispuesto en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario y en el artículo 7, literal B, numeral 9 del Decreto 4349 de 2004, toda vez que se acudió a los ciclos económicos de la información financiera sin que se hubiera demostrado que la situación económica de la demandante se prolongó por más de un período.

18. Incumplimiento del principio de plena competencia con el método TU

Alegó que los actos demandados desconocen lo dispuesto en los artículos 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario, por cuanto la DIAN no podía aplicar el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU), siendo el método de Precio Comparable no Controlado (PC) el técnicamente idóneo y procedente para acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia, al permitir una comparabilidad más precisa de las operaciones realizadas con vinculadas económicas.

19. Irregularidad del estudio de precios de transferencia

Manifestó que el estudio de precios de transferencia realizado por la DIAN, al aplicar el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU), careció de justificación, razón por la cual no se cumplió con los requisitos previstos en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

20. Indebida valoración de contratos

Advirtió que los contratos comerciales remitidos a la DIAN justificaban la aplicación de los comparables, de modo que la indebida valoración de dichos contratos desconoció lo previsto en los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario, así como en los artículos 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso.

21. No justificación de cambio de método

Señaló que la DIAN no justificó con razones jurídicas suficientes la aplicación del método TU en su estudio de precios de transferencia, toda vez que no aplicó lo previsto en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario para fundamentar el cambio de método.

22. Indebido rechazo de reembolsos de terceros independientes

Aclaró que los reembolsos pagados por la demandante a un tercero no debían formar parte del estudio de precios de transferencia, toda vez que correspondían a un gasto remitido a un tercero independiente, el cual posteriormente fue simplemente reintegrado, sin generar efecto económico ni contable. En consecuencia, explicó que la inclusión de dicho reembolso como variable en el estudio desconoció la comparabilidad prevista en los artículos 260-1 y 260-3 del Estatuto Tributario.



23. Método TU para reembolso de gastos

Señaló que, mediante el método TU aplicado en el estudio técnico elaborado por un experto y remitido al expediente, se demostró que el reembolso de gastos cumplía con el régimen de precios de transferencia. Indicó que dicho cumplimiento no fue desvirtuado por la DIAN, en la medida en que se trató de operaciones que no generaron utilidad.

Cargos Contra las Sanciones Impuestas

24. Improcedencia de la sanción por inexactitud por rechazo de pérdidas. Irretroactividad de las normas tributarias (Cuantía \$1.813.102.000)

Advirtió que la sanción de rechazo de pérdidas impuesta en los actos demandados con fundamento en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario no resulta procedente, toda vez que en el año 2010 dicha disposición únicamente remitía al artículo 647 y no al artículo 647-1 del mismo estatuto, norma que no existía al momento de los hechos. Además, aclaró que la referencia expresa a la sanción por pérdidas solo se incorporó posteriormente mediante la Ley 1607 de 2012.

25. Improcedencia de sanción por inexactitud (Cuantía \$1.671.929.000)

Alegó que no procede la sanción por inexactitud en el presente caso, toda vez que lo discutido obedece a una diferencia de criterios respecto de las normas aplicables.

26. Improcedencia de sanciones conjuntas (Cuantía \$1.671.929.000 y \$1.813.102.000)

Advirtió que los actos demandados no podían imponer simultáneamente la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario y la sanción por pérdidas contemplada en el artículo 647-1 del mismo estatuto, en la medida en que ambas resultan excluyentes entre sí por razones de naturaleza y de cálculo.

27. Improcedencia de sanciones por aplicación objetiva (Cuantía \$1.671.929.000 y \$1.813.102.000)

Advirtió que la sanción por inexactitud y la sanción por pérdidas fueron aplicadas de manera objetiva, sin analizar que en el accionar de la demandante durante el período investigado no se configuró fraude ni abuso.

