

REPÚBLICA DE COLOMBIA



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá D.C, dieciséis (16) de abril de dos mil veintiséis (2026)

MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
DEL DERECHO
DEMANDANTE: DIRECTV COLOMBIA LTDA
DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y
ADUANAS NACIONALES-DIAN
EXPEDIENTE: 25000-23-37-000-2020-00072-00
ASUNTO: Impuesto de Renta año gravable 2012

MAGISTRADO PONENTE: JUAN DARÍO CONTRERAS BAUTISTA

SENTENCIA ANTICIPADA

Profiere este Tribunal sentencia por escrito dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad DIRECTV COLOMBIA LTDA en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

I. ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Declaraciones y condenas¹:

La sociedad DIRECTV COLOMBIA LTDA, interpuso demanda con pretensiones del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, solicitando la nulidad de los siguientes actos administrativos:

¹ Archivo 01, índice 00036, SAMAI.

- i)** La Liquidación Oficial de Revisión – LOR No.312412018000093 de 19 de septiembre de 2018 que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta por el periodo 2012 declarado por la contribuyente, y;
- ii)** La Resolución No. 992232019000140 del 17 de septiembre de 2019, que confirmó la anterior al momento de resolver el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contribuyente.

Como consecuencia de ello, a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012 presentada por la sociedad DIRECTV COLOMBIA LTDA.

Además, la sociedad demandante solicitó que, subsidiariamente se ordene a DIRECTV COLOMBIA efectuar la devolución de la retención en la fuente por impuesto sobre la renta practicada, declarada y pagada al Gobierno Nacional, en cuantía de \$6.306.225.715 y \$2.452.544.639, a DIRECTV LATIN AMERICA LLC sobre los "*servicios remunerados a través del SERVICE FEE*".

1.2. Hechos²:

El 12 de abril de 2013 declaró el impuesto de renta del año 2012 registrando un saldo a favor de \$844.980.000 y presentó en julio de 2013 la declaración informativa y documentación de precios de transferencia, seleccionando como parte analizada a Directv Latin America LLC.

Con ocasión al inicio del programa de fiscalización de la DIAN, la demandante corrigió la declaración de renta el día 26 de febrero de 2015, registrando un saldo a favor de \$595.136.000; y corrigió el 17 de noviembre de 2015 la documentación de precios de transferencia en los siguientes términos: (i) "*conexión y acceso satelital*": reclasificación (servicio técnico - código 30 a otros egresos - código 43), base de distribución (ancho de banda)³, monto (\$22.719.658.991) y margen de rentabilidad (4%); (ii) sobre

² Folio 4 y siguientes del Archivo 01, índice 00036, SAMAI.

³ La base de cálculo indicando que fue el ancho de banda, para todas las sociedades relacionadas en Centro y Suramérica que acceden a la señal satelital.

los servicios remunerados a través del “*service fee*”: monto (\$19.109.775.000), corrección⁴ no objetada por la DIAN.

La DIAN emitió el Requerimiento Especial No 312382017000135 del 22 de diciembre de 2017, el cual fue respondido por la contribuyente el 26 de marzo de 2018. Sin embargo, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000093 del 19 de septiembre de 2018 confirmando glosas y sanciones, decisión ratificada en la Resolución 992232019000140 de 17 de septiembre de 2019.

1.3. Normas violadas⁵:

- Artículos 29, 95-9, 83 y 363 de la Constitución Política
- Los numerales 1, 3, 4 y 11 del artículo 3, y artículos 42 y 80 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 260-2, 260-3, 260-4, inciso segundo del artículo 588, artículo 647 y 647- 1, numeral 4 del artículo 730, 742, 744 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004.

1.4. Concepto de violación

En cuanto al concepto de violación, la demanda propone los siguientes cargos de nulidad.

Capítulo 1 sobre " Glosas 1 (Conexión y acceso satelital) y 2 (Eventos especiales)"

Cargo 1. Violación directa de los artículos 260-1 y el párrafo del artículo 260-3 del Estatuto Tributario

Afirma que la DIAN vulneró los artículos 260-1, 260-3 (inciso 1, literal b numeral 1, numerales 2 y 4 y párrafo) y 260-4 del Estatuto Tributario, y

⁴ Narra sobre otras inconsistencias halladas por la DIAN que en su consideración fueron corregidas antes de que la DIAN proferiera el Requerimiento Especial, a saber: (i) el cargo por “*conexión y acceso satelital*” contenía una inconsistencia derivada de la documentación de precios de transferencia preparada por la Firma Ernst & Young que fue corregida antes de la respuesta al requerimiento de información; (ii) señala que la base de facturación de los “*servicios remunerados a través del SERVICE FEE*” se hizo sobre la base de 532.000 suscriptores por motivos que ya fueron explicados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración.

⁵ Folio 12 del Archivo 01, índice 00036, SAMAI.

los artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004, al seleccionar como comparables dos sociedades holding (Phoenix Satellite TV Holdings Inc. y China All Access Holdings Ltd.) no comparables con Directv Colombia (empresa operativa), y omite ajustes técnicos razonables (incluida la depuración por consolidación), lo que vicia las glosas 1 y 2 (“conexión y acceso satelital” y “eventos especiales”).

La actora expone los factores de no comparabilidad, que a continuación se sintetizan:

1. Las dos compañías chinas fueron creadas en Islas Caimán y tienen domicilio en Hong Kong y Directv Colombia no es paraíso fiscal;
2. De acuerdo con el objeto social las dos compañías tienen subsidiarias que desarrollan actividades diferentes. Mientras Colombia tiene por objeto la trasmisión de televisión satelital;
3. Las Compañías Chinas en el reporte anual del 2012 tuvieron en cuenta los ingresos de la holding y las subsidiarias. Colombia no consolidó resultados de otras sociedades.
4. La Compañía Phoenix Satellite Television es propietaria de canales de televisión, mientras que Colombia no. De acuerdo con el reporte anual 2012, los ingresos de la Compañía Phoenix Satellite Television fueron afectados positivamente por incremento en los ingresos de sus canales de televisión.
5. En relación con los activos, las dos compañías poseen edificaciones, y Phoenix Satellite Television además tiene equipos de trasmisión y aviones. Mientras que Colombia no posee esta clase de activos.
6. Las políticas contables de las Compañías chinas se fundamentan en los estándares del Instituto de contadores públicos certificado por Hong Kong. Mientras que en Colombia se fundamentan en el Decreto 2649 y 2650 del 1993.
7. Las dos compañías tuvieron cambios en las políticas contables en el año 2012.
8. La Compañía Phoenix Satellite Television desarrolla su actividad en Asia, Australia, Nueva Zelanda, África, Norteamérica, Europa y Jamaica. La Compañía All Access en China y Hong Kong.
9. El tamaño del mercado de las compañías chinas corresponde a la población de China, aproximadamente 1.350.695.000 personas.

10. Para la Compañía All Access se tomaron ejercicios del año 2010, 2011 y 2012, y para Phoenix Satellite Television del 2009, 2010 y 2011. Mientras que para Colombia fue solo el 2012.

Por estas diferencias materiales y por la omisión de ajustes técnicos razonables, la demandante solicita anular totalmente las glosas 1 y 2, y además alega falta y falsa motivación porque la DIAN no justificó las razones por las cuales dichas diferencias no afectaban la comparabilidad.

Cargo 2. “Violación directa de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, al concluir la DIAN, que el costo por "conexión y acceso satelital" y "eventos especiales", debía ser cero (-0-)”.

Señala que, rechazar el 100% del costo por “conexión y acceso satelital” y eventos especiales para una compañía que transmite televisión satelital es una glosa improcedente.

Asimismo, indica que, en la Liquidación Oficial de Revisión la DIAN determinó un ajuste de \$150.627.318.763 frente a costos por \$30.510.916.000 asociados a los dos conceptos glosados, esto es, un ajuste 4,93 veces superior al universo de costos revisados. Añade que tal desproporción, aun cuando la Administración hubiera limitado la glosa al 100% de los costos, evidencia, en criterio de la demandante, un resultado incompatible con la lógica económica del negocio, pues implicaría que una compañía de televisión satelital incurra en costo nulo por el acceso al satélite (cuyo propietario es un tercero, como INTELSAT) y, del mismo modo, en costo nulo por el uso de “eventos especiales” cuya explotación requiere pago a las programadoras que los producen.

En ese contexto, la demandante sostiene que los actos demandados desconocen los principios constitucionales de justicia y equidad tributaria, al gravar el 100% de los ingresos provenientes del servicio y del acceso a eventos especiales, mientras se rechaza la procedencia del 100% de los costos necesarios para su obtención.

Cargo 3. “Violación del derecho de contradicción y de defensa, y del debido proceso, consagrados en el artículo 29 de la Constitución Política

Aduce que, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN omitió resolver los 10 motivos de inconformidad expuestos por Directv Colombia, para insistir en su visión del caso, sin analizar uno a uno esos motivos de inconformidad.

Afirma que la Administración persistió en fundamentar sus glosas en inconsistencias ya subsanadas en la corrección de la documentación comprobatoria y la declaración informativa de precios de transferencia del 17 de noviembre de 2015 y/o aclaradas previamente al requerimiento especial mediante información suministrada en visitas fiscales.

Adicionalmente, indica que, en sede de reconsideración, la DIAN introdujo un reproche nuevo no formulado en la Liquidación Oficial de Revisión, relativo al requisito de proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario para la deducción de los “servicios remunerados a través del service fee”, lo que, en su criterio, le impidió ejercer debidamente el derecho a la defensa por haberse planteado al cierre de la sede administrativa.

Cuarto cargo. “Violación directa de los artículos 260-1 y 260-3 del Estatuto Tributario y los artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004, porque la parte analizada debe ser DIRECTV LATINAMERICA LLC, para hacer un Análisis Directo, como es lo jurídicamente adecuado en el caso de prestación de servicios y por rechazar, sin motivación alguna, la base de datos "Global Fusion", utilizada por nuestro asesor en precios de transferencia para el año 2012, la Firma Multinacional Ernst & Young”.

Expone que en la declaración informativa de precios de transferencia y documentación comprobatoria presentada el 12 de julio de 2013, y también en su corrección del 17 de noviembre de 2015, se escogió como parte analizada a Directv LA LLC (sociedad matriz), con el propósito de realizar un análisis directo. Aduce que dicha entidad era la adecuada para ser evaluada, por ser quien: (i) contrata con INTELSAT la “conexión y acceso satelital”, costo que luego factura a las subsidiarias regionales con un margen del 4%; (ii) contrata los “eventos especiales” con las programadoras para todas las subsidiarias y distribuye el costo sin margen de utilidad; y (iii) presta los “servicios remunerados a través del service fee”, cuyos costos y gastos distribuye y factura a las sociedades relacionadas también sin margen.

Según afirma, pese a lo anterior, la DIAN descartó a Directv LA LLC como parte analizada y prefirió a Directv Colombia, con lo cual, en criterio de la demandante, sustituyó el análisis directo por un análisis indirecto, al evaluar la rentabilidad de quien recibe los servicios, prescindiendo de examinar los costos y gastos incurridos por el prestador regional (DIRECTV LATIN AMERICA LLC). La demandante agrega que dicha decisión se apoyó en consideraciones que califica de falsa motivación, por cuanto se fundaron, entre otros aspectos, en supuestas “inconsistencias” que —según expone— ya habían sido corregidas con la corrección del 17 de noviembre de 2015, corrección que no habría sido cuestionada por la Administración y que, por tanto, habría reemplazado la información inicial.

Adicionalmente, la demandante sostiene que la Dian incurrió en un error de apreciación probatoria al confundir a Directv LA LLC con Directv Latin America Holdings INC, lo que habría generado una comparación errónea de cifras (ingresos, depreciación y resultado operacional) con base en estados financieros consolidados del grupo.

Finalmente, la demandante señala que la DIAN desestimó la documentación comprobatoria elaborada con apoyo en la base de datos “Global Fusion” (propiedad de Ernst & Young) sin soporte técnico suficiente y sin motivación, pese a que dicha herramienta compilaría información proveniente de fuentes de terceros ampliamente reconocidas como Compustat y Thomson Reuters, complementadas con reportes anuales de acceso público.

Con base en lo anterior, la demandante concluye que los actos demandados adolecen de falsa motivación por errores en la interpretación de las pruebas y de falta de motivación por el rechazo de la base de datos utilizada, vicios que invoca como causales de nulidad conforme al CPACA.

Quinto cargo. “Violación del numeral 1 del artículo 262-2 Estatuto Tributario y artículo 742 Estatuto Tributario, por desconocimiento de las pruebas, que soportan la aplicación del método "Precio comparable no controlado", como método para los "eventos especiales".”

Sostiene la demandante que exigir las facturas no resultaba factible, en la medida en que las negociaciones regionales adelantadas por Directv LA LLC con las grandes programadoras estarían amparadas por cláusulas de confidencialidad, que impedirían revelar a terceros las condiciones económicas de los contratos, sin incurrir en incumplimientos contractuales susceptibles de generar multas y afectar de forma grave el acceso al contenido y la posición competitiva del grupo.

Asimismo, aduce que en materia probatoria no existiría una “tarifa legal” que hiciera imprescindible la factura como única fuente válida y que, pese a ello, la DIAN habría omitido valorar las demás pruebas obrantes en el expediente administrativo, limitándose a concluir que, por falta de facturas, procedía el rechazo del 100% del costo por “eventos especiales”. En ese contexto, la demandante sostiene que la Administración desconoció el deber de apreciar las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica conforme lo exige el artículo 742 del Estatuto Tributario, lo que conlleva a su vez a vulnerar el debido proceso y el derecho de defensa.

Como soporte de la procedencia del método aplicado, la demandante refiere que en la documentación comprobatoria de precios de transferencia se explicaron los criterios para emplear el método de precio comparable no controlado. A ello suma dos certificaciones suscritas por Octaviano Pérez - contador público certificado-, en las que —según indica— se acredita: (i) el costo total incurrido por DIRECTV LATIN AMERICA LLC en 2012 por eventos especiales por USD 34.393.625; (ii) la identificación de los eventos disponibles para los afiliados en Colombia durante 2012; y (iii) el criterio de distribución del gasto, conforme al cual a Directv Colombia le correspondió el 12,42%, equivalente a USD 4.272.057, valor que la actora equipara a COP \$7.791.257.000, cifra coincidente con la glosa practicada por la DIAN.

Finalmente, afirma que, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN sostuvo que en la información consolidada del grupo PHOENIX “se eliminan los efectos de las empresas subordinadas”, apoyándose —según la demanda— en normas contables y comerciales colombianas que no serían aplicables a una sociedad extranjera, y desconociendo que el Reporte Anual 2012 utilizado por la propia DIAN sería, precisamente, un estado financiero consolidado que incorpora los resultados de la holding y sus subsidiarias.

Añade que, respecto de la sociedad CHINA ALL ACCESS HOLDINGS LIMITED, la Resolución habría guardado silencio, lo que en su criterio reforzaría la falta de motivación y confirmaría las objeciones de comparabilidad planteadas en el primer cargo.

Capítulo 2 sobre "servicios remunerados a través del SERVICE FEE"

Sexto cargo. “Nulidad de la glosa sobre los "servicios remunerados a través del SERVICE FEE", por estar probado dentro del expediente su relación de causalidad y necesidad, dando así cumplimiento al artículo 107 Estatuto Tributario”.

Solicita la nulidad de la glosa formulada por la DIAN respecto de los “servicios administrativos” remunerados a través del SERVICE FEE, por valor de \$19.109.775.000, al considerar que en el expediente se encuentra acreditada tanto la necesidad como la relación de causalidad de dicha expensa con la actividad productora de renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Sostiene, en lo esencial, que los actos demandados parten de la premisa de que las múltiples actividades desarrolladas por Directv LA LLC —en beneficio de sus subsidiarias en la región— no serían retribuidles, esto es, que deberían ejecutarse a costo cero para Directv Colombia, lo que desconoce la dinámica del negocio y la realidad económica descrita en los antecedentes.

Para sustentar la procedencia de la deducción, la demandante reitera que, conforme al Acuerdo de Servicios suscrito el 1.º de enero de 2010, Directv LA LLC presta a DIRECTV Colombia, entre otros, servicios legales, financieros, de desarrollo empresarial, mercadeo, creativos, contabilidad, impuestos y tesorería, los cuales resultarían indispensables para la operación en Colombia, lo que ha sido demostrado a lo largo del proceso con soportes idóneos.

Adicionalmente, seleccionó cinco actividades de alto impacto a fin de demostrar —con pruebas específicas— el beneficio obtenido por Directv Colombia: (i) asesoría y acompañamiento en el Proceso Subasta 4G, que

culminó con la obtención de permiso para uso de espectro y la generación de nuevos ingresos; (ii) negociaciones regionales para la adquisición de equipos (en particular decodificadores) con mejores precios, niveles de servicio y garantías, que se materializaron en compras efectuadas por la filial bajo condiciones regionalmente negociadas; (iii) negociaciones regionales con grandes programadoras para obtener derechos de transmisión —incluidos eventos de alta relevancia— en beneficio de las subsidiarias, incluida Colombia; (iv) asesoría regional para combatir la piratería y proteger la actividad generadora de renta en el mercado colombiano; y (v) gestión relacionada con el cumplimiento y aplicación de tratados internacionales de telecomunicaciones, orientada a promover condiciones regulatorias que favorecieran la competencia y la participación de la sociedad en nuevos negocios.

Con fundamento en lo anterior, la demandante sostiene que el expediente demuestra que los servicios facturados mediante el service fee fueron efectivamente prestados, que su finalidad era asegurar y potenciar el desarrollo del objeto social y la obtención de ingresos en Colombia, y que, además, el cobro se habría realizado sin adicionar margen de utilidad. En consecuencia, solicita que se levante la glosa por service fee, al cumplirse los presupuestos de necesidad y causalidad exigidos por el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Séptimo cargo. “Nulidad de la glosa sobre los "servicios remunerados a través del SERVICE FEE", por "falsa motivación", al haber adoptado una decisión en contra de hechos ya probados en el expediente”. Esto, al afirmar que tales servicios debían ser recibidos por DIRECTV Colombia a costo cero.

Primero, sostiene que la DIAN mantuvo reparos sobre la cuantía de la deducción, pese a que esta fue corregida en la documentación comprobatoria y en la declaración informativa de precios de transferencia el 17 de noviembre de 2015, en ejercicio del artículo 588 del Estatuto Tributario, corrección que, no fue objetada por la Administración; por ello, estima que persistir en el cuestionamiento de la cifra corregida desconoce una realidad ya acreditada en el expediente.

En segundo término, aduce que la DIAN afirmó carecer de información suficiente sobre la forma de cálculo del service fee, a pesar de que en el expediente reposan certificaciones suscritas el 29 de abril de 2016 por Octaviano Pérez, contador público certificado. Añade que, además, aportó una certificación adicional suscrita por el Contador Público José Torres que profundiza el detalle contable y el cálculo mensual, así como la correspondencia con facturas emitidas a la filial, por lo que considera infundado sostener que no existía información sobre el método de cuantificación.

En tercer lugar, la demandante controvierte el cuestionamiento de la DIAN respecto del número de suscriptores utilizado como factor de distribución (532.000), frente al cual la Administración habría sostenido que debía emplearse el total de suscriptores al 31 de diciembre de 2012 (683.178). A juicio de la actora, exigir que la facturación mensual de todo el año 2012 se realizara con la cifra conocida únicamente al cierre del ejercicio constituye un criterio irrazonable. Añade que, de haberse aplicado el criterio de la DIAN, el cargo habría sido mayor, por lo que no resultaría coherente que la Administración utilice esa diferencia para rechazar la deducción.

Finalmente, reitera que la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad se soporta en las pruebas aportadas sobre los servicios prestados y en casos concretos de impacto.

Con base en lo anterior, la demandante solicita que se declare la nulidad de la glosa por service fee por configurarse falsa motivación, al haberse desconocido hechos y pruebas que demostraban la cuantía, el mecanismo de cálculo y la razonabilidad del factor de distribución, así como la relación de la expensa con la actividad productora de renta.

Octavo Cargo. “Violación directa de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, al concluir la DIAN, que la deducción por "servicios remunerados a través del SERVICE FEE", debía ser cero”.

Afirma conforme a lo expuesto y probado en los cargos sexto y séptimo, los servicios fueron efectivamente prestados, que tuvieron incidencia real en la operación y en la generación de ingresos, y que los valores facturados por

Directv LA LLC corresponderían únicamente a la distribución de costos, sin adición de margen de utilidad.

Sobre esa base, la demandante considera que la decisión administrativa resulta contraria a los principios de justicia y equidad tributaria, en la medida en que, pese a reconocerse la existencia de los servicios y el beneficio obtenido por la filial, se optó por el rechazo total de la deducción, como si el contribuyente hubiese debido recibir tales prestaciones sin retribución. Añade que dicha conclusión resulta aún más gravosa si se tiene en cuenta que DIRECTV Colombia practicó, declaró y pagó retención en la fuente a la tarifa del 33% sobre el valor de la operación, circunstancia que, a su juicio, evidencia la realidad del gasto.

Capítulo 3 sobre la procedencia de las sanciones

Noveno cargo. “Improcedencia de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar probados que los costos y la deducción rechazados, son "completos y verdaderos".”

Indica que los costos por “conexión y acceso satelital” y “eventos especiales” corresponderían a erogaciones reales y necesarias para la prestación del servicio de televisión satelital, circunstancia que —se encuentra respaldada en el expediente con la documentación y soportes de precios de transferencia (inicial y corregida). Frente a la deducción por “servicios remunerados a través del service fee”, sostiene que la DIAN no discutió la existencia de los servicios, sino que planteó reparos sobre requisitos de necesidad y causalidad lo cual no equivale a la inclusión de datos falsos o inexistentes en la declaración.

Adicionalmente, la demandante resalta como indicio de realidad de las partidas la práctica, declaración y pago de retenciones en la fuente a la tarifa del 33% sobre conceptos asociados (particularmente service fee y eventos especiales), lo que, en su entender, refuerza que se está ante expensas efectivamente pagadas y no ante rubros ficticios.

Décimo cargo. “Improcedencia de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar probado que el debate con relación a los

costos y la deducción rechazados, obedecen a "diferencias de criterio relativas a la interpretación del derecho aplicable".

Plantea que, aun en el evento de subsistir las glosas, las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas no debieron imponerse, por operar la causal eximente prevista en el inciso sexto del artículo 647 del Estatuto Tributario —aplicable también a la sanción por rechazo de pérdidas conforme al artículo 647-1 ibidem— relativa a diferencias de criterio entre la Administración y el contribuyente sobre la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean completos y verdaderos.

De un lado, frente a las glosas por conexión y acceso satelital y eventos especiales, sostiene que el debate se originó en la metodología y comparabilidad empleadas en precios de transferencia —esto es, la controversia sobre análisis directo versus indirecto, la determinación de la parte analizada y la selección de comparables—, discusión que ubica en el ámbito de aplicación de los artículos 260-2, 260-3 y 260-4 del Estatuto Tributario y del Decreto 4349 de 2004. De otro lado, en cuanto al service fee, señala que la discrepancia fue de naturaleza jurídica respecto del cumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en lo anterior, la demandante afirma que las glosas y, correlativamente, las sanciones derivan de un debate interpretativo sobre normas, y no de la utilización de datos falsos o de la inclusión de partidas inexistentes. En consecuencia, solicita que se declare la anulación total de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar ante una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable.

2. Contestación de la Demanda⁶

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) presentó la contestación de la demanda oponiéndose a todas sus pretensiones. En primer lugar, aceptó como ciertos los hechos No 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 13, 14 y 17 narrados por la parte demandante, calificó como parcialmente cierto el

⁶ Índice 00010, SAMAI.

hecho No 4; No le consta el hecho No 1; No es un hecho los No 7 y 12; No es cierto el hecho No 8; No es un Hecho debatido en el proceso los No 15 y 16 y es un hecho controvertido en el proceso los No 18 y 19.

A su juicio, el rechazo de costos y deducciones por operaciones con vinculados provino de la aplicación del régimen de precios de transferencia y del principio de plena competencia, a partir del estudio de comparabilidad y de la fiabilidad de la información disponible.

Al respecto de la operación 1: “*Conexión y acceso satelital*” señala que, Directv Colombia escogió inicialmente como parte analizada a Directv LA LLC y aplicó el método TU (margen transaccional de utilidad de operación). Sin embargo, al requerir información financiera segmentada y desglose de costos y gastos, la Administración afirma haber encontrado inconsistencias y falta de información fiable que impedían verificar el análisis del contribuyente.

Con base en ello, explica que: (i) decidió cambiar la parte analizada a Directv Colombia (por contar con información financiera “más fiable”), y; (ii) efectuó una nueva búsqueda de comparables.

Ahora, al respecto de los comparables y metodología aplicada por la DIAN, sostiene que usó filtros similares a los informados por la actora (códigos SIC, periodo de 3 años, compañías activas e independientes, criterios de exclusión, palabras clave) y que, tras depurar 18 potenciales comparables, quedaron dos: (i) China All Access (Holdings) Limited, y; (ii) Phoenix Satellite Television Holdings Limite. Afirma que mantuvo el mismo método TU con indicador MO (margen operacional) y que el MO de DIRECTV Colombia fue -5,4552%, mientras que el rango intercuartílico de comparables osciló entre 20,674% (cuartil inferior) y 28,442% (cuartil superior), con mediana 24,545%. Por estar fuera del rango, ajustó a la mediana conforme al artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

Sobre el resultado, la DIAN indica que el ajuste a mediana arrojó un valor superior al total de los costos analizados para “*otros egresos*” (conexión satelital + eventos especiales), por lo cual limitó el ajuste al valor de la operación, es decir, hasta \$30.510.915.964.

Como respuesta a la tesis constitucional del “costo cero” propuesta por la actora, la DIAN sostiene que no se trató de imponer un “costo cero” por criterio discrecional, sino de la consecuencia matemática del ajuste por plena competencia cuando el margen del contribuyente se ubica fuera del rango intercuartílico y se ajusta a la mediana (artículo 260-3 del Estatuto Tributario).

Al respecto de la operación 2: “Eventos especiales”, en primer término, la DIAN señala que, solicitó los documentos soporte de los cobros por terceros independientes (facturas de programadoras) y que el contribuyente respondió que: (i) no tenía acceso a esas facturas, y; (ii) aportó certificaciones de Directv LA LLC y SKY Brasil.

Al respecto de la justificación o razón de rechazo del método PC, la DIAN indica que, ante la ausencia de facturas de terceros, no se pudo comprobar el precio pactado en operación no controlada; por ello rechazó PC y determinó que el método TU era el más apropiado en conjunto para las operaciones de “*conexión satelital*” y “*eventos especiales*”.

En conclusión, según la DIAN, aplicado TU, DIRECTV Colombia no cumplió el principio de plena competencia al no estar dentro de los márgenes comparables, lo que justificó el ajuste y el consecuente rechazo del costo.

Seguidamente, sobre la operación 3: “*Servicios administrativos / Service Fee*”, afirma que existe un Acuerdo de Servicios (del 1 de enero de 2010) por el cual DIRECTV LA LLC prestaría servicios administrativos al operador local.

No obstante, sostiene que: (i) el contribuyente no describió adecuadamente cómo se calculó el monto total a pagar; (ii) hubo inconsistencias sobre la base del cálculo; (iii) el número de suscriptores reportado varió (menciona cifras distintas), y; (iv) el monto del gasto también fue modificado a \$19.109.775.000. La DIAN agrega que, aun con correcciones, estas inconsistencias no quedaron subsanadas.

Ahora sobre la improcedencia de los gastos por servicios fee, la DIAN sostiene que: (i) bajo el análisis funcional de los precios de transferencia de la Compañía, Directv Colombia tiene estructura y áreas internas (financieras, administrativas, legales, mercadeo y ventas) y que ningún tercero independiente pagaría a un tercero por “las mismas labores” que ya realiza. Por ello, concluye que la operación no respeta la plena competencia, y; (ii) La demandante no acreditó satisfactoriamente causalidad, necesidad y proporcionalidad. Resalta que el debate no es solo contable o documental, sino de deducibilidad y racionalidad del gasto frente a la actividad productora de renta.

En oposición al cargo de falsa motivación la DIAN afirma que lo que existe es insuficiencia probatoria y falta de coherencia entre contrato, soportes y explicación de cálculo. En su planteamiento, la decisión se deriva del análisis global de la prueba conforme a sana crítica y del estándar de información fiable exigible para Precios de Transferencia.

Como contradicción al cargo por debido proceso, la DIAN sostiene que sí resolvió los motivos de inconformidad del recurso y que no existe obligación legal de hacerlo “*uno por uno*” en el orden o formato pretendido por el recurrente. Aduce que, por unidad temática, podía resolverlos de manera conjunta, y que reiterar fundamentos del acto recurrido, luego de valorar argumentos y pruebas, no vulnera por sí mismo el derecho de defensa ni el debido proceso.

Sobre la parte analizada y base de datos (Global Fusion), argumenta: (i) la DIAN reitera que la selección de parte analizada debe recaer en aquella para la cual exista: (a) mejor cantidad y calidad de información; (b) mayor comparabilidad, y; (iii) menor necesidad de ajustes.

Afirma que Directv Colombia no aportó información segmentada y fiable suficiente sobre Directv LA LLC y que hubo inconsistencias (tarifa, apéndices, cambios de clasificación, cambios de margen, diferencias entre información aportada y estados consolidados, etc.), lo que justificó escoger a DIRECTV Colombia como parte analizada.

Sobre la Base “*Global Fusion*”, la DIAN señala que la crítica a dicha base no se traduce, en un punto decisorio autónomo; el problema central fue la fiabilidad de la información necesaria para sostener el estudio.

Sobre la sanción por inexactitud sostiene que es procedente al considerar sancionable usar datos falsos, equivocados, incompletos o determinar costos y deducciones con márgenes no acordes a plena competencia que conduzcan a menor impuesto o mayor saldo a favor; y por la inclusión de costos y deducciones que, según su valoración, no fueron demostrados o no cumplen requisitos. Además, niega que opere la eximente de diferencia de criterio, pues, en su tesis, no se trata de una discrepancia interpretativa razonable con hechos completos y verdaderos, sino del incumplimiento del régimen de Precios de Transferencia y en el soporte que llevaron a ajustar márgenes.

Finalmente, invoca que la sanción por rechazo de disminución de pérdidas se impone por la inclusión de valores mayores a los reales en pérdidas declaradas.

3. Alegatos de conclusión⁷ y Concepto del Ministerio Público

Corrido el traslado para alegatos, la parte demandante, presentó alegatos de conclusión en los que reitera los argumentos de la demanda, y la parte demandada, presentó alegatos de conclusión en los que reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

El Ministerio Público, guardó silencio.

4. Trámite procesal

La demanda fue radicada el 04 de febrero del 2020, correspondiéndole por reparto al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, quien, mediante auto del 24 de septiembre siguiente, admitió la demanda⁸. El auto fue notificado

⁷ Índices 00031 y 00033, Samai.

⁸ Índice 0004 Samai.

por estado el 24 de septiembre de 2020⁹ y por correo electrónico a la entidad demandada el 08 de febrero de 2022¹⁰.

Mediante escrito radicado el 25 de marzo del 2022 la DIAN allegó contestación a la demanda. Por memorial del 15 de diciembre del 2020 la demandante había solicitado adición de la demanda, razón por la cual, mediante auto del 01 de septiembre de 2023, el Despacho resolvió admitir la reforma a la demanda.¹¹ Por memorial del 22 de septiembre del 2023, el apoderado de la entidad demandada presentó contestación a la reforma de la demanda.

Posteriormente, mediante auto del 15 de diciembre del 2023, se fijó litigio, se decretan pruebas, y se requieren los antecedentes administrativos del proceso¹². A través del auto del 19 de enero del 2024, se corre traslado a las partes para que presenten sus alegatos¹³. En memoriales del 30 de enero y el 02 de febrero del 2024, las partes presentan los alegatos de conclusión¹⁴.

B. CONSIDERACIONES

1. Competencia

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección A, es competente por el factor funcional y territorial para proferir sentencia de mérito en el presente asunto, en virtud de lo consagrado en el numeral 4 del artículo 152 y numeral 7 del artículo 156, ambos del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

2. Estudio previo de caducidad del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho

La caducidad, como fenómeno jurídico, ha sido definida por el Consejo de Estado como el vencimiento del término válido previsto en la ley para acudir ante los jueces a demandar, *“límite que está concebido para definir un plazo objetivo e invariable para que quien pretenda ser titular de un derecho, opte*

⁹ índice 0005 SAMAI

¹⁰ índice 0009, SAMAI

¹¹ índice 00014, SAMAI

¹² índice 00021 SAMAI

¹³ índice 00027 SAMAI

¹⁴ índices 00031 y 00033. SAMAI

por accionar ante las autoridades competentes”¹⁵, configurándose cuando expira dicho término.

En este orden de ideas, el literal d) del numeral 2 del artículo 164 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala que cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo y el restablecimiento del derecho, la demanda deberá presentarse dentro del término de cuatro (4) meses contados a partir del día siguiente al de la comunicación, notificación, ejecución o publicación del acto administrativo, según el caso.

Así pues, el acto administrativo al que se refiere la disposición normativa es aquel por medio del cual la Administración finaliza una actuación administrativa de carácter particular resolviendo de fondo la situación planteada; no obstante, en ocasiones el acto definitivo es susceptible de recursos en sede administrativa y algunos de ellos son de obligatorio ejercicio en caso pretender su nulidad por vía judicial; por ese motivo, será a partir de la notificación de la decisión que resuelva el recurso pertinente (obligatorio o no obligatorio) que se contará el término de caducidad¹⁶.

En materia tributaria, el artículo 720 del Estatuto Tributario¹⁷ dispone que contra las liquidaciones oficiales y las resoluciones que impongan sanciones emitidos por la Dirección de Impuestos, procede el recurso de reconsideración; por consiguiente, la oportunidad para presentar la demanda deberá ser contabilizada a partir del día siguiente a la notificación del acto que resolvió el aludido recurso.

¹⁵ Ver: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C. Sentencia del 13 de noviembre de 2018. Consejero Ponente: Guillermo Sánchez Luque. Radicación: 25000-23-26-000-2014-00029-01 (58452); entre otras.

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Providencia 20 de noviembre de 2019. Cp. Milton Chaves García. Radicado: 25000 23 27 000 2010 00042 01 (19680).

¹⁷ «ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

PARÁGRAFO Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.»

En el caso particular, se observa que la DIAN, expidió Liquidación Oficial de Revisión n°. 312412018000093 de 19 de septiembre de 2018 por medio de la cual se modificó la declaración del Impuesto de Renta presentada por la demandante para el periodo gravable 2012. Contra la anterior resolución, la parte demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en sentido negativo al contribuyente, mediante la Resolución n.º 992232019000140 del 17 de septiembre de 2019, notificada el 04 de octubre del 2019¹⁸.

Atendiendo lo precedente, conforme el literal d del numeral 2 del artículo 164 de la Ley 1437 de 2011, la demanda debía presentarse dentro del término de 4 meses contados a partir del día siguiente de la notificación, es decir, la parte demandante podía radicar la demanda hasta el 05 de febrero de 2020.

En el caso actual, se observa que la demanda fue presentada el 04 de febrero de 2020¹⁹. En consecuencia, la presentación de la demanda se realizó dentro del término legal correspondiente.

3. Problema Jurídico

Con fundamento en la fijación del litigio del auto del 15 de diciembre del 2023²⁰, el presente asunto se centra en el estudio de legalidad de los siguientes actos administrativos:

- 1.** Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000093 del 19 de septiembre de 2018, por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes, modificó el impuesto de renta del año 2012.
- 2.** Resolución n°. 992232019000140 del 17 de septiembre de 2019, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en contra de la Liquidación Oficial de Revisión, confirmándola.

En concreto, y teniendo en cuenta las normas que se citan como violadas y el concepto de violación expuesto, la Sala deberá determinar, i) si los actos

¹⁸ índice 00036, escrito de demanda, fol. 85.

¹⁹ índice 00001, SAMAI.

²⁰ Índice 00021, SAMAI.

administrativos demandados, violan los artículos 260-1 y 260-3 del ET y los artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004, porque las sociedades Holding Chinas, no son comparables con DIRECTV Colombia; ii) si existe infracción de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, al incluir la DIAN, que el costo por conexión y acceso satelital y eventos especiales, debía ser cero; iii) violación al debido proceso – artículo 29 Constitucional, derecho de defensa y contradicción, debido a que la DIAN al resolver el recurso de reconsideración, omitió pronunciarse sobre los 10 motivos de inconformidad presentados por la demandante; iv) si hay violación por parte de la DIAN de los artículos 260-1 y 260-3 del ET y los artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004, porque quien debe ser analizada es DIRECTV Latin America LLC, en el caso de prestación de servicios, y por rechazar la DIAN la base de datos Global Fusión; v) si se trasgredieron por la DIAN, el numeral primero del artículo 262-2 y el artículo 742 del ET, por desconocimiento de las pruebas que soportan el método “precio comparable no controlado”, como método para los eventos especiales; vi) si existe nulidad de la glosa sobre los servicios remunerados a través del Service Fee, por estar probada la relación de causalidad y necesidad (artículo 107 ET), y también por falsa motivación, al haber adoptado una decisión en contra de los hechos probados; vii) si la DIAN desconoció los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, al concluir que la deducción por servicios remunerados a través del Service Fee, debía ser cero; viii) si son improcedentes las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar probados que los costos y la deducción rechazados, son completos y verdaderos, y ix) si son improcedentes las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar probado que el debate con relación a los costos y la deducción rechazados, obedecen a diferencia de criterio, relativas a la interpretación del derecho aplicable.

4. Hechos probados

- a)** El día 12 de abril de 2013, la sociedad Directv Colombia Ltda.- en adelante Directv Colombia, presentó la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2012, formulario No 1103601642149, en la cual se registra en el renglón 58 Pérdida Líquida de \$7.450.074.000 y liquida un saldo a favor de \$844.980.000²¹.

²¹ Folio 12 del Archivo 01 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

- b)** El 26 de febrero de 2015 la sociedad presentó la declaración de corrección No 91000278296923 mediante el formulario No 1103605807641, disminuyendo el saldo a favor a \$595.136.000²².
- c)** El día 12 de julio de 2013 presentó la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia por el año gravable 2012, formulario No 1204600010587, registrando la suma de \$1.000.711.000 por operaciones de ingreso y de \$50.475.581.000 por operaciones de egreso²³.
- d)** La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió el Auto de Apertura No. 312382016001323 del 18 de noviembre del 2016²⁴.
- e)** El 22 de diciembre de 2017 la DIAN profirió el Requerimiento Especial No 312382017000135 a Directv Colombia, por el Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable 2012²⁵.
- f)** El 04 de abril de 2018, la sociedad presentó la respuesta al Requerimiento Especial No 312382017000135²⁶.
- g)** El 19 de septiembre de 2018, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes practicó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000093 acto oficial en el cual se confirman parcialmente las glosas propuestas en el requerimiento especial²⁷.
- h)** El 21 de febrero de 2017, la sociedad contribuyente Directv Colombia interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000093 de 19 de septiembre de 2018²⁸.
- i)** El 17 de septiembre del 2019, la DIAN profirió la Resolución No 992232019000140 por la cual se decide el recurso de reconsideración, en el cual se confirma la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000093 de 19 de septiembre de 2018²⁹.

5. Marco normativo

A continuación, se transcriben las principales disposiciones normativas del Estatuto Tributario para resolver el caso:

²² Folio 77 del Archivo 13 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²³ Folio 7 del Archivo 01 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²⁴ Folio 44 del Archivo 13 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²⁵ Folio 127 del Archivo 13 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²⁶ Folio 150 del Archivo 14 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²⁷ Folio 108 del Archivo 16 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²⁸ Folio 19 del Archivo 17 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

²⁹ Folio 77 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

5.1 Sobre el régimen de precios de transferencia aplicable (2012) y deber de documentación

Como lo ha reiterado la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, *“el régimen de precios de transferencia tiene por objetivo que, en la determinación del impuesto sobre la renta, el contribuyente que realiza operaciones con vinculados económicos del exterior cuantifique sus ingresos, costos y deducciones, a valores que sean comparables con aquellos determinados entre partes independientes, de forma que se utilicen precios de mercado (principio de plena competencia), de acuerdo con lo previsto en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos [...] para efectos de demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia, el contribuyente debe observar el deber formal de presentar la declaración informativa, y de preparar la documentación comprobatoria regulada en el artículo 260-4 [del Estatuto Tributario]”*³⁰.

Principio de plena competencia y soporte documental (Decreto 4349 de 2004)

Para el periodo discutido, el régimen vigente exigía que las operaciones con vinculados del exterior se determinaran con los precios o márgenes que se habrían pactado entre independientes, y que ello se acreditara mediante documentación comprobatoria.

El artículo 7 del Decreto 4349 de 2004³¹ dispone que la documentación comprobatoria debe contener estudios, documentos y soportes que demuestren que ingresos, costos y deducciones se fijaron bajo plena competencia, y exige incluir, entre otros, análisis funcional y la descripción de ajustes técnicos, económicos o contables, aportando los documentos que soporten cálculos, fórmulas y análisis³².

³⁰ Véase sentencia dictada por la Consejera ponente Myriam Stella Gutiérrez Argüello el 18 de abril de 2024, dentro del CUP 25000-23-37-000-2016-01484-01 ([27618](#)), En reiteración de la sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20524, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³¹ Por el cual se reglamenta el párrafo 2° del artículo 260-2, los artículos 260-3, 260-4, el párrafo 2° del artículo 260-6, y los artículos 260-8 y 260-9 del Estatuto Tributario.

³² Sentencia dictada el 09 de diciembre de 2020, por el C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, dentro del CUP 08001-23-31-002-2012-00359-01 ([23166](#)), que sobre el particular menciona: *“Para esos fines, el artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004 dispuso, al reglamentar el contenido de la documentación comprobatoria, que con la información específica a suministrar se debe aportar el análisis funcional por cada tipo de operación (ordinal 3.º de la letra B), considerando los riesgos inherentes al tipo de operación y, en particular, los asociados a la inestabilidad de las tasas de cambio. También contempló*

Comparabilidad y ajustes: regla jurisprudencial reiterada

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reiterado que aplicar el principio de plena competencia requiere: (i) analizar la operación controlada, (ii) identificar comparables, y (iii) determinar ajustes que hagan fiable la comparación cuando existan diferencias relevantes³³.