Contestación de la Demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos⁹:

Cargos de Orden Procesal (Cuantía \$5.156.960.000)

1. Indebida notificación

Aclaró que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada en debida forma. A juicio de la DIAN, únicamente a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 el cómputo del término de diez (10) días, para que los

⁹ Índice 2 de la plataforma SAMAI. *Contestación y Contestaciónref.*



contribuyentes acudan a notificarse personalmente, se inicia desde el día siguiente a aquel en que el acto es depositado en el correo. En consecuencia, la notificación por edicto no afectó ni comprometió el término previsto para la notificación personal.

2. Configuración del silencio administrativo positivo

Advirtió que no se configuró el silencio administrativo positivo, por cuanto la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada en debida forma dentro del término de un (1) año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario. Lo anterior, en la medida en que dicha resolución quedó debidamente notificada dentro del plazo legal.

Señaló, además, que la Corte Constitucional, en la sentencia C-929 de 2005, precisó que el cómputo del término de diez (10) días para la notificación personal debe iniciarse a partir de la fecha de introducción al correo, criterio que ha sido reiterado en diversos fallos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

3. Otros cargos procesales

Explicó que, respecto de las empresas vinculadas, únicamente remitió notas contables, sin aportar comprobantes internos o externos que soportaran las transacciones realizadas.

Señaló que los actos demandados advierten el incumplimiento de efectuar operaciones a precio de mercado, incluyendo la operación con la **vinculada en India**, aunque dicha operación fue analizada de manera conjunta.

En relación con la no realización del comité técnico, indicó que, tras hacer referencia a generalidades sobre precios de transferencia, los actos demandados se presentaron como ajustados a las normas tributarias y al régimen de precios de transferencia.

Cargos de Orden Sustancial (Cuantía \$1.671.929.000)

4. Interpretación errada de normas de precios de transferencia

Señaló que los actos demandados se ajustan a la normativa en materia de precios de transferencia, en la medida en que la no aceptación de las expensas se fundamentó en la documentación aportada por la demandante.

5. Ajuste indebido a la mediana

Explicó que el ajuste a la mediana se efectuó de manera adecuada, toda vez que, de acuerdo con las pruebas remitidas al expediente, se evidenció una significativa interacción —en términos de trabajadores y capital— entre la demandante y sus vinculadas. En consecuencia, el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU) resultaba el apropiado para realizar dicho ajuste a la mediana.

6. Falsa motivación

Manifestó que el cambio de método de PC a TU se realizó por las pruebas relacionadas con los servicios de consultoría y otros egresos, los cuales probaron una alta incorporación de funciones y recursos humanos en las mencionadas operaciones.



7. Inaplicación del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004

Advirtió que cumplió con el Decreto 4349 de 2004, porque el estudio de precios de transferencia realizado por la DIAN tiene como base el Estatuto Tributario, su regulación y las Directrices de la OCDE.

8. Indebido cambio de método de precios de transferencia

Reiteró que el cambio de método se justificó por la relación estrecha de la demandante con sus vinculadas.

9. Desconocimiento de material probatorio

Manifestó que la base de los actos demandados fueron las pruebas adquiridas en el proceso de fiscalización y las remitidas por la demandante como la DIIPT y su documentación comprobatoria, por lo que existen diferentes pruebas que soportan los actos demandados.

10. No aplicación del punto 2.3 de las Directrices de la OCDE

Explicó que aplicó las Directrices de la OCDE para el estudio de precios de transferencia, como lo reflejan los actos demandados.

11. Método TU no es idóneo para las transacciones con vinculadas

Alegó que los ajustes que se realizaron en el método TU eran necesarios y no afectaron el resultado del estudio de precios de transferencia en relación con los precios de mercado.

12. Comparabilidad de operaciones con operaciones no comparables

Señaló luego de explicar la forma en que realizaron los estudios de comparabilidad, que utilizó la información de la plataforma Osiris en los que se identificaron los comparables necesarios.

13. Aplicación indebida de ciclos económicos

Aclaró que luego de explicar la forma en que realizó el estudio de precios de transferencia, que tuvo en cuenta toda la información recopilada en el proceso de fiscalización, por lo que se tuvo en cuenta las variables económicas y financieras.