El ajuste de comparabilidad busca eliminar los efectos de diferencias que afecten significativamente precio o margen para lograr que las situaciones sean efectivamente comparables³⁴.

Consecuencia de estar fuera del rango: ajuste a la mediana

El inciso tercero³⁵ del párrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia ha tratado como regla del régimen que, si el margen del contribuyente está fuera del rango (rango ajustado o intercuartílico), procede ajustar al valor de referencia (mediana) según la norma aplicable a la vigencia analizada, siendo una consecuencia del diseño del régimen.

5.2 Sobre la selección de método, comparables y periodicidad de información

el reglamento que se incluyera, dentro de la información específica, la descripción de los ajustes técnicos, económicos o contables realizados a los tipos de operación o empresas comparables seleccionadas, según el método de determinación de los precios de transferencia utilizado, para lo cual se debían allegar los documentos que soportan los análisis, fórmulas y cálculos efectuados”.

³³ “La normativa referida contempla que, para determinar la tributación conforme al principio de plena competencia, se necesita efectuar un análisis de comparabilidad entre las transacciones controladas y aquellas realizadas por partes independientes que sean comparables (sentencia del 05 de noviembre de 2020, exp. 21990, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Al efecto, se deben valorar las condiciones de las operaciones controladas, identificar las comparables y determinar los ajustes de comparabilidad que fueran requeridos para dotar de fiabilidad al análisis”, ob cit.

³⁴ “Consecuentemente, a partir de la verificación de los factores de comparabilidad, se debe determinar si existen diferencias en las circunstancias económicamente relevantes de las operaciones o de las empresas comparadas. Establecido lo anterior, se debe juzgar si las diferencias entre las situaciones comparadas afectan materialmente el precio o margen de transacción y, de ser así, si se pueden realizar ajustes técnicos–económicos razonables para eliminar los efectos de tales diferencias. Bajo esa metodología, un ajuste de comparabilidad busca eliminar los efectos de las diferencias existentes que afecten significativamente el precio o margen de utilidad entre las operaciones o entidades comparadas para lograr que sean efectivamente comparables”, ob. cit.

³⁵ “En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango». Véase Providencia del 14 de julio de 2022 dictada por la Consejera ponente Stella Jeannette Carvajal Basto Consejo de Estado, Sección Cuarta, dentro del expediente 15001-23-33-000-2016-00146-01(24637).

De manera reiterada, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido que *“el contribuyente tiene la potestad de utilizar cualquiera de los métodos contemplados en las normas “para sustentar la adecuación de sus operaciones con vinculados económicos con el régimen de precios de transferencia, teniendo en cuenta el método que sea más adecuado para el análisis de sus propias operaciones”³⁶37.*

No hay un “único método” universal y el cambio exige justificación

En casos de precios de transferencia, la Sección Cuarta ha examinado controversias sobre cambio de método, criterios de comparabilidad y ajustes, resaltando la necesidad de coherencia con el análisis funcional y la disponibilidad de información fiable³⁸.

6. Caso actual

Visto lo anterior, de conformidad con la fijación del litigio, y teniendo en cuenta el hijo argumentativo de los fundamentos en que se sustentan los problemas jurídicos descritos se analizarán de forma conjunta, teniendo en consideración el siguiente orden:

(i) Si los actos administrativos demandados, violan los artículos 260-1 y 260-3 del ET y los artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004, porque las sociedades Holding Chinas, no son comparables con DIRECTV Colombia; (ii) Si existe infracción de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, al incluir la DIAN, que el costo por conexión y acceso satelital y eventos especiales, debía ser cero; iv) si hay violación por parte de la DIAN de los artículos 260-1 y 260-3 del ET y los artículos 1 y 7 del Decreto 4349 de 2004, porque quien debe ser

³⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de julio de 2020, expediente 23534, C.P. Milton Chaves García.

³⁷ Véase sentencia dictada por la Consejera ponente Myriam Stella Gutiérrez Argüello el 18 de abril de 2024, dentro del CUP 25000-23-37-000-2016-01484-01 (27618).

³⁸ “Ahora, si bien los métodos tradicionales pueden ser la forma más directa de establecer si las condiciones en las relaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas se llevan bajo el principio de plena competencia; las complejidades de la vida real de los negocios pueden poner dificultades prácticas en la aplicación de los métodos tradicionales. En estas situaciones excepcionales, cuando no hay suficiente información disponible, o la información disponible no es de suficiente calidad para utilizar un método tradicional, puede ser necesario definir si y bajo qué condiciones otros métodos pueden ser utilizados, esto es, los métodos transaccionales de utilidad.” Ob. cit.

analizada es DIRECTV Latin America LLC, en el caso de prestación de servicios, y por rechazar la DIAN la base de datos Global Fusión.

Mediante los actos demandados la autoridad tributaria rechazó los siguientes costos y gastos reportados en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2012 presentada por Directv Colombia: (i) la suma de \$22.719.659.000 correspondiente a los costos por conexión y acceso satelital por ajuste a la mediana del rango intercuartil en el régimen de precios de transferencia; (ii) la suma de \$7.791.257.000 correspondiente a costos por eventos especiales por ajuste a la mediana del rango intercuartil en el régimen de precios de transferencia y (iii) la suma de \$19.109.775.000 por concepto de gastos operacionales de administración por desconocimiento de costos. Por lo que se procede a analizar cada operación:

Operación de egreso por conexión y acceso satelital por \$22.719.659.000 en el renglón 49 “Costos de ventas y de prestación de servicios”

Para la prestación de este servicio de conexión y acceso satelital, las sociedades Directv Latin America LLC- en adelante Directv LA LLC y Directv Colombia LTDA- en adelante Directv Colombia o sociedad-, suscribieron un acuerdo de servicios de telecomunicaciones el 1 de enero de 2010 por el cual la primera suministra a Directv Colombia (operador local) los servicios de telecomunicaciones requeridos para proporcionar la marca Directv y entretenimiento programado “Direct to Home” (DTH).

Con fundamento en lo anterior, la sociedad presentó estudio de precios de transferencia del año 2012, en el cual seleccionó a Directv LA LLC³⁹ como parte analizada bajo la aplicación del método de margen transaccional de utilidad de operación (TU).

No obstante, la Administración identificó inconsistencias en la información financiera y en la documentación aportada respecto de Directv LA LLC, lo que, a su juicio, impedía verificar adecuadamente el análisis. En consecuencia, modificó el estudio de precios de transferencia, designando

³⁹ Se remite certificado de existencia (Good Standing) de Directv Latin America LLC en la que se certifica que la Compañía está debidamente constituida bajo las leyes de Delaware. Pruebas 16 y 17 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

como parte analizada a Directv Colombia, al considerar que se disponía de información financiera más confiable.

Adicionalmente, la Administración descartó las compañías inicialmente seleccionadas como comparables por el contribuyente y efectuó una nueva búsqueda en la base de datos TP Catalyst de Bureau Van Dijk (con corte a junio de 2013), teniendo en cuenta lo siguientes criterios:

- Códigos SIC: 4813 - Comunicación telefónica, excepto mediante radioteléfonos; 4833 - Estaciones de transmisión de televisión; 4841 - Televisión por cable y otros servicios de televisión de pago; y 4899 - Servicios de comunicaciones no incluidos en otras categorías en la cual se categoriza DIRECTV COLOMBIA LTDA.
- Periodo: promedio ponderado de los últimos tres ejercicios disponibles en la base de datos.
- Moneda: USD
- Compañías activas e independientes.

Los criterios de exclusión fueron Compañías que posean inversión en Propiedad, Planta y Equipo inferior al 30%. Compañías sin descripción de su actividad de negocio, Compañías con intangibles superiores al 5% del total activo y Compañías con inversión y desarrollo superior al 5% del total activo.

Efectuada la búsqueda en la base de datos se descartaron dieciséis (16) empresas inicialmente arrojadas por la base y se procedió a eliminar aquellas que presentaban una descripción o función de negocio distinta, situación de control particular o información financiera insuficiente. Como resultado se seleccionaron como comparables únicamente dos compañías: China All Access Holdings Limited y Phoenix Satellite Television Holdings Limited. Adicionalmente la Administración Tributaria realizó ajustes de capital en cuentas por pagar, cuentas por cobrar e inventarios con el fin de mejorar la comparabilidad financiera de dichas empresas frente a Directv Colombia Ltda.

La Administración en el nuevo análisis para esta operación, utilizó el mismo método escogido por la sociedad en su documentación comprobatoria de margen transaccional de utilidad de operación (TU) con indicador de

rentabilidad MO (margen operacional). Lo que dio como resultado un indicador de rentabilidad un MO del -5.4552%, lo que condujo a determinar que la sociedad investigada por esta operación de egreso de conexión y acceso satelital, se encontraba por fuera del rango intercuartil determinado para la muestra de las dos compañías independientes utilizadas en el análisis, teniendo en cuenta que las compañías independientes obtuvieron un MO que osciló entre un cuartil inferior del 20.674% y un cuartil superior del 28.442%, con una mediana de 24.545%. En consecuencia, la administración concluyó que, había incumplimiento del principio de plena competencia al no estar dentro de los márgenes comparables, lo que justificó el ajuste y el consecuente rechazo del costo.

Frente a lo anterior, la demandante cuestiona la idoneidad de las comparables seleccionadas por la administración, argumentando diferencias sustanciales en aspectos como estructura societaria, mercados geográficos, funciones desarrolladas, activos, riesgos, políticas contables y consolidación de estados financieros, entre otros. Asimismo, sostiene que la selección de Directv LA LLC como parte analizada era la más adecuada, dada su menor complejidad funcional y nivel de riesgos.

Al respecto, la DIAN argumenta que, la Administración tuvo en cuenta los mismos criterios de búsqueda escogidos por la sociedad Directv Colombia en el estudio de precios de transferencia, para establecer el nuevo set de las compañías comparables. Además, la búsqueda de comparables resultó ser más fiable y adecuada para la escogencia de las comparables en la operación analizada de egreso por conexión satelital, considerando que Directv Colombia es un prestador de servicio de conexión satelital.

Para dirimir el asunto, la Sala partirá de considerar que, según el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, los criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes son los siguientes:

“ARTÍCULO 260-3. CRITERIOS DE COMPARABILIDAD ENTRE VINCULADOS ECONÓMICOS Y PARTES INDEPENDIENTES. Para efectos del régimen de precios de transferencia, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o,

si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método seleccionado:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación de riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o 'know-how', la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso;

e) En el caso de enajenación de acciones, el patrimonio líquido de la emisora, ajustado por inflación*, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil de la emisora del último hecho del día de la enajenación.

2. Las funciones o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

3. Los términos contractuales reales de las partes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

PARÁGRAFO. Cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de los productos del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización” (Subrayado fuera de texto).

Las Directrices OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2010), vigentes para el año en que se desarrolló la operación analizada⁴⁰, establecen que, “Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos

⁴⁰ Guía para la aplicación del principio de plena competencia, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 22 de julio de 2010.

de dichas diferencias” (D1.1., 1.33). Así, es necesario valorar las características de las operaciones o de las empresas *“que hubieran podido influir en las condiciones de negociación en el mercado libre y realizar los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia”* (párrafo 1.36).

Frente a la identificación de los factores relevantes de comparabilidad, las directrices enunciaron cinco elementos que guardan consonancia con los enunciados en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario que son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen, los cuales se usan tanto en la definición de la operación vinculada como en la comparación entre aquella y las transacciones no vinculadas (párrafo D.1.2). Sobre el análisis funcional, este identifica las actividades con trascendencia económica y las responsabilidades asumidas, los activos utilizados o aportados y los riesgos tomados por los intervinientes, de ahí que se enfoca en lo que realmente hacen las partes y en las capacidades que aportan (párrafo 1.42)

Acorde con lo anterior, las Guías recomiendan a las administraciones tributarias que, al aplicar el principio de plena competencia, observen las condiciones de las operaciones entre independientes, pero además, las posibles diferencias con trascendencia económica que se aprecien entre las opciones disponibles de modo realista, tales como contrastes en el grado de riesgo u otros factores de comparabilidad, para determinar si hay comparabilidad entre situaciones comparadas y qué ajustes serían necesarios para lograrla (D.1.1., 1.34). También recomiendan que la comprobación de las operaciones se base en aquellas realmente efectuadas por las empresas asociadas, tal y como estas las hayan estructurado, utilizando los métodos usados por los contribuyentes, siempre que sean coherentes con los descritos en las guías (D.1.1., 1.64).

Y es que, los ajustes de comparabilidad deben considerarse si (y solo sí) se espera que mejoren la fiabilidad de los resultados. Las consideraciones que hay que plantearse a este respecto abarcan la importancia de la diferencia

por la que se considera el ajuste, la calidad de los datos sometidos al ajuste, el objeto de este y la fiabilidad del criterio utilizado para practicarlo⁴¹.

Sobre el particular la jurisprudencia del Consejo de Estado, ha señalado que, tanto la necesidad del ajuste como la fiabilidad de este depende de si la diferencia afecta realmente la comparación de las operaciones. Además, si bien es inevitable que exista diferencia entre las operaciones de vinculados y la de terceros independientes, si deben realizarse ajustes múltiples o significativos a factores relevantes de la comparabilidad, esto podría ser una indicación de que las operaciones de los terceros que inicialmente se seleccionaron como comparables realmente no lo son⁴².

Descendiendo al caso concreto, se tiene que, de acuerdo con lo informado por la demandante en la documentación comprobatoria de precios de transferencia el año 2012⁴³ la descripción general del negocio es la siguiente:

“A. Perfil Funcional y Transacciones Bajo Análisis

DIRECTV Colombia suministra televisión por satélite a los usuarios gracias a la señal provista por DIRECTV LA/ en este sentido DIRECTV Colombia desempeña la labor de agente comercial en Colombia para DIRECTV LA y a la vez, desarrolla como negocio propio la provisión de servicios locales a los usuarios del servicio de televisión satelital de DIRECTV LA. Dichos servicios locales, incluyen: la instalación de los equipos receptores, el mantenimiento, y el alquiler de los equipos decodificadores para la recepción de la señal de televisión.

Con base en el análisis funcional, se puede caracterizar a DIRECTV Colombia como una empresa dedicada a labores de mercadeo de señal de televisión satelital, servicio de mantenimiento post venta y reparación, y de cobranza por los servicios de señal por satélite prestados por DIRECTV LA. Siendo esta última la encargada de prestar el servicio satelital a los suscriptores en Colombia.

Adicionalmente la Compañía presta servicios de instalación, mantenimiento y alquiler de los equipos decodificadores necesarios para la recepción de la señal satelital.

En relación con los servicios administrativos y de satélite, que constituyen dos de las operaciones analizadas en el presente documento, se decidió analizar a DIRECTV LA, compañía que puede ser caracterizada como una empresa prestadora de servicios de televisión satelital y servicios administrativos y técnicos particulares de la industria de cable, que posee activos importantes y asume riesgos limitados.

Esto último por cuanto los servicios no se prestan a empresas no relacionadas, por lo que el riesgo crediticio es mínimo, y no se ve expuesta a riesgo cambiario ya que los cobros son pactados en su moneda local. En adición a esto, en la

⁴¹ Par 3.50. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, Julio de 2010 (Directrices de la OCDE).

⁴² Sentencia del Consejo de Estado del 27 de noviembre del 2025. Exp. 68001-23-33-000-2020-00614-01 (28270). MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

⁴³ Folio 136 del Archivo 02 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

prestación de dichos servicio DIRECTV LA utiliza recursos propios, cubre con gastos de sinergia, utiliza y asume riesgos limitados”.

(...)“3. Clientes

Debido al tipo de servicios que presta DIRECTV Colombia, sus clientes corresponden a los consumidores finales de los servicios de televisión por cable que de forma mayoritaria se pueden clasificar como personas naturales.

Adicionalmente, la Compañía realiza la venta de sus servicios a través de tres canales: Ventas Directas (fuerza de ventas propias), Telemarketing (fuerza de ventas propias), y Agentes Comerciales (agentes comerciales independientes)”.

“(..)Las principales funciones de DIRECTV Colombia son:

- La venta de suscripciones en Colombia para recibo de datos, imágenes y sonidos transmitidos directamente desde satélites o similares ubicados por fuera del espacio aéreo Colombiano;*
- Adquirir y otorgar a título de cesión o licencia derechos para la transmisión de señales de televisión pública, privada, abierta y cerrada;*
- Adquirir la licencia para la prestación de servicios de valor agregado y telemáticos;*
- La importación y alquiler de equipos en Colombia para la recepción de datos, imágenes y sonido transmitido vía satélite o similares;*
- La instalación en Colombia de los equipos de recepción de señales de televisión directa y de valor agregado;*
- La prestación de servicios de mantenimiento en Colombia de los equipos que distribuidos”.*

(...) “3. Activos. Los activos propiedad de DIRECTV Colombia e involucrados directa o indirectamente en las operaciones intercompañía bajo análisis se encuentran reflejados en la nota 10 de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2012 que se encuentran en el Anexo C.”

De acuerdo con la nota 11 de los Estados Financieros de Directv Colombia LTDA⁴⁴ Auditados al 31 de diciembre de 2012 los activos son:

11. EQUIPO, NETO	
Decodificadores	\$ 258.161.333
Equipo de cómputo y telecomunicaciones	12.944.420
Equipo de oficina	2.645.359
Antenas y satélites	4.497.374
Equipo de transporte	269.800
Decodificadores en tránsito	5.798.194
Construcciones en curso	<u> </u>
Subtotal	284.316.480
Menos - depreciación acumulada	(150.508.486)
Provisión	<u>(3.577.428)</u>
Total	<u>\$ 130.230.566</u>

Por su parte, los siguientes son los riesgos asumidos por la sociedad en la ejecución de su actividad económica⁴⁵:

⁴⁴ Prueba 14 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

⁴⁵ Folio 179 del Archivo 02 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

- Inventario: no tiene riesgos asociados a los inventarios en sus operaciones con vinculados.
- Mercadeo: alto debido al volumen de competidores legales, a las operadoras piratas de televisión por cable, y a la variedad de eventos y programas ofrecidos por otras operadoras de cable que transmiten esos eventos sin pago alguno.
- Tipo de cambio: expuesto a las fluctuaciones de la moneda, debido a que las operaciones con sus vinculados se pactan en dólares y la mayor parte de sus pagos son en dólares.
- Cartera: cobran a sus clientes por el servicio de manera anticipada y a que hace uso de métodos de selección de clientes y de herramientas como televisión prepagada.

Con base en todo lo anterior, la Sala verificará la procedencia de los comparables cuestionados por la demandante:

Respecto de la sociedad PHOENIX SATELLITE TELEVISION HOLDINGS LIMITED, en primer lugar, es de anotar que, en el Requerimiento Especial, la entidad demandada señala que anexa la información financiera de PHOENIX SATELLITE TELEVISION HOLDINGS LIMITED; sin embargo, la Sala advierte que en el expediente no obran los estados financieros de dicha compañía ni el detalle suficiente de la información utilizada para el análisis. Posteriormente, en la Resolución que decide el recurso, la Administración hace referencia al reporte anual del año 2012 aportado por la contribuyente, tomando como base las cifras allí contenidas —particularmente los ingresos del año 2012— para efectos de la comparación con Directv Colombia.

Ahora, conforme con el reporte anual del año 2012⁴⁶ aportado por la demandante en sede administrativa y judicial la actividad principal de la compañía y sus subsidiarias corresponde a actividades relacionadas con la emisión de televisión por satélite, lo que inicialmente coincide con la actividad desarrollada por Directv Colombia la cual en su documentación comprobatoria indicó como actividad principal el suministro de televisión por satélite a los usuarios en Colombia.

No obstante lo anterior, se evidencia que el reporte anual incluye los estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2012 de dicha compañía, los

⁴⁶ Pruebas 10 y 11 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

cuales corresponden a información que integra 73 subsidiarias. Estas actividades no se limitan a la prestación de servicios de televisión satelital, sino que abarcan negocios de publicidad, producción de contenidos y holding de inversiones, entre otros. Se resalta que únicamente 7 de las subsidiarias tienen como actividad principal la transmisión de televisión por satélite.

En este punto, es de recordar que, de acuerdo con las guías de la OCDE las diferencias en las características de los bienes o los servicios tienen menos incidencia en el caso de los métodos basados en el resultado que en el de los métodos tradicionales como en este caso en el cual el método a utilizar es el TU. Sin embargo, la OCDE aclara que, esto no significa, que pueda ignorarse la cuestión de la comparabilidad de las características de los bienes o servicios al aplicar estos métodos, porque puede ocurrir que las diferencias en los productos conlleven o sean el resultado del desarrollo de funciones, el uso de activos o la asunción de riesgos distintos por la parte objeto de estudio. Se ha observado en la práctica que el análisis de comparabilidad para los métodos basados en los indicadores de beneficios netos o brutos suele hacer más hincapié en las similitudes de las funciones que en las de los productos.

De acuerdo con lo anterior, considerando que, en el presente caso se utilizó el método TU con un margen sobre costos y gastos, el análisis de comparabilidad debe hacer más énfasis en las similitudes de las funciones que en los servicios. Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación. A continuación se hace el análisis funcional con la información extraída del reporte anual 2012:

DIRECTV Colombia Ltda.	Phoenix Satellite Television Holdings Ltd.
Funciones	
La Actividad principal es la Prestación del servicio de televisión satelital por suscripción	La Actividad principal es la Producción, programación y difusión de contenido televisivo (broadcasting)
Distribuidor de contenido (DTH)	Productor y broadcaster de contenido

Tiene una función comercial en la venta de suscripciones y la gestión de clientes	Se señala que comercializa publicidad y tiene una distribución internacional
En la parte operativa Transmisión satelital, instalación y mantenimiento de equipos	Las funciones incluyen la Producción audiovisual, edición, transmisión y gestión de contenidos. También incluye Desarrollo de nuevos negocios (new media, outdoor media, etc.)
Activos	
Los activos relevantes son los Decodificadores, antenas, equipos de telecomunicaciones, infraestructura técnica	Los activos relevantes incluyen Intangibles y tangibles como la propiedad intelectual (contenido), marca, estudios, plataformas multimedia
Riesgos	
Inventario: no tiene riesgos asociados a los inventarios en sus operaciones con vinculados	Contenido: No tiene riesgos asociados a inventarios pero si un Riesgo de contenido
Mercadeo: alto debido al volumen de competidores legales, a las operadoras piratas de televisión por cable, y a la variedad de eventos y programas ofrecidos por otras operadoras de cable que transmiten esos eventos sin pago alguno	Mercadeo: Alto riesgo por competencia a nivel global
Tipo de cambio: expuesto a las fluctuaciones de la moneda, debido a que las operaciones con sus vinculados se pactan en dólares y la mayor parte de sus pagos son en dólares	Tipo de cambio: Ingresos y costos en distintas monedas
Cartera: cobran a sus clientes por el servicio de manera anticipada y a que hace uso de métodos de selección de clientes y de herramientas como televisión prepagada	Cartera: Mayor relevancia
Riesgo sobre el Mercado local colombiano	Riesgo sobre el Mercado internacional

Como se observa, aunque ambas compañías participan en la industria de medios y televisión, el análisis funcional evidencia diferencias sustanciales en las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, en tanto la demandante actúa como prestadora del servicio de televisión satelital mediante la distribución de contenido, mientras que Phoenix Satellite Television Holdings Ltd. desarrolla actividades de producción, generación y comercialización de contenidos, además de operar líneas de negocio adicionales.

Es decir, si bien en el caso de Phoenix Satellite Television Holdings Ltd es posible consultar la actividad segmentada de “televisión broadcasting”, del

reporte anual se desprende que este concepto incluye publicidad, suscripciones y otras fuentes de ingresos provenientes de canales propios como Phoenix Hong Kong Channel, Phoenix Movies Channel y Phoenix North America Chinese Channel, entre otros, lo que evidencia funciones distintas a las de Directv Colombia, que no realiza actividades de publicidad ni de operación de canales de televisión. Aunado a que la información de la actividad de televisión satelital por suscripción no se encuentra segmentada.

Asimismo, se evidencia que, Phoenix Satellite Television Holdings Ltd. posee activos relevantes tanto intangibles como tangibles, entre ellos propiedad intelectual, marca, estudios y plataformas multimedia, mientras que DirecTV Colombia cuenta principalmente con activos tangibles como decodificadores y equipos de telecomunicaciones y cómputo, sin intangibles.

En cuanto al análisis de riesgos, la demandante asume principalmente riesgos operativos y comerciales propios de la prestación del servicio de televisión por suscripción, mientras que Phoenix de la información que se desprende de la lectura del reporte anual 2012 enfrentaría riesgos asociados a la producción y difusión de contenidos, publicidad, explotación de intangibles y obsolescencia de contenidos, entre otros.

Tales diferencias estructurales inciden directamente en la generación de rentabilidad, por lo que no resulta posible afirmar que los márgenes obtenidos reflejen condiciones comparables en los términos del análisis funcional. Adicionalmente, la Administración no acreditó la realización de ajustes que permitan depurar los efectos derivados de dicha agregación, ni demostró que el segmento de broadcasting sea funcionalmente homogéneo respecto de la actividad desarrollada por la sociedad analizada.

En relación con el mercado y la localización geográfica, el reporte anual del año 2012 señala que, el domicilio de la sociedad se encuentra en Hong Kong y que la distribución de ingresos de clientes externos y de activos totales por ubicación geográfica se efectúa en la república popular china, en Hong Kong y otros países.

Al respecto, se debe tener en cuenta que, si bien es cierto que en la práctica el mercado geográfico puede ser un factor no relevante para efectos de la comparabilidad, las guías de la OCDE indican que *“D.1.2.4 Circunstancias económicas 1.55 Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados*

diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas no presenten diferencias que incidan significativamente en los precios, o que se puedan realizar los ajustes apropiados. Como primer paso, resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios alternativos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y alcance de la reglamentación del mercado; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; el nivel de mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc. Los hechos y circunstancias del caso concreto determinarán si las diferencias en las circunstancias económicas inciden significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos de tales diferencias. Véase el párrafo 1.38.

(...) 1.57 El mercado geográfico es otra circunstancia económica que puede afectar a la comparabilidad. La identificación del mercado pertinente es una cuestión de hecho. Para un cierto número de sectores, los grandes mercados regionales que incluyen a más de un país pueden resultar razonablemente comparables, mientras que para otros, las diferencias entre los mercados nacionales pueden ser muy significativas.

En este caso, se evidencian diferencias relevantes en las circunstancias económicas: el grupo desarrolla sus actividades principalmente en Hong Kong y China continental, Macao y Taiwán, Norteamérica (Estados Unidos y Canadá), Europa (principalmente Reino Unido) y en el Sudeste Asiático. Esta situación difiere de manera significativa del contexto en el que opera Directv Colombia, cuyo mercado se limita al territorio colombiano.

Asimismo, el reporte anual indica que los estados financieros consolidados de la Compañía han sido elaborados de conformidad con las Normas de Información Financiera de Hong Kong ("HKFRS") emitidas por el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Hong Kong ("HKICPA") y que durante el año 2012 se introdujeron cambios en las políticas contables particularmente en la recuperación de activos subyacentes, y la transferencia de activos financieros.

Sobre las prácticas contables las guías de la OCDE han señalado “2.46 Otro aspecto importante de la comparabilidad es la homogeneidad de la contabilidad. Cuando las prácticas contables empleadas en la operación vinculada y la operación no vinculada difieren, los datos utilizados deberán ajustarse adecuadamente al objeto de asegurar, en aras de la coherencia, que los costes utilizados son del mismo tipo. Los márgenes de beneficio bruto deben cuantificarse de forma que permitan la comparación entre la empresa asociada y la empresa independiente. Además, las empresas pueden tratar de forma distinta los costes que afectan a los márgenes de beneficio bruto que deberán tenerse en cuenta para conseguir una comparabilidad fiable. (...)”

Aunque las diferencias en los marcos contables no constituyen por sí mismas un impedimento para la comparabilidad bajo el método de utilidad, sí requieren ajustes técnicos cuando afectan la determinación de márgenes. Sin embargo, en el caso concreto, la Administración se limitó a realizar ajustes de capital de trabajo (cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios), sin abordar de manera integral las diferencias derivadas de la aplicación de distintos marcos contables ni justificar suficientemente la improcedencia de esos ajustes.

Respecto de la sociedad CHINA ALL ACCESS (HOLDINGS) LIMITED, según el reporte anual del año 2012⁴⁷ aportado por la demandante, se observa que su actividad principal corresponde al holding de inversión, mientras que las actividades del grupo incluyen el suministro de soluciones de comunicación satelital y otros servicios de comunicación de datos inalámbrica. Además, el 26 de diciembre de 2012 el grupo adquirió el 51% de participación en Changefi Investment, compañía dedicada principalmente al holding de inversión y que controla un conjunto de empresas enfocadas en la investigación, desarrollo y producción de diversos productos y componentes dentro de la cadena de suministro de terminales móviles.

Por su parte, Directv Colombia, en su condición de prestadora de servicios de televisión satelital, desarrolla actividades relacionadas con la provisión de servicios de comunicación satelital, lo que en principio podría sugerir cierta similitud funcional con algunas de las actividades de la compañía

⁴⁷ Pruebas 12 y 13 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

extranjera. Con fundamento en ello, se comparan las compañías desde la perspectiva de funciones, activos y riesgos:

DIRECTV Colombia Ltda.	China All Access (Holdings) Ltd.
FUNCIONES	
La Actividad principal es la Prestación del servicio de televisión satelital por suscripción	La Actividad principal es la Provisión de soluciones de comunicación inalámbrica y satelital; desde 2012, diseño y manufactura de terminales móviles y componentes
Venta de suscripciones y gestión de usuarios	Comercialización de soluciones tecnológicas, equipos y proyectos a clientes institucionales y empresariales
Transmisión satelital, instalación y mantenimiento de equipos	Diseño, desarrollo, integración y despliegue de soluciones de comunicación y sistemas tecnológicos
No realiza producción ni investigación relevante	Actividades de investigación y desarrollo (I+D) y manufactura de terminales y componentes
ACTIVOS	
Decodificadores, antenas, equipos de telecomunicaciones, inventarios de accesorios	Propiedad, planta y equipo industrial, activos de producción, activos intangibles como know-how técnico, desarrollo tecnológico, capacidades de I+D. inversión
RIESGOS	
Inventario: no tiene riesgos asociados a los inventarios en sus operaciones con vinculados	Inventario: si tiene riesgos asociados a los inventarios físicos
Mercadeo: alto debido al volumen de competidores legales, a las operadoras piratas de televisión por cable, y a la variedad de eventos y programas ofrecidos por otras operadoras de cable que transmiten esos eventos sin pago alguno	Mercadeo: alto debido a proyectos tecnológicos y venta de equipos así como otros tipos de contratos
Tipo de cambio: expuesto a las fluctuaciones de la moneda, debido a que las operaciones con sus vinculados se pactan en dólares y la mayor parte de sus pagos son en dólares	Tipo de cambio: El reporte indica que ventas y compras están principalmente en RMB
Cartera: cobran a sus clientes por el servicio de manera anticipada y a que hace uso de métodos de selección de clientes y de herramientas como televisión prepagada	Cartera: Alto o relevante por cuentas por cobrar
Riesgo sobre el Mercado local colombiano	Mercado internacional

En cuanto a las funciones, la Sala advierte que la demandante desarrolla una actividad consistente en la prestación de servicios de televisión satelital

por suscripción, centrada en la distribución de contenidos. Por el contrario, China All Access (Holdings) Ltd. realiza actividades de naturaleza distinta, que comprenden el diseño, desarrollo e implementación de soluciones de comunicación inalámbrica y satelital, lo que implica la ejecución de proyectos con tecnología especializada. En tal sentido, no se evidencia una equivalencia funcional entre las partes.

En relación con los activos Directv Colombia concentra sus activos principalmente en equipos arrendados a clientes, cuentas por cobrar y activos diferidos. En contraste, de la lectura del reporte anual de China All Access (Holdings) Ltd se extrae que posee edificios para el uso propio, equipos electrónicos, de oficina, software informático, vehículos, equipos de maquinaria, y construcciones, entre otros, lo que evidencia diferencias sustanciales.

Finalmente, en lo que respecta al perfil de riesgos, la demandante asume principalmente riesgos operativos y comerciales propios de un modelo de suscripción. Por su parte, China All Access (Holdings) Ltd podría asumir riesgos asociados a la investigación y desarrollo, la innovación tecnológica, la gestión de inventarios, entre otros.

Por otra parte, los ingresos de China All Access (Holdings) Ltd. se presentan segmentados bajo la línea de negocio de provisión de soluciones y servicios de comunicación satelital, dicha segmentación agrupa diferentes tipos de soluciones y servicios sin un nivel de desagregación suficiente que permita identificar los componentes específicos de dicha actividad, ni los costos, gastos y márgenes asociados. En consecuencia, no es posible determinar si se cumplen los criterios de comparabilidad exigidos por el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, particularmente en lo relativo a la homogeneidad funcional.

A su turno, el reporte anual indica que los estados financieros consolidados fueron preparados de conformidad con las Normas de Información Financiera de Hong Kong (HKFRS), emitidas por el Instituto de Contadores Públicos Certificados de Hong Kong, y que durante el año 2012 se presentaron cambios en las políticas contables. Estas diferencias en las prácticas contables, frente al marco normativo aplicable a Directv Colombia para la época, constituyen un factor adicional que puede afectar la

comparabilidad, sin que la Administración haya acreditado la realización de ajustes técnicos para eliminar los efectos o la justificación de que no se debían realizar.

Finalmente, en cuanto a las circunstancias económicas, el reporte anual señala que el grupo desarrolla opera en mercados como China y Hong Kong, que aunque por si solos no son un criterio suficiente si están caracterizados por dimensiones, niveles de competencia y condiciones regulatorias distintas, mientras que Directv Colombia desarrolla su actividad exclusivamente en el mercado colombiano.

En consecuencia, la Sala considera que las diferencias identificadas en las dos compañías utilizadas como comparables afectan de manera significativa el resultado del análisis de la comparabilidad en los términos del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, sin que, la entidad demandada acredite que se hubieren realizado ajustes técnicos que permitan neutralizar dichos efectos.

En relación al reparo atinente a que la demandada debía demostrar por qué tomó los años anteriores y no los posteriores, con la justificación de los ajustes técnicos económicos razonables, no encuentra la Sala que se vulnerara la previsión del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, la cual permite tomar información *“correspondiente a dos o más ejercicios inmediatamente anteriores o posteriores al ejercicio gravable respectivo”*, en tanto tomó los tres años anteriores al ejercicio 2012, alternativa que directamente autorizaba la normativa.

Por otra parte, si bien como lo enuncia la demandada es cierto que el método de margen transaccional de utilidad de operación no exige una identidad exacta entre las actividades desarrolladas por la parte analizada y las comparables, ello no releva a la Administración del cumplimiento de los criterios de comparabilidad establecidos en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario y las Directrices de la OCDE. En efecto, como se señalaba bajo dicho método, si bien se admite un mayor grado de flexibilidad, sí es indispensable que exista una razonable homogeneidad en términos de funciones, activos y riesgos.

Finalmente, se advierte que en el expediente no obra información financiera de las compañías comparables aportada por la demandada que respalde el

estudio de precios, ni el análisis de comparabilidad realizado por la DIAN, ni tampoco fue allegado en sede judicial.

En consecuencia, el estudio de precios de transferencia efectuado por la Administración carece de sustento técnico suficiente, pues no estuvo acompañado de pruebas ni de un análisis económico. Conforme a lo dispuesto en los artículos 260-1 y 260-10 del Estatuto Tributario, la DIAN cuenta con facultades de fiscalización para determinar ingresos y costos con base en operaciones comparables entre partes independientes; sin embargo, el ejercicio de dichas facultades exige que, ante irregularidades, se establezcan ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos de los contribuyentes mediante parámetros de mercado debidamente acreditados.

Así las cosas, la Sala concluye que las diferencias significativas en el análisis funcional antes anotadas, sumadas a la ausencia de ajustes técnicos adecuados, afectan la fiabilidad del análisis de comparabilidad. Por ello, el ajuste no puede mantenerse, al no estar soportado en un análisis fiable como lo exige el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, y no desvirtúa la presunción de que las operaciones del contribuyente se realizaron a valores de mercado.

En caso contrario, permitir el rechazo del 100% del costo por conexión y acceso satelital, sin la determinación previa de un valor de plena competencia debidamente soportado, desconoce la lógica del régimen de precios de transferencia, el cual no habilita a la Administración para eliminar la deducibilidad de una operación únicamente por deficiencias en su documentación, sino que exige la determinación de un parámetro de mercado que permita efectuar, en su caso, los ajustes correspondientes.

Así las cosas, la Sala declara improcedente el rechazo impuesto por la DIAN por la suma de \$22.719.659.000 por conexión y acceso satelital incluido en el renglón 49 “Costos de ventas y de prestación de servicios” de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por Directv Colombia LTDA, contenida en los actos administrativos demandados.

Por lo anterior, la Sala se abstiene de realizar un análisis de fondo adicional sobre los demás cargos expuestos en la demanda relacionados con esta glosa.

Por tanto, el cargo tiene vocación de prosperar.

v) si se trasgredieron por la DIAN, el numeral primero del artículo 262-2 y el artículo 742 del ET, por desconocimiento de las pruebas que soportan el método “precio comparable no controlado”, como método para los eventos especiales.

Operación de Otros Egresos (eventos especiales) por la suma de \$7.791.256.964 en el renglón 49 “Costos de ventas y de prestación de servicios”

La Administración rechazó la totalidad de los costos asociados a la operación denominada “otros egresos – eventos especiales”, por valor de \$7.791.256.964 incluido en el renglón 49 “Costos de ventas y de prestación de servicios” de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por Directv Colombia, correspondientes a la adquisición de derechos de transmisión de eventos deportivos (NFL, NBA, UEFA, entre otros), bajo el argumento de que los precios pactados con la vinculada del exterior Directv LA LLC no se ajustaban al principio de plena competencia.

El contribuyente sustentó la operación mediante la aplicación del método de Precio Comparable No Controlado (PC), indicando que los pagos realizados correspondían a un esquema de reembolso de costos asumidos inicialmente por Directv LA LLC frente a terceros independientes, los cuales eran posteriormente distribuidos entre terceros en función del número de suscriptores, sin la incorporación de un margen adicional. En tal sentido, el precio pactado reflejaría el mismo valor que habría sido acordado entre partes independientes en condiciones comparables.

La Sala advierte que la Administración identificó inconsistencias en la documentación soporte de la operación de eventos especiales, particularmente en lo relacionado con la determinación del costo y la aplicación del método de Precio Comparable No Controlado (PC), lo que en principio justificaba su revisión y proceder con la determinación del costo en cumplimiento del principio de plena de competencia.

Ahora, si bien la Administración desplegó una actividad probatoria amplia, incluso mediante el requerimiento de información en el exterior, lo que permitió evidenciar inconsistencias en la documentación aportada por el contribuyente y dificultades para establecer con certeza la forma de cálculo del costo trasladado, lo cierto es que tales hallazgos no la eximían de estructurar un análisis de comparabilidad que cumpliera con los criterios de confiabilidad exigidos por el régimen de precios de transferencia.

En el presente caso, el ajuste efectuado por la DIAN se fundamentó en el mismo conjunto de comparables utilizados para la operación de conexión y acceso satelital, como lo señala el Requerimiento especial en los siguientes términos:

“La Administración Tributaria, con fundamento en los métodos para determinar la realidad económica de las operaciones pactadas entre vinculados económicos y validando si éstas son consistentes con lo que hubieran hecho partes independientes en condiciones similares, de acuerdo con lo señalado en el artículo 260-2 adicionado ley 788/2002 art 28 y las Directrices de la OCDE (Capítulo II referente a la Metodología para la determinación de los precios de transferencia), procede a rechazar el método precio comparable no controlado (PC) y a considerar el método de márgenes transacciones de utilidad de operación (TU) como el más apropiado para determinar la correcta aplicación del principio de plena competencia en las transacciones realizadas entre Directv Colombia Ltda. y su vinculado Directv LA LLC, de acuerdo con el análisis de las funciones, activos y riesgos asumidos por el contribuyente, así como, con la información asociada disponible.(...)”

4.3.2 Selección de la parte analizada y análisis de comparabilidad:

Considerando que la operación de otros egresos por eventos especiales surge al existir la conexión y acceso al satélite que permite acceder a la parrilla de programación dispuesta por Directv a su vinculados, para el análisis de esta operación de otros egresos se utilizarán los mismos criterios y comparables elegidos para el análisis de la operación de otros egresos por conexión y acceso al satélite, numeral 4.1 del presente requerimiento especial.

4.3.3. Resultados del análisis:

Por lo anterior, y como se determinó en el análisis de la operación de otros egresos por conexión y acceso al satélite, el MO de Directv Colombia Ltda. para el año gravable 2012 para la operación de otros egresos por eventos especiales con la información financiera global del contribuyente se ubicó en -5.4552%, quedando fuera del rango intercuartil determinado para la muestra de compañías independientes utilizadas en el análisis que oscila entre un cuartil inferior del 20.67475% y un cuartil superior del 28.4425%, con una mediana de 24.545%.

De acuerdo con los resultados arrojados anteriormente se concluye que Directv Colombia Ltda. NIT 805.006.014-0, en su operación con vinculados del exterior por concepto de otros egresos por eventos especiales, no obtuvo márgenes de utilidad consistentes con los que hubiese obtenido en operaciones comparables con o entre partes independientes, conllevando al incumplimiento del principio del Operador Independiente establecido en el artículo 260-1 modificado ley 863/2003 art.41.

Por lo anterior, el margen de utilidad obtenido por Directv Colombia Ltda. en su operación de otros egresos por eventos especiales también deberá ser ajustado a la mediana del rango intercuartil determinado por la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 260-1 modificado ley 863/2003 art.41”.

Como se observa, para la operación de otros egresos por eventos especiales se utilizaron los mismos criterios y comparables elegidos para el análisis de la operación de otros egresos por conexión y acceso al satélite. Sin embargo como se analizó previamente, las entidades usadas como comparables no resultan idóneos para efectos de establecer un rango de plena competencia, debido a las deficiencias en la segmentación de la información, y la diferencia en las funciones.