14. Incumplimiento del principio de plena competencia con el método TU

Alegó que aplicó de forma correcta los artículos 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario, ya que luego de explicar la forma en que realizó el estudio de precios de transferencia explicó, que calculó de forma adecuada los rangos para cumplir el principio de plena competencia.

15. Irregularidad del estudio de precios de transferencia

Reiteró que el estudio de precios de transferencia utilizó el método TU de forma correcta, por lo que cumplió con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.



16. Indebida valoración de contratos

Advirtió, luego de explicar la forma en que se emitieron los actos administrativos, que los elementos probatorios relativos a las operaciones con empresas vinculadas fueron analizados de manera correcta.

17. No justificación de cambio de método

Reiteró, que el cambio de método de precios de transferencia se justificó en los actos demandados.

18. Indebido rechazo de reembolsos de terceros independientes

Aclaró que el rechazo de los costos de terceros independientes se debió a que, aunque la demandante acreditó el porcentaje asignado del gasto, no remitió los soportes necesarios para su verificación

19. Indebido rechazo de reembolsos de vinculados económicos

Explicó que para empresas vinculadas solo remitió notas de la contabilidad, pero no remitió comprobantes internos o externos que soportara las transacciones.

20. Método TU para reembolso de gastos

Señaló que el estudio de experto remitido al expediente no cumple con los requisitos para ser considerado prueba, en la medida en que fue aportado únicamente dentro del proceso judicial, aplica el método TU —a manera de confesión— que contradice la posición de la demandante, e incorpora un certificado de contador público extranjero que no satisface los requisitos exigidos por la normativa local.

Cargos Relacionados con las Sanciones Impuestas

21. Sanción por inexactitud por rechazo de pérdidas. Irretroactividad de las normas tributarias (Cuantía \$1.813.102.000)

Advirtió que la sanción impuesta en los actos demandados correspondió a la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Además, indicó que, en relación con los artículos 260-10 y 647-1 del mismo estatuto, para el período 2010 ya existía la sanción por pérdidas fiscales, razón por la cual no se aplicó la ley de manera retroactiva.

22. Improcedencia de sanción por inexactitud (Cuantía: \$1.671.929.000)

Alegó que no existió diferencia de criterio en la aplicación de las normas de precios de transferencia, puesto que se aplicó de manera errónea el método para establecer el valor de mercado. En consecuencia, consideró procedente la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

23. Improcedencia de sanciones conjuntas (Cuantía \$1.671.929.000 y \$1.813.102.000)

Advirtió que los actos demandados no determinaron sanciones conjuntas, ya que el artículo 647-1 del Estatuto Tributario permite determinar sanción por inexactitud, por pérdidas fiscales, que fue lo que ocurrió en el presente caso.



24. Improcedencia de sanciones por aplicación objetiva (Cuantía \$1.671.929.000 y \$1.813.102.000)

Advirtió que la sanción por inexactitud del artículo 647 y por pérdidas fiscales de 647-1 del Estatuto Tributario son aplicables como consecuencia del incumplimiento en el régimen de precios de transferencia, por lo que su aplicación es de acuerdo con el principio de legalidad.

SENTENCIA APELADA Y RECURSOS DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹⁰, A su turno, la parte demandada formuló recurso de apelación. Los motivos del fallo impugnado y los argumentos de la alzada son:

Configuración del silencio administrativo positivo (Cuantía \$5.156.960.000)

Decisión de primera instancia: Aclaró que en el presente caso resulta aplicable el artículo 562 del Estatuto Tributario en materia de notificación de actos, así como los artículos 732 y 734 del mismo estatuto, para efectos de determinar si se configuró el silencio administrativo positivo.

Señaló que la demandada notificó por edicto la resolución que resolvió el recurso de reconsideración antes de que se cumplieran los diez (10) días de la notificación personal. En consecuencia, esta Sala, en sentencia del 20 de septiembre de 2017, precisó que dicha irregularidad genera la nulidad de los actos administrativos demandados y da lugar a la configuración del silencio administrativo positivo¹¹.

Aclaró que, de acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente, la DIAN notificó por edicto la resolución que resolvió el recurso de reconsideración de manera irregular, pues lo hizo el último día del término de la notificación personal. En tal virtud, al no notificarse de forma adecuada dentro del plazo de un (1) año contado desde la presentación del recurso de reconsideración, se configuró el silencio administrativo positivo.

Finalmente, declaró que no procede la condena en costas, dado que, conforme con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, estas no se encuentran probadas en el expediente.

Primer cargo de la apelación¹²: Explicó que el Tribunal no realizó el conteo de términos de la notificación personal conforme al artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, disposición que establecía que el cómputo de diez (10) días para que los contribuyentes acudieran a notificarse personalmente iniciaba desde la fecha de depósito en el correo de la citación. Por el contrario, el Tribunal aplicó el artículo 92 de la Ley 1943 de 2018, norma posterior a los hechos, que dispone que el conteo inicia al día siguiente de haberse depositado en el correo la citación.

Advirtió que el silencio administrativo positivo no se configuró, toda vez que esta Sala, en sentencia del 21 de mayo de 2015, precisó que el oficio de citación para notificación personal hace parte del trámite de notificación de la respuesta al recurso

¹⁰ Índice 58 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo.

¹¹ Exp.20890. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

¹² Índice 62 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo.



de reconsideración¹³. En consecuencia, la demandante presentó dicho recurso el 10 de marzo de 2017, por lo que el término para resolverlo vencía el 10 de marzo de 2018; sin embargo, se cumplió con la notificación al remitirse la citación para notificar la respuesta el 1 de febrero de 2018.

Aclaró que la Corte Constitucional, en sentencia C-929 de 2005, declaró exequible la expresión “de la fecha de introducción al correo” contenida en el artículo 565 del Estatuto Tributario, razón por la cual el cómputo de términos de la notificación personal inicia ese mismo día. En consecuencia, la sentencia recurrida vulneró el principio de confianza legítima y de buena fe, e infringió la Constitución Política.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES DE LAS PARTES

La demandante reiteró lo expuesto en la demanda¹⁴. La demandada no se pronunció, y el Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que el Consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para participar en la decisión, por haber conocido el proceso en primera instancia (índice 18 SAMAI). En consecuencia, mediante auto del 20 de marzo de 2025 la Sala declaró fundado el impedimento presentado (índice 26 SAMAI), por lo que se separó de su conocimiento el presente caso.

Problema Jurídico

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver se centra en determinar:

1. ¿Cuál es el cómputo correcto del término de diez (10) días previsto en la citación para la notificación personal de la resolución que decide el recurso de reconsideración?
2. De acuerdo con la respuesta al primer interrogante, ¿se notificó en debida forma la resolución que resolvió dicho recurso?
3. Y, en consecuencia, ¿se configuró el silencio administrativo positivo?

Análisis del Caso (No prospera el cargo)

La demandada alegó que el término fijado en la citación para la notificación personal debía contarse desde el mismo día de depósito o introducción al correo. Por su parte, la parte demandante sostuvo que dicho término debía contarse a partir del día siguiente a la introducción al correo.

La determinación del momento inicial del cómputo resulta decisiva para establecer si la fijación del edicto se realizó indebidamente durante el transcurso del término de notificación personal o, por el contrario, si se ajustó a derecho. De esta conclusión depende la configuración o no del silencio administrativo positivo.

¹³ Exp. 20406. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴ Índice 12 de la plataforma SAMAI.



Para resolver el caso, es indispensable revisar el contenido de los artículos 565, 732 y 734 del Estatuto Tributario, conforme al texto vigente para la época de los hechos, los cuales regulaban la forma de notificación de los actos administrativos, el término para resolver los recursos y la procedencia del silencio administrativo positivo:

“Artículo 565. Modificado. Ley 1111/2006, Art. 45. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. (...)”