Así las cosas, la Sala destaca que la Administración no puede rechazar la aplicación del método de Precio Comparable No Controlado utilizado por el contribuyente para determinar el costo de los servicios de eventos especiales sin demostrar que existen precios comparables más confiables o que el método aplicado por el contribuyente conduce a resultados contrarios al principio de plena competencia. Por el contrario, en el presente caso, la DIAN sustituyó dicho método por un análisis que carece de sustento técnico suficiente, lo que vulnera lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

Por tanto, el cargo tiene vocación de prosperar.

vi) Si existe nulidad de la glosa sobre los servicios remunerados a través del Service Fee, por estar probada la relación de causalidad y necesidad (Artículo 107 del Estatuto Tributario), y también por falsa motivación, al haber adoptado una decisión en contra de los hechos probados; vii) si la DIAN desconoció los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, al concluir que la deducción por servicios remunerados a través del Service Fee, debía ser cero; iii) violación al debido proceso – artículo 29 Constitucional, derecho de defensa y contradicción, debido a que la DIAN al resolver el recurso de reconsideración, omitió pronunciarse sobre los 10 motivos de inconformidad presentados por la demandante.

Servicios administrativos o Service Fee por la suma de \$19.109.775.000 en el renglón 52 “Gastos operacionales de administración”

Mediante los actos demandados la DIAN rechazó la suma de \$19.109.775.000 por concepto de gastos operacionales de administración informada en el renglón 52 “Gastos operacionales de administración” de la declaración de renta del año 2012 presentada por Directv Colombia.

La Administración Tributaria concluyó que el rechazo de los servicios administrativos obedeció al desconocimiento del principio de plena competencia, ser innecesario y no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta hecho que no fue desvirtuado por la sociedad demandante. En efecto, indico que, la información que fue suministrada a lo largo de la discusión tiene inconsistencias o no se suministró por la sociedad demandante, pese a que el contribuyente estaba obligado a acompañar a la Documentación Comprobatoria los estudios, documentos y demás soportes relativos a las operaciones celebradas con sus vinculados.

Adicionalmente, consideró que, el gasto por servicios administrativos no era necesario, toda vez que Directv Colombia contaba con los departamentos y áreas necesarias para prestar los servicios administrativos que dieron lugar a la solicitud de \$19.109.775.000.

Por su parte, la sociedad actora argumenta que, Directv LA LLC es la entidad que presta los “servicios remunerados a través del Service Fee”, que distribuye y factura los respectivos costos y gastos a sus sociedades relacionadas en Centro y Suramérica que reciben esos servicios, sin cargar un margen de utilidad. Asimismo que, a través de las pruebas que han sido aportados oportunamente, se ha demostrado que, los servicios han sido efectivamente prestados por la vinculada y además generan beneficios para Directv Colombia, en consecuencia si se cumplen los requisitos para su deducibilidad de causalidad, necesidad y proporcionalidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pues bien, en primer lugar se debe tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 260-1-vigente para la época de los hechos: *“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes”*. En ese sentido, dicha disposición incorpora el principio de

plena competencia, conforme al cual la determinación de los costos y deducciones en operaciones intragrupo, debe corresponder a condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en circunstancias comparables.

Precisado lo anterior, la sala procede a examinar las actuaciones de la Administración y las pruebas allegadas por la demandante en vía administrativa y judicial de la siguiente manera:

1. Conforme el certificado de existencia y representación legal la sociedad investigada tiene por objeto social principal: *“La prestación y/o provisión de redes y servicios de telecomunicaciones para voz, datos, video y cualquier sistema multimedial y/o combinación de estos y/o que en el futuro existan; la prestación de servicios de entretenimiento en Colombia y/o en el exterior”*⁴⁸.
2. Acuerdo de servicios suscrito entre Directv Colombia LTDA y Directv LA LLC del día 01 de enero de 2010⁴⁹, en virtud del cual se establece que, Directv LA LLC proporcionará a Directv Colombia los servicios que se detallan en el Programa 3.01.
3. El día 12 de julio de 2013, la sociedad Directv Colombia LTDA, presentó la declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia del año gravable 2012, en la cual se reporta la suma de \$1.000.711.000 por operaciones de ingreso y de \$50.475.581.000 por operaciones de egreso⁵⁰. De acuerdo con lo informado en el formato 1125, inicialmente, las operaciones de egreso por servicios administrativos: \$19.863.303.000 con su vinculado económico Directv LA LLC, país Estados Unidos, utilizando para su análisis el Método TU, Código Indicador Rentabilidad Margen Sobre Costos y Gastos⁵¹.
4. El 7 de noviembre de 2015 la sociedad corrigió la declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia del año gravable 2012, en la cual las operaciones de egreso por Egresos por servicios administrativos se modificaron al valor de \$19.109.775.000.
5. Certificación de Revisor Fiscal sobre el valor de la operación de egreso por servicios administrativos, con sus vinculados por el año gravable 2012 por el valor de \$19.109.775.000 registrado en la cuenta 5135950200 enviado el 17 de diciembre y luego el 30 de diciembre del 2015 subsanado⁵².
6. Copia de las facturas emitidas por DIRECTV LA LLC por los servicios de conexión y acceso satelital y administrativos en el año 2012⁵³.

⁴⁸ Folio 29 del Archivo 04 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁴⁹ Folio 74 del Archivo 01 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵⁰ Folio 13 del Archivo 01 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵¹ Folio 14 del Archivo 01 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵² Folio 05 del Archivo 11 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵³ Folio 87 del Archivo 15 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

7. Certificación emitida por María Yolanda Gómez Callejo, Directora de Contraloría de Directv Colombia en la cual consta el detalle de las facturas emitidas por Directv LA LLC respecto de los servicios de conexión satelital en el año 2012⁵⁴.
8. Con ocasión al recurso de reconsideración, se allegó certificación suscrita por María Yolanda Gómez Callejas en calidad de Directora de Contraloría de Directv Colombia LTDA, en la cual se aclara que, en 2012 se registraron dos cifras distintas de suscriptores: 809.459 (incluyendo activos, retirados y desconectados) y 683.178 (solo activos reportados a la ANTV). Sin embargo, ninguna de estas cifras se utilizó para calcular el pago de servicios administrativos a Directv LA LLC, ya que las partes acordaron emplear un promedio de tres años (2010-2012) para reflejar mejor el mercado. En consecuencia, el número de suscriptores aplicable para dicho cálculo fue de 532.000⁵⁵.

De las pruebas que obran en el expediente se establece que la compañía investigada en el 2012 vendió servicios y suscripciones de televisión digital en Colombia; y que el principal proveedor de Directv Colombia es Directv LA LLC (casa matriz), que provee el acceso y la conexión satelital, los paquetes de programación y los decodificadores integrados (IRD), así como los servicios administrativos consistentes en servicios en tres áreas principales: contabilidad, impuestos y tesorería (conciliación de pagos, administración del sistema de facturación y gestión de proveedores), servicios financieros (planeación, análisis, directrices de funcionamiento, negociaciones regionales y aplicativos de control de suscriptores), y desarrollo empresarial (evaluaciones de desempeño y pruebas de hardware y software para abonados.

Se observa que, para el análisis de precios de transferencia de las operaciones de egreso por «otros egresos» por pagos de conexión y acceso satelital y por servicios administrativos, la sociedad seleccionó como parte analizada a su casa matriz Directv LA LLC ubicada en el estado de Nueva York⁵⁶.

Ahora bien, en primer lugar, es de anotar que, en el expediente obran las facturas emitidas por Directv LA LLC por los servicios administrativos en el año 2012⁵⁷, las cuales suman un valor total de \$19.109.775.000, lo que se

⁵⁴ Folio 81 del Archivo 15 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵⁵ Folio 62 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵⁶ Folio 02 del Archivo 09 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵⁷ Folio 43 del archivo 07 y 87 del Archivo 15 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI. Prueba 57 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

encuentra avalado por la Certificación emitida por María Yolanda Gómez Callejo, Directora de Contraloría de Directv Colombia en la cual consta el detalle de las facturas emitidas por Directv LA LLC respecto de los servicios administrativo⁵⁸ y el Certificado de Revisor Fiscal sobre el valor de la operación de servicio de satélite por el año gravable 2012⁵⁹ en el que se incluye el concepto de servicios administrativos por el valor de \$ 19.109.775.000.

Por su parte, el registro contable se encuentra en el detalle del auxiliar contable por tercero Directv LA LLC⁶⁰ al 31 de diciembre del 2012 por el valor de \$ 19.109.775.000 (USD 10.597.708). De acuerdo con ello, los pagos se encuentran sustentados plenamente en las facturas y en el registro contable, en tanto se soportan debidamente.

Forma de cálculo del costo a su vinculada

La administración tributaria identificó inconsistencias en la información aportada por el contribuyente, primero, la forma de cálculo del monto a pagar al vinculado no fue descrita en la documentación inicial y solo se aclaró tras requerimiento de la DIAN; segundo, el monto de la operación fue modificado durante la verificación, reduciéndose de \$19.863.303.000 a \$19.109.775.000 sin que se hayan precisado las diferencias; y tercero, existen discrepancias en el número de suscriptores reportados, pues mientras el contribuyente afirmó que eran 809.459 en 2011 y 2012, la certificación aportada señala 479.000 en 2011 y 746.000 en 2012.

Por su parte, la demandante ha señalado que el monto del servicio administrativo se determina del resultado de la aplicación del criterio a cada una de las demás jurisdicciones, incluyendo a Colombia en función del número de suscriptores, el cual para el 2012 correspondió a un promedio de los últimos 3 años, es decir a 532.000 suscriptores. Adicionalmente, indica que el costo está debidamente identificado en los registros contables de la vinculada. Con el fin de probar que si está determinado la forma de cálculo para determinar el monto a pagar a su vinculado el demandante remitió las siguientes pruebas y manifestaciones:

⁵⁸ Folio 81 del Archivo 15 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁵⁹ Folio 05 del Archivo 11 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁶⁰ Folio 113 del Archivo 05 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

1. Formulario “10K DirectTV 2012”⁶¹ (reporte anual por el año 2012) presentado a United States Securities and Exchange Commissions el 21 de febrero del 2013, en el cual se reportó la información financiera consolidada del Grupo Directv que incluye varias compañías como Directv Holdings LLC y sus subsidiarias, conocidas como Directv U.S; Directv Latin America Holdings, Inc. y sus subsidiarias, en la que se incluye como subsidiaria Directv Latin América LLC-; y DIRECTV Sports Networks LLC y sus subsidiarias (DSN). De este documento no se puede evidenciar el costo por los servicios prestados a Colombia en tanto la información está consolidada entre las compañías del grupo.
2. Balance de prueba de Directv Latin América LLC en inglés y su traducción que incluye las cuentas contables del ingreso y el gasto y costo para el año 2012⁶².
3. Con ocasión a la respuesta del 29 de abril del 2016 se presentó la Certificación de información financiera y transacciones de Directv Colombia LTDA para el año 2012⁶³ suscrita por el señor Octaviano Pérez, en calidad de Senior Director Accounting & Controller de Directv Latin América LLC señalando que, en 2012, Directv LA LLC prestó servicios directamente y en nombre de su vinculada California Broadcast Center LLC (CBC)⁶⁴ a sus vinculadas en el exterior, lo que generó ciertos gastos. Algunos de estos fueron posteriormente recobrados a dichas vinculadas, en nombre de CBC, cuando correspondía. La información financiera de DTV LA LLC y CBC, consolidada en los reportes del archivo “10K DirectTV 2012”, se presenta como soporte de estas operaciones. En este documento se detallan las cuentas contables.

El documento detalla el cálculo de los gastos de Directv LA LLC en 2012. Inicialmente se registraron USD 260.511.342, incluyendo reembolsos. Sin embargo, para determinar los costos atribuibles exclusivamente a servicios administrativos, se descontaron gastos relacionados con programación, operación de emisión y depreciación, que ya se recuperaban mediante servicios especiales y cargos de conexión satelital. Tras estos ajustes, el costo final por servicios administrativos ascendió a USD 102.947.303.

4. En la respuesta al requerimiento de información del 10 de febrero de 2016 se anexa cuadro con detalle del método para asignar gastos administrativos a Colombia⁶⁵ así:

⁶¹ Folio 06 del Archivo 05 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁶² Folio 47 del Archivo 11 y 57 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁶³ Folio 02 y 71 del Archivo 12 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁶⁴ En certificación del Michael Hartman se explica que los Centros de trasmisión están localizados en EE.UU, Venezuela y Argentina (dos últimas operan como back up) y que son parte esencial para el acceso a la red Direct to Home (DTH) por parte de Directv LA LLC. Prueba 9 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

⁶⁵ Folio 150 del Archivo 11 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

**ANEXO 1
(APPENDIX 1)
DETALLE DE LOS CARGOS RECIBIDOS POR DIRECTV COLOMBIA
(DETAIL OF THE CHARGES RECEIVED BY DIRECTV COLOMBIA)**

Evento (Event)	Cargo total Directv LA LLC	Cargo recibido Directv Colombia	% Directv Colombia
PPV	14,159,508	1,403,720	9.91%
MLB	1,493,701	81,397	5.45%
NBA	1,487,500	178,853	12.02%
NFL	503,539	75,478	14.99%
La Liga - España	1,310,550	205,362	15.67%
Uefa	5,700,000	1,069,075	18.76%
Serie A - Italia	983,333	137,881	14.02%
Liga 1 - Francia	448,667	61,256	13.65%
ATP	340,000	40,186	11.82%
La Liga (ESPN) - España	2,500,000	327,813	13.11%
Beach Volleyball (FIVB)	150,000	19,714	13.14%
Summer Olympic Games	5,316,827	671,332	12.63%
Total	34,393,625	4,272,057	12.42%

**ANEXO 1
(APPENDIX 1)
DETALLE DE LA INFORMACIÓN UTILIZADA PARA CALCULAR LOS VALORES DE LA LLAVE DE ASIGNACIÓN
(DETAIL OF THE INFORMATION USED TO CALCULATE THE VALUES OF THE ALLOCATION KEY)**

Servicios Administrativos (Administrative services)				
País (Country)	Suscripciones (nótas) subscriptions (subscriptions)	% Zona Latinoamericana (% Latin American zone)	% Zona Panamericana (% Panamerican zone)	% Zona PanRegional (% Panregional zone)
Caribe y Trinidad	53	0.57%	1.27%	2.01%
Chile	269	2.90%	6.40%	10.16%
Colombia	532	5.73%	12.65%	20.09%
Ecuador	175	1.88%	4.16%	6.61%
Perú	106	1.15%	2.53%	4.02%
Puerto Rico	235	2.53%	5.60%	8.89%
Uruguay	55	0.59%	1.30%	2.07%
Venezuela	1,223	13.16%	29.08%	46.16% *
Argentina	1,556	16.75%	37.01%	N/A ?
Brazil	3,443	37.05%	N/A	N/A
Mexico	1,643	17.68%	N/A	N/A
Total Zona Latinoamérica	9,292	100.00%	100.00%	100.00%
Total Zona Panamericana	4,206			
Total Zona PanRegional	2,649			

Servicios Administrativos (Administrative services)				
Zona (Zone)	Gasto total (Total expenses (USD))	% gasto total (% total expenses)	% asignado a Colombia (% allocated to Colombia)	% Ponderado (Weighted %)
Zona Latino América	49,160,432	47.75%	5.73%	2.73%
Zona Panamericana	40,222,171	39.07%	12.65%	4.94%
Zona PanRegional	13,564,700	13.18%	20.09%	2.65%
Total	102,947,303	100%		10.33%
				USD 10,629,617

Con ocasión a la respuesta del 29 de abril del 2016 y para explicar las anteriores tablas, se presentó certificación de información financiera y transacciones de Directv Colombia Ltda. para el año 2012 suscrita por el señor Octaviano Pérez, en calidad de Senior Director Accounting & Controller de Directv Latin América LLC⁶⁶:

“2. Durante el año 2012, Directv LA LLC incurrió en gastos por la prestación de servicios administrativos en favor de sus vinculadas en América Latina por un valor total de USD 102.947.303.

Directv LA LLC divide los países de América Latina en las siguientes zonas: a. Latinoamérica: Incluye Argentina, Trinidad y las islas del Caribe, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, Puerto Rico, Uruguay, Venezuela, Brasil y México. b. PanAmericana: Excluye Brasil y México del listado previsto en el numeral 3.a.

⁶⁶ Folio 12 y 82 del Archivo 12 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

c. PanRegional: Excluye Argentina, Brasil y México del listado previsto en el numeral 3.a.

La determinación de los costos incurridos por DirecTV LA LLC hace hecha tal que el 47,75% de los costos totales beneficiaron la totalidad de la zona Latinoamérica; 39,07% benefició sólo la zona panamericana y 13.18% benefició a la zona PanRegional.

Con el objetivo de distribuir los gastos a las vinculadas que se beneficiaron de los servicios, DirecTV LA LLC utilizó como llave de asignación el número de suscriptores en cada país.

En las tablas incluidas en el Anexo 1 se incluyen los detalles del cálculo de la llave de asignación para cada zona.

De acuerdo con la tabla del Anexo 1, a DirecTV Colombia le correspondió recibir:

► El 5,73% de los costos asociados con servicios prestados a la Zona de Latinoamérica; ► El 12,65% de los costos asociados con servicios prestados a la Zona Panamericana; y ► El 20,09% de los costos asociados con servicios prestados a la Zona Panregional.

Con base en lo anterior, el valor asignado a Colombia, como porcentaje del valor total de los gastos incurridos por DirecTV LA LLC equivale a 10,33%.

En este sentido el cargo total enviado a DirecTV Colombia para el período fiscal 2012 ascendió a USD 10.629.617”.

- 5.** Certificación de información financiera y transacciones de Directv Colombia LTDA para el año 2012 suscrita por por el señor Octaviano Pérez⁶⁷, en calidad de Senior Director Accounting & Controller de Directv Latin América LLC. El documento señala que Directv LA LLC y Directv Colombia Ltda. son sociedades legalmente constituidas en EE.UU. y Colombia, respectivamente. En 2012, Directv LA LLC facturó a Directv Colombia USD 10.597.704 por servicios administrativos, sin obtener margen de utilidad (0%), dado que los costos y gastos operacionales absorbieron la totalidad de la operación. La información utilizada para calcular dicho margen provino directamente de los registros contables y estados financieros oficiales de la compañía.
- 6.** Certificación de servicios prestados a Directv Colombia LTDA en el 2012 suscrita por Richard Nerod el 1 de noviembre del 2018, jefe de contenido y Programación con relaciona los servicios de PPV que incluyen el diseño de sistemas de soporte, organización de la parrilla de canales y negociación de contenidos con productores, creativos enfocados en campañas publicitarias, producción audiovisual, diseño gráfico y desarrollo de nuevos productos y de mercadeo que abarcan estudios de mercado, directrices de penetración, monitoreo de llamadas de clientes para mejorar el servicio y estrategias de promoción de paquetes de canales⁶⁸.
- 7.** Certificación del 02 de noviembre del 2018 suscrita por Michael Hartman en calidad de Senior Vicepresidente de Directv LA LLC en la que certifica que, en 2012 se prestaron servicios legales a DIRECTV Colombia Ltda., consistentes en la negociación centralizada de contratos con programadores internacionales, proveedores de equipos, publicidad, seguros y entidades financieras;

⁶⁷ Folio 87 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁶⁸ Folio 5 del Archivo 19 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

- mantenimiento de relaciones con programadores; apoyo en negociaciones locales; desarrollo de proyectos regulatorios y comerciales relevantes para Colombia (incluida la licitación del 4G); y la elaboración de un código de ética⁶⁹.
- 8.** Certificación del 31 de octubre del 2018 suscrita por Pauline B. Harnan, Jefe de Finanzas de Directv LA LLC, en la que certifica que, en 2012 se prestaron a Directv Colombia Ltda. servicios en tres áreas principales: contabilidad, impuestos y tesorería (conciliación de pagos, administración del sistema de facturación y gestión de proveedores), servicios financieros (planeación, análisis, directrices de funcionamiento, negociaciones regionales y aplicativos de control de suscriptores), y desarrollo empresarial (evaluaciones de desempeño y pruebas de hardware y software para abonados).⁷⁰
 - 9.** Certificación de servicios desarrollados por Directv Colombia LTDA en el año 2012⁷¹ suscrita por Juan Camilo Castro en calidad de representante legal de la Compañía, en la cual certifica que, en 2012 la compañía ejecutó diversas actividades que incluyeron la comercialización y mantenimiento de servicios PPV, la implementación de campañas y negociaciones publicitarias (creativos), soporte en relaciones laborales, contratos y litigios (legales), gestión contable, fiscal y de tesorería con adopción de NIIF, así como compras e importaciones (contabilidad), entre otras.
 - 10.** Certificación del 22 de marzo del 2018 suscrita por Michael Hartman en calidad de Senior Vicepresidente de Directv LA LLC en la que certifica que, durante el año 2016 y hasta la fecha, el señor Octaviano Pérez ocupó y continúa ocupando el cargo de Senior Director Accounting & Controller de DTVLA. Señala que, las certificaciones suscritas por el señor Octaviano Pérez el 29 de abril de 2016 son documentos ciertos y emitidos en nombre de Directv LA LLC entre los que se encontraban la certificación de servicios administrativos del 2012 en los que se informó que sumaron un total de USD 102.947.303 por gastos administrativos distribuibles⁷².
 - 11.** Con ocasión a la demanda, se presenta Certificación del 9 de enero del 2020 suscrita por José Torres Contador Público Certificado (CPA: Certified Public Accountant), (autenticada ante Notaría Pública y apostillada) aún más detallada, acerca de los costos facturados por los “servicios remunerados a través de SERVICE FEE⁷³”:

⁶⁹ Folio 10 del Archivo 19 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁷⁰ Folio 12 del Archivo 19 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁷¹ Folio 02 del Archivo 19 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁷² Folio 79 del Archivo 15 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁷³ Prueba 56 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

JOSÉ TORRES COMO CONTADOR PÚBLICO CERTIFICADO HACE CONSTAR:	JOSÉ TORRES AS CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT STATES THAT:
<p>1. Que he revisado los registros contables de DIRECTV LATIN AMERICA LLC (en adelante, DIRECTV LA LLC) por el año gravable 2012, así como sus correspondientes soportes internos y externos.</p> <p>2. Que, para efectos de esta certificación, he revisado y obtenido la información que he considerado necesaria, para lo cual he seguido los procedimientos establecidos por las normas de auditoría de Estados Unidos de América (US GAAP).</p>	<p>1. I have reviewed the accounting records of DIRECTV LATIN AMERICA LLC (hereinafter DIRECTV LA LLC) for the 2012 fiscal year and their corresponding internal and external supporting documentation.</p> <p>2. For the purpose of this certification, I have reviewed and taken from the accounting records, all the required information and data, following the United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)</p>
CERTIFICO	I CERTIFY
<p>1. Que en el año gravable 2012 DIRECTV LA LLC y California Broadcast Center (CBC) registraron un total de costos y gastos por USD 260,511,342.</p> <p>2. Que, del anterior total, USD 102,947,303 correspondió a costos y gastos registrados por DIRECTV LA LLC, para prestar servicios administrativos (Honorario por Servicios Administrativos) a sus vinculadas en Centro y Suramérica.</p> <p>3. Que la suma de USD 102,947,303 se encuentra registrada en los siguientes registros contables:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 5313 Programación, Suscriptores. • Otros Costos que agrupa 5 registros contables (relacionadas en el anexo 1). • Gastos por servicios a suscriptores que agrupa 4 registros contables (relacionadas en el anexo 1). • Adquisiciones a terceros para clientes que agrupa 4 registros contables (relacionadas en el anexo 1). • Operaciones de difusión de señal que agrupa 4 registros contables (relacionadas en el anexo 1). • General, administración & otros gastos que agrupa 72 registros contables (relacionadas en el anexo 1). <p>4. Que de la anterior suma, a DIRECTV COLOMBIA LTDA. le fue facturada, durante el año gravable 2012, la suma de USD 10,597,708.</p>	<p>1. That in fiscal year 2012, DIRECTV LA LLC and California Broadcast Center (CBC) accrued USD 260,511,342 for all the costs and expenses.</p> <p>2. From the above mentioned amount, USD 102,947,303 corresponds to all the costs and expenses accrued by DIRECTV LA LLC to provided administrative services (Service Fee) to its related companies from Central and South America.</p> <p>3. USD 102,947,303 amount registered in the following accounting records:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 5313 Programming, Subscriber. • Other Costs group of 5 accounting records (see appendix 1). • Subscriber service expenses group of 4 accounting records (see appendix 1). • Third party customer acquisitions group of 4 accounting account (see appendix 1). • Broadcast operations group of 4 accounting records (see appendix 1). • General, administration & other expenses group of 72 accounting records (see appendix 1). <p>4. From the above mentioned amount, to DIRECTV COLOMBIA LTDA. was invoiced, during fiscal year 2012, the amount of USD 10,597,708.</p>

En primer lugar, se advierte que, en relación con el número de suscriptores durante el 2012, el contribuyente reportó inicialmente dos cifras distintas para el año 2012: 809.459 (incluyendo activos, retirados y desconectados) y 683.178 (correspondiente únicamente a suscriptores activos reportados a la ANTV). Posteriormente, en la respuesta al requerimiento de información del 10 de febrero de 2016, se allegó un cuadro de segmentación en el que se adoptó un promedio de los tres últimos años (2010, 2011 y 2012), arrojando una cifra de 532.000 suscriptores⁷⁴, criterio que fue reiterado en la respuesta al requerimiento especial del 04 de abril del 2018⁷⁵.

Asimismo, con ocasión al recurso de reconsideración la demandante allegó la certificación suscrita por María Yolanda Gómez Callejas en calidad de Directora de Contraloría de Directv Colombia LTDA, en la cual aclaró la anterior situación al señalar que, en 2012 se registraron dos cifras distintas de suscriptores: 809.459 (incluyendo activos, retirados y desconectados) y 683.178 (solo activos reportados a la ANTV). “Sin embargo, ninguna de estas cifras se utilizó para calcular el pago de servicios administrativos a DirectV LA LLC, ya que las partes acordaron emplear un promedio de tres años (2010-

⁷⁴ Folio 56 del Archivo 11 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁷⁵ Folio 176 del Archivo 14 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

2012) para reflejar mejor el mercado. En consecuencia, el número de suscriptores aplicable para dicho cálculo fue de 532.000”⁷⁶.

De acuerdo con lo anterior, pese a que inicialmente había informado el número de suscriptores para el 2012, se aclara que se tomó un promedio de los últimos dos años para definir el número de suscriptores en el año 2012 por 532.000. No obstante, esta variación en las cifras evidencia inconsistencias en la información base utilizada para la determinación del costo, máxime cuando el propio contribuyente indicó que el número de suscriptores constituye la llave de asignación de los gastos administrativos. En ese sentido, pese a las manifestaciones de la demandante, según las cuales, no era posible predecir el número exacto de suscriptores en enero del 2012 por lo que era procedente calcular un promedio para calcular el costo,-lo cual resulta técnicamente razonable-, la inconsistencia antes anotada no permite tener certeza total en la metodología del número de suscriptores como llave de distribución ya que no se encuentra debidamente justificada.

Por otra parte, se observa que, los pagos por servicios administrativos se derivan del Acuerdo de servicios suscrito entre Directv Colombia LTDA y Directv LA LLC del día 01 de enero de 2010⁷⁷, en virtud del cual se establece que Directv LA LLC deberá proporcionar los servicios a Directv Colombia, y será pagado a través de determinadas tarifas incluidas en la cláusula 4.01 la cual señala:

“4.01 Tarifa. En consideración de la prestación de servicios de DTVLA bajo el presente, el operador local deberá pagar a DTVLA una tarifa de servicio (la "Tarifa") igual a los costos razonables y gastos de bolsillo (los "Costos") incurridos por DTVLA en la prestación de los Servicios. Para determinar la tarifa que se cobrará al Operador Local, DTVLA deberá asignar los costos entre todas las plataformas a continuación utilizando los servicios de DTVLA, incluyendo Operador Local, de conformidad con una división de los costes equitativa y satisfactoria para ambas partes que se determina con base en una la longitud de su brazo.

Las tarifas derivadas de los servicios se describen en el presente deben ser distribuidos de la siguiente manera:

(a) Servicios de DTVLA: US\$ 6.626,000 anuales, cobrados mensualmente a US\$552.000.

(b) Servicios adicionales: US\$4.618,000 anuales, cobrados mensualmente a US\$385.000.” (Subrayado fuera de texto)

⁷⁶ Folio 62 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁷⁷ Folio 74 del Archivo 01 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

A su turno, el anexo “Horario de 3,01” establece los servicios que se prestan en virtud del presente acuerdo así:

HORARIO DE 3.01

SERVICIOS

1. Servicios PPV - Operar, supervisar y mantener los servicios de PPV.
2. Servicios Creativos - Crear, implementar, operar, supervisar y mantener inserciones comerciales y promocionales y servicios.
3. Servicios Legales
4. Contabilidad, Impuestos y Servicios de Tesorería
5. Servicios Financieros
6. Servicios de Desarrollo Empresarial
7. Servicios de Mercado

En este contexto, la Sala advierte que no existe congruencia entre la metodología efectivamente utilizada por el contribuyente para calcular el costo —basada en la aplicación de una llave de asignación asociada al número de suscriptores— y lo expresamente pactado en el acuerdo contractual, el cual no contempla dicho criterio como factor de distribución. Si bien el monto total facturado durante el período resulta cercano a las cifras contractuales, ello no permite concluir que corresponda a una correcta aplicación de lo pactado ni que refleje una asignación razonable de costos conforme a la naturaleza de los servicios prestados. Esta diferencia impide verificar la metodología usada por la demandante para calcular el costo de los servicios administrativos.

Adicionalmente, el contribuyente sostuvo que la forma de cálculo del costo se encontraba debidamente acreditada mediante la información contable y las certificaciones allegadas, conforme a la siguiente metodología:

En primer lugar, el grupo Directv determinó que el valor total de los costos y gastos por Directv LA LLC junto con los gastos generales recobrados a su vinculada California Broadcast Center LLC (CBC) ascendió para el 2012 a la suma de USD 260.511.342, de los cuales un total de USD 102.947.303 fue calificado como gastos administrativos, al restarle los gastos de programación, operación de emisión y depreciación⁷⁸.

Posteriormente se establecieron los porcentajes de participación de Colombia en las zonas Latinoamericana, Panamericana y Panregional para

⁷⁸ Folio 7 del Archivo 12 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

el año 2012. Se observa que, en las tablas incluidas en el Anexo 1 de la certificación con ocasión a la respuesta del 29 de abril del 2016 se incluyen los detalles del cálculo de la llave de asignación para cada zona, por lo que se señala:

“7. De acuerdo con la tabla del Anexo 1, a DirecTV Colombia le correspondió recibir: El 5,73% de los costos asociados con servicios prestados a la Zona de Latinoamérica; El 12,65% de los costos asociados con servicios prestados a la Zona Panamericana; y El 20,09% de los costos asociados con servicios prestados a la Zona Panregional.

Con base en lo anterior, el valor asignado a Colombia, como porcentaje ponderado del valor total de los gastos incurridos por DirecTV LA LLC equivale a 10,33%”.

Por tanto, se calculó un porcentaje ponderado del 10,33% para Colombia. Este porcentaje fue aplicado sobre el total de gastos administrativos identificados, esto es, USD 102.947.303, arrojando un valor asignado a Colombia de USD 10.634.456.

No obstante, según lo informado, Directv LA LLC no obtuvo margen de rentabilidad en esta operación⁷⁹. En efecto, de acuerdo con los auxiliares contables y certificaciones aportadas, el valor registrado para Colombia fue de USD 10.597.708⁸⁰ (19.109.774.893) en tanto fue la cifra facturada, lo que denota una diferencia con lo certificado inicialmente.

Ahora, del análisis de la información aportada se advierte que, si bien en la certificación de Octaviano Pérez, en calidad de Senior Director Accounting & Controller de Directv Latín América LLC guarda correspondencia con el balance de prueba consolidado⁸¹ —en la medida en que parte de las mismas cifras contables—, no explica de manera suficiente la metodología empleada para determinar el monto de USD 260.511.342. En efecto, dicho valor corresponde a la totalidad de costos y gastos del grupo (renglón 72) del certificado- y los recobrados a CBC-, que luego son depurados, sin tener en cuenta que esos costos incluyen otros como distribución, viáticos, mercadeo.

Adicionalmente, no se identifican de forma directa aquellos asociados a servicios efectivamente prestados a la demandante, cuya participación, en

⁷⁹ Folio 87 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸⁰ Folio 87 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸¹ Folio 47 del Archivo 11 y 57 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

el caso de Colombia, se fijó en un 10,33%. En consecuencia, no es posible verificar la asignación a las operaciones con Directv Colombia.

Posteriormente, en la demanda se anexa una información con más detalle suscrita por José Torres Contador Público Certificado. En particular, se observa que el valor de USD 102.947.303, correspondiente al total de gastos por servicios administrativos, se desagrega por tipos de cuentas contables y por la naturaleza del gasto —como programación, servicio al cliente, transmisión y administración—, y también incluye tablas mensuales de distribución del service fee por países, incluyendo a Colombia, con base en ciertos indicadores.

No obstante, la base del cálculo continúa siendo el monto global de USD 260.511.342, obtenido a partir de la suma de los costos y gastos totales de Directv LA LLC y su vinculada California Broadcast Center LLC (CBC). A partir de dicha cifra, se deriva el valor de USD 102.947.303 mediante un criterio de depuración, sin que se identifiquen de manera directa los costos correspondientes a servicios específicos prestados a Colombia ni la forma en que tales erogaciones se relacionan con los ingresos de la Compañía. En consecuencia, aunque las tablas aportadas muestran porcentajes de distribución y valores mensuales por país, no explican por qué el criterio utilizado refleja el beneficio real recibido por Directv Colombia y los servicios recibidos de carácter administrativo.

Así las cosas, si bien el contribuyente aportó certificaciones y documentos contables que describen la metodología utilizada para la determinación del costo de los servicios administrativos, la Sala concluye que tales elementos no permiten verificar de manera suficiente la forma en que dicho costo fue calculado, en tanto parten de información financiera consolidada y aplican un criterio de asignación cuya razonabilidad no fue totalmente acreditada. En consecuencia, no es posible inferir con certeza qué servicios específicos recibió la demandante ni el costo asociado a los mismos, por lo que no se encuentra probada de manera idónea la cuantificación del gasto.

Prestación de los servicios

En relación con la acreditación de la efectiva prestación de los servicios administrativos, la Sala procede a analizar las pruebas aportadas por el contribuyente para cada uno de los conceptos invocados:

Políticas generales

1. Código de Ética y de Conducta Empresarial de Directv⁸² adoptado por la Junta Directiva de Directv para ser aplicado a esta y a sus subsidiarias controladas directa o indirectamente, y a sus divisiones, directores, funcionarios y empleados. Establece las obligaciones de los empleados de Directv en relación con información y activos de la compañía, conflictos de intereses, igualdad de oportunidades laborales y acoso ilegal, seguridad del lugar de trabajo y protección ambiental, relaciones con la competencia y otras prácticas comerciales, leyes y normativas de exportación e importación y código de ética para el director ejecutivo y directores financieros principales.

En este sentido, se observa que su implementación no constituye un servicio prestado a la demandante, sino una manifestación del ejercicio de dirección del grupo empresarial.

2. Evaluación de desempeño⁸³: Corresponde a una presentación impresa titulada Proyecto “Desempeño Panregional” realizada el 17 de febrero del 2012. Participa Olga Lucia Giraldo de Directv Colombia y representantes de otros países. Establece parámetros o lineamientos que debe seguir Directv Colombia Ltda. para realizar el proceso de evaluación de desempeño de su personal.

En este caso, no se evidencia la ejecución concreta de actividades por parte de la vinculada en favor de Directv Colombia, ni la prestación de un servicio específico.

3. Capacitación en manejo de herramienta KN Login⁸⁴ Se aportó una serie de correos electrónicos de octubre de 2012 en los que se menciona la participación de funcionarios de Colombia -Diana L y María Mercedes A- en un entrenamiento para el desarrollo de una herramienta KN Login para tener visibilidad de todos los embarques desde el momento en que generan el requisito (S&OP-mover) hasta que llega al puerto de destino en cada país. Se señala que el entrenamiento se llevaría a cabo en la ciudad de Buenos Aires los días 15 y 16 de noviembre de 2012 y es organizada por Carolina

⁸² Folio 46 del Archivo 06 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸³ Folio 04 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸⁴ Folio 28 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

McCurdy de Directv Panamericana⁸⁵, la cual coordina lo referente a transporte y hoteles.

En este caso, no se acreditó la efectiva realización de la capacitación, ni la participación concreta de funcionarios de la demandante, ya que solo son correos de coordinación por lo que no es posible tener por demostrado el servicio.

4. Política de despachos aéreos⁸⁶: Se aportó un correo electrónico del 24 de mayo de 2012 de Sofia Inés Collongues de Directv LLC dirigido a varios funcionarios de la región en el que se informa que el documento anexo sería el formato a utilizar para la solicitud de autorización de transporte aéreo. Se aportó también un documento titulado “Proceso de Autorización Transportes Aéreos” elaborado en Buenos Aires, Argentina en 2011 y que corresponde a una política para la región de Directv Panamericana que entraría en vigencia desde el 21 de diciembre del 2011.

5. Política de herramientas gratuitas⁸⁷ Se aportó un correo electrónico del 16 de abril de 2012 de Sofia Ines Collongues Planner regional de Directv LLC dirigido a varios funcionarios de la región en el que se informa que el documento tiene por objetivo definir el proceso a seguir por las operaciones de Panamericana a la hora de solicitar o recibir herramientas gratuitas de un proveedor regional. Se aportó también un documento titulado “*Política de Herramientas Gratuitas*” elaborado en Buenos Aires, Argentina en marzo de 2012 que define el proceso a seguir para registrar esas operaciones mencionadas anteriormente en SAP en la región de Directv Panamericana con vigencia desde el 01 de abril del 2012.

6. Política de reemplazo de controles remotos⁸⁸ Se aportó Documento aportado en idioma inglés, que no es válido como prueba puesto que requiere de traducción oficial que dé certeza en relación con su contenido, como requisito adicional de eficacia probatoria (artículo 742 ET.).

7. Política de contabilidad: Con ocasión al recurso de reconsideración se aportan correos electrónicos del 26 de septiembre del 2012, con remitente

⁸⁵ De acuerdo con correo electrónico del 27 de mayo del 2016 de Yolanda Gómez de Directv LA Panamericana corresponde a la clasificación de un grupo de países en la región (Argentina, Trinidad, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, Puerto Rico, Uruguay, Venezuela). Folio 64 del Archivo 12 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸⁶ Folio 32 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸⁷ Folio 42 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁸⁸ Folio 51 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

Jill Shank dirigido a varios funcionarios de Directv de la Región en el cual se informa que, se establecen políticas contables sobre el reemplazo de controles remotos en distintos países. A partir de agosto de 2012, todos los reemplazos deben registrarse como inventario en HFM 1385 IRD y contabilizarse según su uso: adquisición de nuevos clientes (HFM 6873), asistencia técnica para post-pago (HFM 6589) o programas de actualización y fidelización (HFM 6874)⁸⁹.

En cuanto a las políticas corporativas (despachos aéreos, herramientas gratuitas y políticas contables), se advierte que corresponden a lineamientos generales emitidos a nivel regional para estandarizar procesos operativos, los cuales, no constituyen servicios susceptibles de remuneración, en la medida en que no se evidencia una actividad específica prestada en favor de la demandante.

8. Resumen de escucha de llamadas⁹⁰ Se aportó un correo electrónico del 27 de agosto de 2012 de Jose Fabbroni de Directv LA LLC dirigido a funcionarios de Directv Colombia en el que se informa que, en el marco del proyecto UNIR sobre facturación y cobranzas, escuchó 100 llamadas telefónicas de reclamos correspondientes al primer semestre de 2012. Señala que su intención es destacar estadísticas y comentarios derivados de esas escuchas, organizados en un archivo adjunto en PowerPoint. También anexa una presentación impresa elaborada por José Fabbroni de Directv LA LLC con comentarios sobre el proceso de escucha a 100 llamadas telefónicas en el primer y segundo trimestre del año 2012. No se puede abrir el archivo “Servicios PPV” incluido en un CD en los antecedentes del expediente.

Finalmente, en este caso, si bien se acreditó la realización de un ejercicio de revisión no se evidencia que dicha actividad haya sido un servicio ni su alcance, en la operación de la demandante, lo que impide establecer la naturaleza como servicio.

Servicios financieros

Se aportó una serie de correos electrónicos que no especifican claramente la descripción del servicio presuntamente prestado, adicionalmente, se

⁸⁹ Folio 54 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹⁰ Folio 53 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

encuentran en idioma inglés⁹¹, no válidos como prueba puesto que requieren de traducción oficial que dé certeza en relación con su contenido, como requisito adicional de eficacia probatoria (artículo 742 Estatuto Tributario). Los archivos referentes a Propuesta Banco Santander, y Revisión de presupuesto que obran en CD no se pueden extraer de la carpeta antecedentes. Con ocasión al recurso de reconsideración se aportó correo electrónico pero no se puede ver el encabezado en el que ni asunto⁹². En este caso, las anteriores pruebas no son suficientes para acreditar la prestación de servicios financieros.

Servicios de publicidad

1. Encuesta Directv Sports⁹³: Se aportó un correo electrónico del 14 de junio de 2012 del remitente Paola Estrada del departamento de marketing de Directv Panamericana dirigido a varios funcionarios de la región, en el cual informa que, que se adjunta el brief de un nuevo producto para comunicar la encuesta destinada a incentivar el número coleccionable de la revista Access. Se anexa el documento titulado “*Información producto: encuesta Access Directv/Directv Sports Estrellas del fútbol Sudamericano*” en el cual convocan a la primera encuesta regional para elegir a los mejores del fútbol sudamericano de la temporada 2011/12. No se puede abrir el archivo Programación de eventos deportivos 1 y 2 en el CD 1 que obran en los antecedentes del expediente.

Tales documentos evidencian una estrategia de mercadeo regional y la definición de lineamientos generales, sin que se acredite de manera concreta la ejecución de actividades específicas en favor de Directv Colombia, ni su costo.