Inciso 2. Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere **dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.** En este evento también procede la notificación electrónica. (...)”

“Artículo 732. Término para resolver los recursos. La administración de impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.”

“Artículo 734. Silencio administrativo. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.” (Subraya la Sala)

Sobre la correcta notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y el cómputo del término para la notificación personal establecido en el artículo 565 del Estatuto Tributario, esta Sala recientemente se manifestó fijando criterios precisos en esta materia: los términos de días suponen días completos conforme al artículo 59 de la Ley 4 de 1913 que dispone: *“todos los plazos de días, meses o años, del que se haga mención legal, se entenderán que terminan a la medianoche del último día del plazo. Por año y por mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”*.

En consecuencia, el día de introducción al correo no puede incluirse en el conteo del término de diez (10) días, pues ello implicaría una reducción del plazo concedido por el legislador y conllevaría a la vulneración del derecho de defensa. De admitirse tal tesis, real y materialmente el contribuyente no dispondría de los diez (10) días previstos para concurrir a notificarse de manera personal, contrariando el expreso querer del legislador.

El anterior análisis, además, respeta la regla general procesal según la cual los términos empiezan a correr al día siguiente de la notificación (artículo 118 CGP). Tal disposición tiene por finalidad preservar el cómputo íntegro y completo del término conferido en la ley, en especial cuando se trata de términos fijados en días¹⁵.

Esta ha sido la posición de la Sala, como se observa en sentencia del 29 de abril de 2021¹⁶:

¹⁵ En auto del 10 de octubre de 2025, exp. 28923 C.P. Claudia Rodríguez Velásquez, la Sala precisó: “...los términos (no importa de qué naturaleza) corren a partir del día siguiente de la fecha del envío. Por ende, el día del envío del acto administrativo –que es cuando se notifica el mismo– no puede considerarse como primer día para el conteo...”

¹⁶ Exp 24510. C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 8 de septiembre de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18945. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Ver también: Sentencia del 6 de mayo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24198, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 13 de agosto de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22923, C.P. Milton Chaves García. Además, referenciada en sentencia del 3 de marzo de 2022. Exp. 25669. C.P. Milton Chaves García.



“3.3. En sentencia C-929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación” del artículo 565 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, porque consideró que con la introducción al correo del aviso de citación, no se entiende surtida la notificación personal, pues “el aviso de citación [...], tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y solo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto”.

3.4. Habida consideración que el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que la notificación personal debe practicarse dentro de los 10 días siguientes, contados desde el envío de la citación, y el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal dispone que los términos señalados en días se cuentan hábiles, debe entenderse que dicho plazo empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a la introducción de correo del aviso citatorio. Y, no desde el recibo de la citación, como lo pretende la actora. (...)

Contrario a lo señalado por la demandada en su recurso de apelación, el fundamento de la decisión del tribunal obedece a las sentencias proferidas por esta Sala que han señalado un criterio reiterado frente al conteo del plazo que tiene el administrado para comparecer a la notificación personal, esto es, los diez días corren a partir del día hábil siguiente de la introducción al correo del aviso de la citación. (...)

Para la Sala no es objeto de discusión que la Administración cumplió formalmente con el procedimiento de notificación al remitir el aviso de citación a la dirección correcta- hecho no debatido en la apelación. Sin embargo, la DIAN antes de terminar el plazo para comparecer a la notificación personal, procedió a notificar el acto mediante edicto fijado el 2 de marzo de 2015, esto es, el último día con que contaba la demandante para notificarse personalmente. Por consiguiente, la notificación por edicto fijado el 2 de marzo de 2015 y desfijado el 13 del mismo mes y año, se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el término que tenía la demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión del recurso de reconsideración. (...)