2. Publicidad final Wimbledon⁹⁴ Se aportó un correo electrónico del 06 de junio de 2012 del remitente Andreina Vincetelli de Creative services y marketing de Directv Panamericana a un grupo de funcionarios de Directv de la región en la que se entrega el Wimbledon full Page Print para que se pueda pautar y hacer las adaptaciones locales. También se adjunta un aviso

⁹¹ Folios 111 del Archivo 06 y 33 del Archivo 12 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹² Folios 39 del Archivo 20 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹³ Folios 59 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹⁴ Folio 72 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

publicitario, denominado “print” del torneo Wimbledon del 25 al 29 de junio en la que se observa que será presentado por Directv Colombia.

3. Publicidad clásico Real Madrid – Barcelona⁹⁵ Se aportó un correo electrónico del 03 de octubre de 2012 del remitente Andreina Vincetelli de Creative services y marketing de Directv Panamericana a un grupo de funcionarios de Directv de la región en el cual se informa el link para descargar el print del Clásico 3D y un aviso publicitario del partido entre Barcelona vs Real Madrid del 7 de octubre.

4. Publicidad de juegos olímpicos⁹⁶ Se aportó un correo electrónico del 13 de febrero de 2012 del remitente Sascha Labrada a un grupo de funcionarios de Directv de la región en el cual remite el aviso de los juegos olímpicos para la revista Access para aprobación y un aviso publicitario de publicidad de los juegos olímpicos en Directv.

5. Publicidad de Moviecity⁹⁷ Se aportó un correo electrónico del 04 de octubre de 2012 del remitente Andreina Vincetelli de Creative services y marketing de Directv Panamericana a un grupo de funcionarios de Directv en el cual entrega los full page de Stunt 3D Moviecity y un aviso publicitario de publicidad de Moviecity 3D.

En cuanto a la publicidad de Wimbledon, el clásico Real Madrid vs. Barcelona, los Juegos Olímpicos y Moviecity, se observa que los documentos evidencian entregas de distintas fichas publicitarias a sus filiales, sin embargo, no se logra demostrar la prestación de un servicio a la demandante en tanto no se identifican los funcionarios del correo ni se logra establecer la relación del beneficio para la actora.

Servicios legales: Apoyo en el proceso de subasta para la adquisición del espectro 4G

- Se aportó un documento titulado “*propuesta de redacción alternativa para las reglas de la subasta 4G*”⁹⁸ que contiene la propuesta de redacción alternativa para la Resolución del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones ‘*Por la cual se establecen los requisitos y el procedimiento para otorgar permisos para el uso de hasta 225 MHz de espectro radioeléctrico en las*

⁹⁵ Folio 77 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹⁶ Folio 80 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹⁷ Folio 83 del Archivo 07 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

⁹⁸ Folio 61 del Archivo 06 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

bandas de 1.850 MHz a 1.990 MHz, 1.710 MHz a 1.755 MHz pareada con 2.110 MHz a 2.155 MHz y 2.500 MHz a 2.690 MHz para la operación y prestación del servicio móvil terrestre' (Resolución Subasta 4G).

- Certificación suscrita por Daniel Leza, Vicepresidente, Telecommunications Management Group, Inc. (TMG), sobre asesoría en '*Proceso Subasta 4G*' ante el Gobierno de la República de Colombia, en la cual se señala que, desde 2006 TMG fue asesor de DIRECTV Latin América LLC y en 2012 esta compañía solicitó sus servicios para apoyar a DIRECTV COLOMBIA en el *Proceso Subasta 4G*, mediante el cual el Gobierno de Colombia buscaba otorgar permisos de uso de espectro en varias bandas; dicho proceso fue presentado oficialmente el 22 de marzo de 2012 y la asesoría fue iniciada en abril de ese año⁹⁹.
- Se envían una serie de correos electrónicos anexos entre funcionarios del grupo de Directv en los que interactúan diferentes funcionarios del grupo Daniel Leza, Natalia M Iregui, Hartman, Michael (Directv LLC), Andrés M. Sole, Little, Bill, Mauricio López, Paschoal, Carolina H desde abril a noviembre del 2012. De los documentos se observa que, Daniel Leza redacta un borrador de la propuesta de redacción alternativa para la Resolución del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y es puesto a consideración de los otros funcionarios quienes realizan comentarios y/o correcciones¹⁰⁰.

Asimismo se aportan una serie de oficios dirigido al Ministro de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para acreditar la participación de Directv LA LLC en el proceso de la subasta 4G¹⁰¹:

- Oficio del 22 de junio de 2012 de Michael Hartman de Directv LA LLC dirigido al Ministro de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones poniendo de presente elementos fundamentales para llevar a cabo la negociación en el marco del proyecto del espectro para servicios de cuarta generación adelantado por el gobierno colombiano.
- Oficio del 24 de agosto de 2012 de Directv Colombia LTDA dirigido al Ministro de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones con comentarios al documento técnico: análisis de alternativas de diseño para la subasta de espectro radioeléctrico para servicios 4G y posibles escenarios competitivos en el marco del proyecto del espectro para servicios de cuarta generación adelantado por el gobierno colombiano.
- Oficio del 9 de mayo del 2013 suscrito por el representante legal Roque Vicente Lombardo de Directv Colombia LTDA dirigido al Ministro de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en el que se comunica las personas

⁹⁹ Prueba 22 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹⁰⁰ Prueba 23 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹⁰¹ ibidem

autorizadas en el proceso subasta 4G y se anexa poder especial en el que se faculta a Natalia María Iregui Ortigoza, Andrés Solé, Bruce Barrett Churchill, Michael Alan Hartman, Jacopo Bracco, Daniel Leza, Evan Rubert Grayen y Jussell William Lillie para que representen a Directv Colombia LTDA en el proceso de subasta que se adelanta conforme a la Resolución 449 del 2013.

Por otra parte, los siguientes certificados para acreditar la calidad en la que actúan algunos de los funcionarios de Directv LA LLC y Directv Colombia que intervienen en los correos enunciados¹⁰²:

- Certificado suscrito por la representante legal de Directv Colombi LTDA Adriana Olarte Salazar el 21 de junio del 2013 en el que hace constar que Evan Robert Grayer trabaja para Directv Colombia Latin América.
- Certificado suscrito por el Coordinador de servicios al Empleado de Directv Colombi LTDA Miguel Ángel Cerquera el 20 de enero del 2020 en el que hace constar que Natalia Iregui trabajó para Directv Colombia LTDA del año 2010 al 2018 y en el año 2012 se desempeñaba como Gerente de Relaciones Institucionales.
- Certificado suscrito por la Gerente de Administración y Compensación de Directv Colombia LTDA Ana Judith López el 20 de junio del 2013 en el que hace constar que Andrés Martin Sole trabaja para Directv Colombia LTDA desde el año 2011 y en el año 2012 se desempeñaba como Vicepresidente de Field Operations.

Adicionalmente, con ocasión de la demanda se informa que la Asesoría desarrollada con la intervención directa de ejecutivos de Directv LA LLC y sus asesores en Estados Unidos de Norteamérica (TMG), para las etapas pre-contractual y contractual, para el “*Proceso Subasta 4G*”, culminó en que Directv Colombia obtuvo el permiso para el uso de espectro radioeléctrico, iniciado por el Gobierno de Colombia. Frente a este punto se aporta lo siguiente:

- Certificación suscrita por contador público Andrés Villareal, en la cual se indica que Directv Colombia ganó el ‘*Proceso Subasta 4G*’ (Internet), lo que ha generado para DIRECTV COLOMBIA ingresos en desarrollo de su actividad generadora de renta en la cuenta 4145 por los años gravables 2014 al 2019, por \$459.740.414.099¹⁰³:
- Resolución 02626 del 26 de julio del 2013 emitida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, por medio de la cual se otorga un permiso para el uso de unas bandas de frecuencia del espectro

¹⁰² Prueba 23 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹⁰³ Prueba 59 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

radioeléctrico al interior de la banda de 2.500 MHz a 2.690 MHz para la operación y prestación de servicios móviles terrestres a Directv Colombia LTDA de conformidad con las condiciones establecidas en la resolución 449 del 2013¹⁰⁴.

Con base en las anteriores pruebas, en relación con el apoyo prestado en el proceso de subasta 4G, la Sala encuentra acreditada la efectiva prestación del servicio por parte del vinculado, en tanto obran en el expediente documentos, comunicaciones y certificaciones que evidencian la participación activa de personal especializado como Michael Hartman en calidad de Senior Vicepresident and General Council de Directv LA LLC y de la subcontratación de terceros por parte de esta compañía para la asesoría como Daniel Leza, Vicepresidente, Telecommunications Management Group, Inc. (TMG); además se evidencia los entregables que se trazan mediante correos electrónicos del año 2012 para la elaboración de la propuesta regulatorias ante el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

De igual manera, se encuentra demostrado que dicha gestión contribuyó a la obtención del permiso para el uso del espectro radioeléctrico a través de la Resolución 02626 del 26 de julio del 2013 emitida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, lo que posteriormente generó ingresos para la demandante, en tanto se le otorgo permiso para usar el espectro radioelectrónico configurándose así una relación de causalidad entre el gasto y la actividad productora de renta en cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Servicios de negociación regional

Señala la demandante que, Directv LA LLC realizó negociaciones con terceros proveedores que permitieron a la filial colombiana acceder a beneficios esenciales en el marco de compra de decodificadores, compra de antenas, con los grandes programadores, licencias de software, seguros, créditos y manejos de tesorería así:

¹⁰⁴ Prueba 23 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

1. Negociación de comisiones para recargas de Directv prepago

Se aportó una serie de correos electrónicos que no especifican claramente la descripción del servicio presuntamente prestado. Adicionalmente, se aportó un documento en idioma inglés, no válido como prueba puesto que requiere de traducción oficial que dé certeza en relación con su contenido, como requisito adicional de eficacia probatoria (artículo 742 Estatuto Tributario)¹⁰⁵.

2. Negociación de Decodificadores

La demandante señala que, Directv LA LLC se encarga de la etapa pre-contractual, contractual en la que se formalizan precios, términos y condiciones en los contratos y de la etapa post-contractual se supervisa el cumplimiento de lo pactado en la negociación de decodificadores. Como prueba, se aportan contratos con dos proveedores Philips Electronics North America Corporation y Technicolor:

Negociación con Philips Electronics North America Corporation, posteriormente PACE USA¹⁰⁶. Para demostrar esta negociación se aporta lo siguiente:

- Certificación apostillada suscrita por Michael Hartman en calidad de Senior Vicepresident and General Counsel de Directv LA LLC en el cual certifica que la compra de decodificadores mediante contrato celebrado en 2006 con Philips Electronics North America Corporation, posteriormente PACE USA. Estas negociaciones fueron realizadas exclusivamente por Directv LA LLC, con participación de diversas divisiones, y generaron beneficios directos para DIRECTV COLOMBIA LTDA. Se aclara que la facturación se hace directamente con cada subsidiaria pero las condiciones generales son negociadas por la matriz¹⁰⁷.
- Contrato de compraventa de decodificadores entre Directv LA LLC, con el proveedor Philips Electronics North America Corporation, ahora PACE USA, de fecha 01 de junio de 2006 cuyo objeto es que el fabricante desarrollará, fabricará y venderá tipos designados de decodificadores (*STBs*) para que DTIVLA los adquiera conforme a los términos y condiciones de este contrato¹⁰⁸. En la cláusula 1.5 se establece que, DTIVLA y sus compradores autorizados listados

¹⁰⁵ Folio 118 del Archivo 06 de Antecedentes, Índice 26, SAMAI.

¹⁰⁶ Archivos 24, 25, 26, 27 de los anexos de la Demanda. Índice

¹⁰⁷ Prueba 24 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹⁰⁸ Prueba 25 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

en el anexo 4 deben emitir órdenes de compra firmes al fabricante para adquirir decodificadores, siguiendo el pronóstico pactado. En el anexo 4 figura Directv Colombia LTDA como subsidiaria y compradora autorizada.

- Se allegan las adiciones No 1,2 y 3 del contrato negociado por Directv LA LLC, con el proveedor Philips Electronics North America Corporation, ahora PACE USA, en las cuales se extiende la vigencia del contrato hasta el 31 de diciembre del 2012¹⁰⁹.
- Certificado de Diana López González Asistente Senior de Comercio Internacional y Proveedores de Directv LTDA sobre compra e importación de decodificadores, con el Proveedor PACE USA, antes Philips Electronics North América Corporation en el que certifica la factura, documento de transporte y declaración de importación¹¹⁰.
- Factura No PI-02162012-CO emitida por PACE USA a DIRECTV COLOMBIA con No de orden 4500248629 en el que se observa que se compraron 12.000 receptores de señal satelital con un precio por unidad de 36 para un total de 432.500.
- Cuatro declaraciones de importación del 1 de marzo del 2012 en el que se relaciona el número de factura No PI-02162012-CO y figura como exportador PACE USA y como receptor Directv Colombia en virtud de las cuales se importan los 12.000 decodificadores (3.000 por cada declaración) negociados con PACE USA antes Philips Electronics North América Corporation.

Negociación con el Proveedor Technicolor USA, INC.

En la demanda se señala que la compañía Technicolor USA, INC era un importante proveedor de decodificadores que producto de negociaciones con Directv LA LLC, Directv Colombia importó 675.052 decodificadores en el año 2012, lo cual se prueba con los siguientes documentos:

- Contrato de compraventa de decodificadores del 1 de febrero del 2011 entre Directv LA LLC, con el proveedor Technicolor USA, INC, de fecha 01 de junio de 2006 cuyo objeto es que Technicolor será una de las compañías desarrolladoras/fabricantes que Directv LA LLC podrá seleccionar para fabricar y vender tipos designados de STB. En las consideraciones se anota que Technicolor le venderá a DTV-LA y a afiliados autorizados¹¹¹.
- Certificado de Diana López González- Asistente Senior de Comercio Internacional y Proveedores de Directv Colombia Ltda -en el que se certifica la

¹⁰⁹ Pruebas 26,27, y 28 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹⁰ Prueba 29 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹¹ Pruebas 31 y 32 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

compra e importación de decodificadores, con el Proveedor Technicolor USA, INC. Se detalla Numero de pedido, de factura, Declaración de importación, la descripción y el documento de transporte¹¹².

- Copia de la orden de compra enviada directamente por DIRECTV COLOMBIA a Technicolor USA, INC con No 4500244896 del 31 de octubre del 2011 en el que se observa que se compraron 39.000 decodificadores con un precio por unidad de 32.96 para un total de 1.301.260¹¹³.
- Veinte declaraciones de importación del 3 de enero, 25 de enero y 3 de febrero del 2012 en el que se relacionan los números de factura No 90116355, 90115857 y 90115673 y figura como exportador Technicolor USA, INC y como receptor Directv Colombia en virtud de las cuales se importan los 42.000 decodificadores (3.000 por cada declaración) negociados con Technicolor USA, INC.

En relación con las actividades de negociación de decodificadores con los proveedores Philips Electronics North America Corporation, ahora PACE USA y Technicolor USA, INC., la Sala encuentra debidamente acreditada la prestación del servicio por parte de la vinculada, en tanto obran en el expediente el contrato marco celebrado por esta con los proveedores, así como múltiples órdenes de compra, facturas y declaraciones de importación que evidencian la ejecución material de las operaciones por parte de la demandante. Tales elementos permiten verificar la existencia de una estructura de negociación centralizada que permitió a la filial colombiana acceder a condiciones de adquisición en volumen, generando beneficios económicos concretos.

3. Negociación con programadoras

En la demanda se indica que, el contenido o programación que Directv Colombia lleva a sus clientes es producido por terceros. Directv LA LLC negocia en forma regional con las grandes programadoras para llevar una programación es de alta calidad y en algunos casos, exclusiva.

Negociación con programadora ESPN

Para el año 2012, se destaca la negociación con ESPN Inc. en diciembre de 2009, mediante la cual se obtuvieron los derechos de transmisión de los

¹¹² Prueba 29 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹³ Prueba 34 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

Juegos Olímpicos de Invierno 2010 y de Verano 2012, incluyendo a Colombia para lo cual anexa las siguientes pruebas:

- Comunicación del 17 de diciembre de 2009, dirigida por Jacopo Bracco (EVP & General Manager de Directv LA LLC) a Guillermo Tabanera de ESPN Inc¹¹⁴ para negociar los derechos de transmisión de los Juegos Olímpicos de Invierno 2010, Verano 2012, para su distribución en varios países de Latinoamérica, incluido Colombia.
- Comunicación del 22 de diciembre de 2009, de Jacopo Bracco a Guillermo Tabanera, confirmando el acuerdo del 17 de diciembre de 2009 y estableciendo las condiciones de distribución del contenido en Latinoamérica. En el punto 3 de esta comunicación se incluye a Colombia¹¹⁵.
- Certificado de Michael Hartman, sobre las negociaciones realizadas por Directv LA LLC, para los Juegos Olímpicos de Invierno 2010 y los Juegos Olímpicos de Verano 2012, incluida Colombia, con fecha de legalización del 24 de enero de 2020¹¹⁶. En el documento se certifica que, Directv LA LLC negoció con ESPN la transmisión de los juegos olímpicos de verano del 2012 para 9 países incluida Colombia y que el valor aproximado de la negociación de la transmisión del evento fue de \$1.500.000 que se distribuyó entre las 9 sociedades. Actividad que se enmarcan en el Contrato de Servicios Administrativos de 2010, del cual surge el Service Fee.
- Autoliquidación televisión por suscripción enviada a la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV) presentada el 31 de diciembre del 2011 y el 4 de enero del 2013 correspondiente al mes de diciembre del 2011 y 2012 en el cual se informa que el numero de suscriptores corresponde a 435.495 y 683.178 respectivamente¹¹⁷.

Negociación con programadora HBO: Se allega una modificación al contrato suscrito entre Directv LA LLC con HBO Ole Distribution LLC firmado el 21 de diciembre del 2011. En el documento se observa que, se extiende la vigencia del mismo hasta el 31 de diciembre del 2013 y que su objeto es distribuir servicios de programación en el territorio por medio del sistema DTH¹¹⁸.

Negociación con programadora Buena vista: Se allega Contrato de afiliación en America Latina suscrito entre Directv LA LLC con Buena Vista International INC suscrito el 1 de enero del 2012. En el documento se

¹¹⁴ Prueba 35 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹⁵ Prueba 36 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹⁶ Prueba 37 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹⁷ Prueba 38 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹¹⁸ Pruebas 39 y 40 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

observa que, Buena Vista otorga a la afiliada el derecho a distribuir las cadenas de Disney Channel en el territorio entre los que se incluye Directv Colombia LTDA a través de los sistemas de distribución de DTVLA¹¹⁹.

Negociación con programadora Fox Latin American Channel INC: Se remite memorando de entendimiento del 1 de febrero del 2012, celebrado entre Fox Latin American Channel INC y Directv LA LLC en el cual las partes confirman que han llegado a un acuerdo sobre la distribución por parte de la afiliada de los canales en el territorio el cual comprende a Colombia (Clausula 3) con una vigencia de 5 años hasta el 31 de enero del 2017¹²⁰.

En relación con la negociación con programadoras internacionales HBO, Buena Vista y Fox, de los documentos aportados se evidencia la celebración de contratos regionales que incluyen a Colombia dentro del territorio de distribución, permitiendo a la demandante acceder a contenidos para su operación. No obstante, se advierte que tales acuerdos corresponden a negociaciones de alcance regional, cuyos beneficios se distribuyen entre varias subsidiarias, sin que se identifique de manera precisa el costo individualizable correspondiente a la demandante.

Actividades contra la piratería

La demandante argumenta que, Directv LA LLC prestó servicio de asesoría para combatir la piratería en la región y en particular en Colombia, a través del grupo antipiratería que labora en las oficinas de New York en desarrollo de las obligaciones del Acuerdo de Servicios de fecha 01 de enero del 2010 . Como pruebas se anexa lo siguiente:

1. Certificación suscrita por Marta Ochoa, Directora Senior de Gestión de Fraudes, que contiene 7 manifestaciones con relación a las labores efectuadas por Directv LA LLC, contra la piratería en Colombia¹²¹. El documento relata que entre 2012 y 2013 DIRECTV Colombia y Directv Latin América LLC emprendieron gestiones institucionales y diplomáticas para enfrentar la piratería de televisión paga en Colombia, incluyendo una reunión con el Embajador de Colombia en EE. UU el 13 de junio de 2013 en la cual el senior director Fraud Management de Directv LLC viajó a Washington para solicitarle al embajador su intervención en la

¹¹⁹ Pruebas 41 y 42 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹²⁰ Pruebas 43 y 44 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

¹²¹ Prueba 47 de la demanda, Archivo 67, Indice 36, Samai.

aplicación de normativa de antipiratería. Señala que la remuneración era pagada por Directv LLC.

2. Carta del 1 de agosto del 2013 de Carlos Urrutia Embajador de Colombia en EE.UU, dirigida a la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV) en la cual se señala la preocupación que le genera la piratería en televisión y un posible incumplimiento de las obligaciones de Colombia en esta materia.
3. Carta del 25 de septiembre del 2013 de Carlos Urrutia Embajador de Colombia en EE.UU, dirigida a Marta Ochoa de Directv LLC en la que señala que, Colombia ha desarrollado estrategias y acciones concretas para combatir la piratería en el país¹²².
4. Contratos de Asesorías celebrados entre Directv LA LLC y el señor Jorge Martelo el 1 de julio del 2011 y David Alejandro el 20 de noviembre del 2012, cuyo objeto es la prestación de servicios de consultoría específicamente en apoyo a los esfuerzos de DIRECTV contra la piratería y para reforzar la seguridad de sus señales satelitales de las empresas afiliadas¹²³.

Como se observa, la demandante aportó certificaciones, contratos de asesoría suscritos por Directv LA LLC con terceros, en los que se evidencia la realización de gestiones orientadas a combatir la piratería de señales de televisión en la región. No obstante, del material probatorio se advierte que dichas actuaciones corresponden principalmente a estrategias generales del grupo empresarial, contra la piratería en varias jurisdicciones, sin que se acredite de manera concreta la prestación de un servicio específico en favor de la demandante ni su beneficio económico. Adicionalmente, se observa que las gestiones diplomáticas ante el embajador se desarrollaron en el año 2013, periodo posterior al año gravable en discusión.

Asesoría para que en los Estados Unidos se reconozcan los Tratados Internacionales de Telecomunicaciones

En la demanda señalan que, durante el 2012, Directv LA LLC prestó servicios relacionados con la Asesoría para que en los Estados Unidos se reconozcan los Tratados Internacionales de Telecomunicaciones en beneficio de Directv Colombia para lo cual aportan las siguientes pruebas:

1. Documento titulado “2013 Section 1377 Review On Compliance with Telecommunications Trade Agreements” (2013 Sección 1377 Revisión en el cumplimiento con los Tratados Internacionales de Telecomunicaciones), en el

¹²² Prueba 48 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹²³ Pruebas 49 y 50 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

cual consta la participación de DIRECTV (además de otros operadores), para la regulación adoptada en ese documento. Se evidencia que el documento es elaborado por la Office of the United States Trade Representative, en el que se evalúa el cumplimiento de distintos países —incluida Colombia— con los acuerdos internacionales en materia de telecomunicaciones¹²⁴.

2. Certificado suscrito por Michael Hartman en calidad de Senior Vicepresident and General Council de Directv LA LLC, en el que certifica que, en el documento 2013 Section 1377 Review On Compliance with Telecommunications Trade Agreements, se plasmó la gestión realizada ante ese Gobierno por varios operadores incluidos Directv LA LLC. Puntualmente, en la subasta de espectro iniciada en 2012, Directv LA LLC presentó dos escritos ante entidades gubernamentales estadounidenses¹²⁵.
3. Cartas de 14 y 18 de enero de 2013 de Carolina De San Juan Paschoal General Counsel de Directv LA LLC dirigida a la oficina de comercio de EEUU y a la Agremiación USCIB (Consejo de los Estados Unidos de Norteamérica para los Negocios Internacionales) en aras de emitir comentarios para el documento 2013 Section 1377 Review On Compliance with Telecommunications Trade Agreement en relación con Colombia y la actividad del proceso de subasta 4G¹²⁶.

Frente a los anteriores, la Sala advierte que los documentos aportados evidencian la participación del grupo Directv a nivel internacional. Sin embargo, como en el caso anterior, tales actuaciones corresponden a gestiones de representación del grupo empresarial, sin que se identifique una actividad concreta y específica prestada a favor de Directv Colombia, ni el beneficio directo derivado de las mismas en su operación local.

Causalidad, necesidad y proporcionalidad

La demandante argumenta que, los servicios antes referenciados resultaron indispensables para el desarrollo de su objeto social y la generación de ingresos gravables, destacando que algunos de estos efectos se materializan en el corto, mediano y largo plazo. En particular señala: (i) La asesoría en la Subasta 4G, generó ingresos gravables por más de \$459.740.414.099, con

¹²⁴ Prueba 51 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹²⁵ Prueba 53 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹²⁶ Pruebas 54 y 55 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

asesoría de Directv LA LLC y la firma TMG, considerado un resultado de largo plazo; (ii) La compra de decodificadores, la cual fue fruto de negociaciones iniciadas en 2006 y mantenidas hasta 2012, beneficiaron a todas las subsidiarias de la región, incluida Directv Colombia; (iii) La contratación de los Juegos Olímpicos, negociación adelantada en 2009 que incluyó los Olímpicos de Invierno 2010 y los de Verano 2012, mostraron resultados en corto y mediano plazo; y (iv) La lucha contra la piratería realizada en Estados Unidos por Directv LA LLC, tuvo efectos regulatorios positivos para Colombia y la región, en cumplimiento del Acuerdo de Servicios.

Enfatiza en que estas actividades fueron indispensables y necesarias para la generación de ingresos gravables de Directv Colombia y sin la intervención de Directv LA LLC, Colombia no hubiera podido acceder a condiciones favorables en la compra de decodificadores, antenas y otros elementos esenciales para su operación, ni mantener negociaciones estratégicas de alcance regional, lo que habría impedido el desarrollo de su objeto social y la obtención de ingresos gravables.

Finalmente, indica que, la proporcionalidad de los gastos frente a los ingresos fue aceptada por la autoridad tributaria en sede administrativa y no podía ser objetada posteriormente. La suma de \$19.109.775.000 en 2012 es proporcional en tanto rrepresenta solo el 3,49% de los ingresos gravables.

Por su parte, la autoridad tributaria controvierte tales afirmaciones al señalar que, a sociedad cuenta con una estructura organizacional propia para el desarrollo de funciones administrativas, financieras, legales y comerciales, por lo que no se justifica la contratación de dichos servicios con la vinculada. Adicionalmente, la autoridad concluyó que los egresos por servicios administrativos no generaron un impacto positivo en las finanzas de Directv Colombia, ya que desde la vigencia del contrato (2010–2012) la compañía reportó pérdidas operacionales y fiscales por más de \$75.565 millones. Además, por inconsistencias en la información y ausencia de pruebas, se determinó que dichos pagos no cumplen con los requisitos de causalidad y necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pues bien, en relación con los requisitos de deducibilidad, es de recordar que, las condiciones de deducibilidad el Consejo de Estado, Sección Cuarta,

en sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020¹²⁷, señalo que *“Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta (...) 2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta”*.

En estos términos, se evidencia que las actividades relacionadas con la participación en la subasta 4G y la negociación de decodificadores, guardan relación con la actividad productora de renta y pudieron generar beneficios económicos para la demandante, incluso en el mediano y largo plazo. Asimismo, le asiste razón a la demandante al señalar que, el gasto de \$19.109.775.000 en 2012 resulta proporcional frente a sus ingresos tal y como lo explica el demandante, sin embargo, dicho argumento no supe la carga probatoria que le asiste en relación con la demostración de la causalidad del gasto en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En efecto, los servicios invocados se encuentran comprendidos en un valor global de \$19.109.775.000 por concepto de gastos administrativos, el cual no permite identificar el costo individual asociado a cada una de las actividades alegadas —en particular, la participación en la subasta 4G y la negociación de decodificadores—, ni verificar la razonabilidad de su asignación. Esta situación se agrava si se tiene en cuenta que dentro de dicho monto se incluyen conceptos que no constituyen servicios remunerables o cuya prestación no fue debidamente acreditada como es el caso de los servicios de contabilidad, financieros, y de desarrollo empresarial otros que al demandante ha señalado reiteradamente que se prestaron en el 2012.

En estas condiciones, la Sala concluye que no se encuentran acreditados de manera suficiente los requisitos de causalidad del gasto, en tanto, la ausencia de segmentación de la información impide establecer con certeza qué servicios específicos generaron ingresos para la demandante y en qué proporción por lo que no resulta procedente su reconocimiento como deducible.

¹²⁷ Sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, Exp. 25000-23- 37-000-2013-00443-01(21329) 2020CE-SUJ-4-005, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez

De otra parte, la demandante sostiene que la Administración no resolvió los diez motivos de inconformidad planteados en el recurso de reconsideración, en particular aquellos relacionados con la improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterio, la superación de las inconsistencias en el número de suscriptores y la aclaración de otros aspectos técnicos que, a su juicio, desvirtuaban los reparos formulados en sede administrativa.

No obstante, la Sala advierte que, si bien la resolución que decidió el recurso pudo no haber abordado de manera expresa y separada cada uno de los argumentos propuestos, lo cierto es que sí efectuó un análisis de fondo sobre los aspectos sustanciales de la controversia, especialmente en lo relativo a la falta de prueba de la cuantificación del gasto y a las inconsistencias en la información base utilizada. En ese sentido, la ausencia de un pronunciamiento puntual frente a cada alegación no configura, por sí sola, una vulneración al debido proceso, en tanto de la lectura integral del acto administrativo se desprende que la Administración mantuvo su decisión con fundamento en la insuficiencia probatoria que, resultan determinantes para resolver el presente asunto.

Finalmente, en relación con el argumento de la demandante, según el cual la DIAN vulneró el artículo 588 del Estatuto Tributario al desconocer los efectos de la declaración de corrección, la Sala no comparte dicha interpretación. Si bien la corrección sustituye formalmente la declaración inicial, ello no implica la validación de su contenido ni subsana, por sí misma, las inconsistencias sustanciales en la determinación del tributo. Aunado a que la corrección se efectuó como consecuencia del inicio de la investigación del área de fiscalización internacional. Por ello, a juicio de la sala la administración se encontraba facultada para realizar la comprobación especial exigida en las glosas analizadas.

En este punto se debe tener en cuenta que el artículo 746 del Estatuto Tributario contempla la presunción legal de la declaración privada, que consiste en que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre y cuando contra tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. Es por eso que, una vez desvirtuados por la autoridad fiscal los datos registrados en la

declaración tributaria, al contribuyente corresponde la carga de demostrar la realidad de sus operaciones¹²⁸.

Conclusión de la prestación de los servicios administrativos

La sala concluye que, si bien en el expediente se acreditó la efectiva prestación de algunos servicios específicos por parte de la vinculada — particularmente aquellos relacionados con la participación en la subasta 4G y la negociación de decodificadores—, lo cierto es que tales actividades se encuentran comprendidas dentro de un valor global -\$19.109.775.000- que no fue debidamente desagregado ni soportado en su cuantificación y la relación con el ingreso del contribuyente, por lo que no es posible determinar los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En estas condiciones, la Sala no cuenta con herramientas para aceptar parcialmente el gasto, en tanto ello implicaría realizar una estimación carente de sustento técnico.

Aunado a lo anterior, tal y como se desarrolló previamente, la demandante no logra demostrar de manera suficiente la forma en que se determina el monto de los servicios administrativos objeto de discusión, en tanto la información aportada presenta inconsistencias en la metodología utilizada para su cálculo como quedo anteriormente evidenciado. En consecuencia, al no acreditarse el cumplimiento de los requisitos legales para la procedencia del gasto, no se configura vulneración de los principios de justicia y equidad consagrados en la Constitución Política.

Así las cosas, la Sala concluye que las pruebas aportadas no desvirtúan las conclusiones de la Administración Tributaria en tanto, el contribuyente no cumplió con la carga probatoria que le asiste, en la medida en que no acreditó de forma suficiente la determinación del costo de los servicios de administrativos ni la razonabilidad de su asignación, ni la totalidad de los servicios prestados por su vinculada, razón por la cual no prospera el cargo.

viii) Si son improcedentes las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar probados que los costos y la deducción rechazados, son completos y verdaderos, y ix) si son improcedentes las

¹²⁸ Sentencia del Consejo de Estado del 5 de octubre del 2023. Exp. 25000-23-37-000-2018-00627-01 (27040). MP Stella Jeannette Carvajal Basto.

sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, por estar probado que el debate con relación a los costos y la deducción rechazados, obedecen a diferencia de criterio, relativas a la interpretación del derecho aplicable.

La Administración mediante los actos acusados impone las sanciones por inexactitud y por rechazo de perdidas al encontrar demostrado que la actora incluyó costos y/o gastos improcedentes, en tanto no soportó su debida incorporación de acuerdo con la normatividad fiscal, hecho previsto en los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario como sancionable.

Pues bien, el artículo 647 del Estatuto Tributario indica que, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos. Esta disposición, está orientada a sancionar la inexactitud en los conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes.

Por su parte, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario indica que, la disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Al respecto, la actora sostiene que, no resulta procedente la imposición de las sanciones, en tanto, no se ha configurado el hecho sancionable para el año gravable 2012 al tratarse de costos y gastos existentes. Además certifica que para el año gravable practicó las retenciones en la fuente sobre los servicios Fee¹²⁹ por pagos realizados a Directv LA LLC. Adicionalmente, que

¹²⁹ Certificado de Revisor Fiscal en donde se prueba las retenciones en la fuente por concepto de “servicios remunerados a través del SERVICE FEE” y por concepto de “eventos especiales” por pagos

conforme al parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario-se reitera en el artículo 647-1 ibidem, en el presente caso se configura una diferencia de criterios en la interpretación razonable de la normatividad. En particular frente a los servicios Fee señala que la DIAN solo cuestiona los requisitos de necesidad y causalidad por lo que no procede la sanción.

Considerando que en la presente sentencia prospera el cargo referente a la deducibilidad de acceso y conexión satelital y de eventos especiales, el análisis se centrará en el argumento referente al rechazo de los servicios administrativos así:

Frente a la procedencia de la sanción por inexactitud y las razones para exonerar al contribuyente de su imposición, el Consejo de Estado¹³⁰ señaló:

“Por eso, no se le puede reconocer a cualquier incertidumbre jurídica que plantee o alegue el administrado, la aptitud para exonerar de reproche. El equilibrio entre esos extremos viene dado por el juicio de razonabilidad al que cabe someter a aquella aplicación del derecho efectuada por el obligado tributario. En esa valoración se habrán de ponderar las condiciones de la norma bajo la cual se tendría que haber autoliquidado, para establecer si se aprecia una objetiva incertidumbre sobre su identificación, vigencia o contenido. Al respecto, habría que calificar circunstancias como la oscuridad de la normativa —ya sea que obedezca a su complejidad técnica, a sus relaciones con otras normas del ordenamiento, o a los defectos legislativos de los que adolezca—; los cambios legislativos del instituto objeto de aplicación o la novedad del ordenamiento, pues estando frente a las primeras aplicaciones de una normativa probablemente se carezca de certeza sobre su radio de aplicación. Bajo esos términos, tanto para sancionar como para exculpar, las partes de la relación jurídico-tributaria tienen una carga argumentativa alta, ya no solo probatoria, relativa a los criterios de ponderación que converjan en el caso y a los resultados que determinan en orden a identificar la comprensión del ordenamiento que se puede predicar respecto del agente, y de la adecuación de su conducta a ella.”

Por su parte, sobre la diferencia de criterios el Consejo de Estado, precisó¹³¹:

“(…) Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterios, la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

realizados por DIRECTV COLOMBIA a DIRECTV LATIN AMERICA LLC. Prueba 7 de la demanda, Archivo 67, Índice 36, Samai.

¹³⁰Sentencia del 11 de junio de 2020 del Consejo de Estado – Sección Cuarta. C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente No. 21640.

¹³¹Sentencia del 15 de septiembre de 2016 del Consejo de Estado- Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 08001-23-33-000-2012-00114-01(20555)

De esta manera, existe diferencia de criterio “cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”¹³²

De acuerdo con lo anterior, en relación con la sanción por inexactitud, para los gastos administrativos, no se configura una diferencia de criterio, sino que la Administración evidenció la inclusión de gastos inexactos que la demandante no logró desvirtuar, y, por tanto, se concluye que, la imposición de la sanción por inexactitud resulta procedente.

En lo que respecta al rechazo de pérdidas fiscales, la Sala advierte que este constituye una consecuencia directa del desconocimiento de los gastos inexactos, de conformidad con lo previsto en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, por lo que su determinación resulta ajustada a derecho.

En consecuencia, se procederá a realizar la liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 para el contribuyente Directv Colombia LTDA en los siguientes términos:

RENGLON	CONCEPTO	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.TRIBUNAL
42	INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$ 502.004.386.000	\$ 502.004.386.000	\$ 502.004.386.000
43	INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$ 15.238.689.000	\$ 15.238.689.000	\$ 15.238.689.000
44	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$ 30.854.757.000	\$ 30.854.757.000	\$ 30.854.757.000
45	TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 548.097.832.000	\$ 548.097.832.000	\$ 548.097.832.000
46	DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS	\$ -	\$ -	\$ -
48	TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 548.097.832.000	\$ 548.097.832.000	\$ 548.097.832.000
49	COSTO DE VENTA Y DE PRESTACION DE SERVICIO	\$ 256.452.463.000	\$ 225.941.547.000	\$ 256.452.463.000
51	TOTAL COSTOS	\$ 256.452.463.000	\$ 225.941.547.000	\$ 256.452.463.000

¹³² Sentencia del 12 de marzo de 2009, radicado Nro. 16575, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, radicado Nro. 20029, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

52	GASTOS OPERACIONALES DE ADMON	\$ 177.914.501.000	\$ 158.804.726.000	\$ 158.804.726.000
53	GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 87.918.492.000	\$ 87.918.492.000	\$ 87.918.492.000
55	OTRAS DEDUCCIONES	\$ 33.262.450.000	\$ 33.262.450.000	\$ 33.262.450.000
56	TOTAL DEDUCCIONES	\$ 299.095.443.000	\$ 279.985.668.000	\$ 279.985.668.000
57	RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	-\$ 7.450.074.000	\$ 42.170.617.000	\$ 11.659.701.000
58	PERDIDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 7.450.074.000		
60	RENTA LIQUIDA	-\$ 7.450.074.000	\$ 42.170.617.000	\$ 11.659.701.000
61	RENTA PRESUNTIVA	\$ 4.604.137.000	\$ 4.604.137.000	\$ 4.604.137.000
64	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 4.604.137.000	\$ 42.170.617.000	\$ 11.659.701.000
70	IMPUESTO SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 1.519.365.210	\$ 13.916.303.610	\$ 3.847.701.330
72	IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 1.519.365.210	\$ 13.916.303.610	\$ 3.847.701.330
74	TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$ 1.519.365.210	\$ 13.916.303.610	\$ 3.847.701.330
75	ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2012	\$ -	\$ -	\$ -
76	SALDO A FAVOR AÑO 2011 SIN SOLICITUD DE DEVOLUCION	\$ 580.618.000	\$ 580.618.000	\$ 580.618.000
79	TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2012	\$ 1.533.883.000	\$ 1.533.883.000	\$ 1.533.883.000
80	ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2013	\$ -	\$ -	\$ -
81	SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$ -	\$ 11.801.802.610	\$ 1.733.200.330
82	SANCIONES	\$ -	\$ 14.855.462.420	\$ 4.786.860.540
83	TOTAL SALDO A PAGAR	\$ -	\$ 26.657.265.030	\$ 6.520.060.870
84	TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 595.136.000	\$ -	

Finalmente, en relación con la pretensión de ordenar la devolución de las retenciones en la fuente practicadas, se advierte que no resulta procedente acceder a dicha solicitud en el marco del presente proceso. En efecto, la devolución de retenciones en la fuente obedece a un procedimiento específico previsto en la normativa tributaria, en el cual el agente retenedor, o en su defecto el retenido, debe acudir a los mecanismos establecidos para

la recuperación de los valores pagados en exceso o indebidamente, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.6.1.21.27 del Decreto 1625 de 2016.

Condena en costas

Respecto de la condena en costas, se debe señalar que el Consejo de Estado¹¹ en sentencia de 23 de septiembre de 2025 rectificó posición respecto del tema procesal de costas, precisando que en aplicación del artículo 365 del CGP, se condenará en costas en aquellos procesos que nieguen las pretensiones de la demanda o se declare la nulidad pretendida de los actos administrativos acusados en el mencionado medio de control, no se impondrá costas cuando se declare la nulidad parcial de los actos demandados. En lo que atañe al componente de las agencias en derecho, siempre habrá lugar a esa parte de la condena en costas, sin que haga falta prueba alguna, a condición de que exista una parte vencida en el juicio o a la que se le resuelva desfavorablemente el recurso interpuesto (ordinal 1º del artículo 365 del CGP).

Teniendo en consideración la nueva posición asumida por la Alta Corporación, y que en el presente caso se declara la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, por lo tanto, no procede la condena en costas, conforme a las reglas previstas en el artículo 366 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

RESUELVE:

PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión – LOR No.312412018000093 de 19 de septiembre de 2018 que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta por el periodo 2012 declarado por la contribuyente, y la Resolución No. 992232019000140 del 17 de septiembre de 2019, que confirmó la anterior, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia

TERCERO: NO CONDENAR en costas.

CUARTA: Notificar electrónicamente la presente providencia a las partes y al Ministerio Público.

QUINTO: En firme esta providencia, archívese el expediente.

SEXTO: Se informa que, para la radicación de los memoriales a los que haya lugar deberá utilizarse la ventanilla virtual <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8087/>

Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.

LOS MAGISTRADOS,

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

(Firmado electrónicamente)

JUAN DARÍO CONTRERAS BAUTISTA

(Firmado Electrónicamente)

AMPARO NAVARRO LÓPEZ

(Firmado electrónicamente)

GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

CONSTANCIA: Esta providencia fue firmada electrónicamente por los magistrados que conforman la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la plataforma denominada SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta de conformidad con el artículo 186 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y el artículo 62 de la Ley 2430 de 2024.