En ese orden de ideas, se configuró el silencio administrativo positivo conforme a lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del E.T., pues aun cuando la DIAN tenía hasta el 14 de abril de 2015 para dictar y notificar la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, se reitera, la notificación efectuada por edicto fue irregular y no produjo efectos legales.” (Subraya la Sala)

Complementando lo anterior, la posición de la Sala no contraría lo dispuesto en la sentencia C-929 de 2005. Dicha providencia declaró la constitucionalidad de la norma; sin embargo, la interpretación de su contenido, en armonía con las demás disposiciones procesales, corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa. Esta, como ya se indicó, para preservar el derecho de defensa y en estricta aplicación de los artículos 59 de la Ley 4 de 1913 y 118 del Código General del Proceso, ha señalado que el término de diez (10) días corre a partir del día siguiente a la introducción de la citación en el correo.

En ese sentido, el artículo 92 de la Ley 1943 de 2018 simplemente elevó a rango legal una interpretación normativa que ya constituía precedente jurisprudencial consolidado.

En el presente caso, se tiene:

1. La citación para notificar la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Resolución 733 del 30 de enero de 2018) fue introducida al correo el 2 de febrero de 2018¹⁷ (día cero).

¹⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI. CUADERNO ANTECEDENTES 9. Fol. 1818.



2. El término de diez (10) días para que compareciera el contribuyente iniciaba a contarse desde el siguiente día hábil, esto es, el 5 de febrero de 2018 (lunes), y vencía el 16 de febrero del mismo año (viernes).
3. El edicto se fijó el 16 de febrero de 2018 y se desfijó el 1 de marzo del mismo año¹⁸.

Así, resulta evidente que la notificación por edicto se traslapó o se sobrepuso con la notificación personal por un (1) día, lo que derivó en la privación del término completo concedido para la notificación personal. Ello conllevó a la vulneración del derecho de defensa y configuró una irregularidad insubsanable en la notificación, que impone la aplicación del artículo 72 del CPACA. En virtud de esta disposición, la notificación que no cumple con los requisitos legales se tiene por no realizada, por lo que la notificación válida en el presente caso es por conducta concluyente, la cual fue el 16 de marzo de 2018, fecha en la que la demandante, de acuerdo con petición formulada el 13 de marzo de 2018, recibió copia de la aludida resolución¹⁹.

En este orden de ideas, la DIAN perdió competencia temporal para expedir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, ya que al haberse presentado dicho recurso el 10 de marzo de 2017 contaba hasta el 10 de marzo de 2018 para su notificación²⁰. Sin embargo, en el presente caso al no ser efectiva la notificación por edicto y la personal del mencionado acto, la fecha de notificación por conducta concluyente (16 de marzo de 2018) fue la fecha efectiva de comunicación, la cual fue posterior a un año de haberse interpuesto el recurso de reconsideración.

En consecuencia, al no haberse surtido la notificación en debida forma y tenerse por no hecha, operó el silencio administrativo positivo regulado en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, no prosperan los cargos.

2. Condena en costas en segunda instancia a la parte demandada

Ante la no prosperidad de la apelación interpuesta por la parte demandada, procede la condena en costas en segunda instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365, numerales 1 y 8, del Código General del Proceso. En consecuencia, se fijarán como agencias en derecho el equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente al momento de la ejecutoria de la providencia, según las reglas previstas en el artículo 366 ibidem y los lineamientos establecidos en el Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia y condenará en costas, en segunda instancia, a la parte demandada.

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 del 7 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A

¹⁸ Índice 2 de la plataforma SAMAI. CUADERNO ANTECEDENTES 9. Fol. 1819

¹⁹ Índice 26 de la plataforma SAMA del Tribunal. 14_ED_EXPEDIENTE_09ANEXO7 y 15_ED_EXPEDIENTE_10ANEXO8

²⁰ Índice 2 de la plataforma SAMAI. CUADERNO ANTECEDENTES 8. Fol. 1433



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00401-01 (28980)
Demandante: TCS Solution Center Sucursal Colombia

2. CONDENAR en costas en segunda instancia a la demandada, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

3. RECONOCER personería a Paola Andrea García Colorado, para actuar en nombre y representación de la DIAN, conforme a poder conferido (índice 38 SAMAI).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>