CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000232700020120060l-01 (20784)

Actor: TELMO J. DÍAZ Y CÍA S.A. NIT: 890205512-1

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Sanción por no presentar la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia DIIPT año 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 24 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Por emplazamiento para declarar 900028 de 20 de noviembre de 2009, la DIAN emplazó a TELMO J. DÍAZ Y CÍA S.A. para que presentara la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006[1].

La sociedad dio respuesta al emplazamiento y manifestó que no estaba obligada a presentar la declaración informativa[2].

---

[1] Folios 170 a 177 c.a. 1

[2] Folios 182 a 195 c.a. 1

El 24 de septiembre de 2010, la DIAN profirió el Pliego de Cargos 900019 en el que, con fundamento en el artículo 260-10 literal b) numeral 4 del Estatuto Tributario, propuso a la actora la imposición de una sanción de $379.079.000 por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2006[3].

Previa respuesta al pliego de cargos[4], por Resolución Sanción 322412011000064 de 22 de febrero de 2011, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos. La sanción se calculó sobre el valor total de las operaciones realizadas con ROYAL COFFE INC (exportaciones de café verde), esto es, sobre $1.895.392.991, suma a la que se aplicó el 20%, previsto en el artículo 260-10 literal b) numeral 4 del Estatuto Tributario[5].

La resolución sanción fue confirmada en reconsideración por la Resolución 900053 de 12 de marzo de 2012[6].

DEMANDA

TELMO J. DÍAZ Y CÍA S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

> «***PRIMERA.-*** Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.053 del 12 de marzo del 2012 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Tributarios de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, confirmatoria de la Resolución Sanción que se impugna y describe en el siguiente numeral.
>
> ***SEGUNDA.-*** Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 322412011000064 de 22 de febrero de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.
>
> ***TERCERA.-*** Que como consecuencia necesaria de las anteriores declaraciones de nulidad, se restablezca en su derecho a la demandante, ordenándose archivar cualquier expediente abierto a cargo de la sociedad demandante y

[3] Folios 224 a 232 c.a. 2
[4] Folios 237 a 259 c.a. 2
[5] Folios 31 a
[6] Folios 397 a 402 c.a. 2

declarándose que no está obligada a la determinación de los precios de transferencia de que tratan las normas vigentes contenidas en el Estatuto Tributario.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 260-1, 450 numeral 9, 742, 744 y 772 a 744 del Estatuto Tributario.
- Artículo 31 Código Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La actora no tiene vinculación económica con ROYAL COFFE INC

Los actos demandados establecieron que, por el año gravable 2006, la actora debía presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, pues, en los términos del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, durante ese periodo, la demandante tuvo vinculación económica con ROYAL COFFE INC, que es una sociedad extranjera, por haberle vendido a esta el 50% o más de la producción de café.

Los hechos aducidos por la DIAN para ubicar a la actora dentro del régimen de precios de transferencia no obedecen a una situación de dependencia económica porque las operaciones realizadas por la actora con ROYAL COFFE INC no generaron distorsión en los precios de venta, pues los precios se fijaron con libertad contractual y de acuerdo con las condiciones del mercado.

Además, según un cuadro estadístico elaborado por la actora con información de la DIAN, el precio por kilo de café vendido por la demandante durante el año gravable 2006 está dentro de los más altos por la exportación de café.

De otra parte, el término “producción” del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario debe entenderse en su verdadera dimensión que, para el caso concreto, debe basarse en el proceso productivo del café.

El bien generado en el cultivo de café es un fruto rojo, denominado cereza, que es recolectado y pesado para luego ser despulpado. Después es clasificado por tipo de grano a través de zarandas.
Posteriormente, el café se somete a un proceso de lavado y secado para obtener el café pergamino, que luego se somete al proceso de trillado para exportación o para venderse en el mercado nacional.

Además, una vez trillado el café puede someterse a un proceso de tostión, consistente en que los granos son centrifugados en una cámara de aire caliente para ser tostados.

Por lo anterior, la producción a que se refiere el 450-9 del Estatuto Tributario, debe medirse con base en los siguientes criterios: i) en la cantidad de kilos de café cereza recolectado en el 2006, considerando que ellos miden la producción agrícola de ese año gravable y, ii) el café pergamino producido en el mismo año, por ser este el producto que tiene vocación de ser vendido o continuar en el proceso de transformación y venta. Es del café pergamino del que se obtiene el café verde para exportación.

La producción agrícola de café cereza por el año gravable 2006 ascendió a 2.359.636 kilos, de los que se obtuvieron 461.939 kilos de café pergamino. De la producción de café pergamino se exportaron a ROYAL COFFE INC 160.314 kilos, lo que representó un 34.70% de esa producción, equivalentes a un 6.79% del café cereza recolectado.

En el Concepto DIAN 3941 de 2005, la demandada acepta que se puede utilizar cualquier procedimiento para determinar y medir la producción, como también lo ha aceptado la jurisprudencia[7]. No obstante, la DIAN restringió la interpretación del artículo 450 numeral 9 del E.T. en el sentido de que la producción debe medirse por los ingresos por ventas de café pergamino.

[7] Sentencia de 11 de octubre de 1996, exp. 7789, C.P. Germán Ayala Mantilla.

Así, la DIAN solo toma lo que le favorece de la citada norma y restringe la interpretación que hizo la demandante, lo que vulnera el artículo 31 del Código Civil.

La DIAN falla en la apreciación de las pruebas aportadas y desconoce la normativa para imponer la sanción

La DIAN determinó el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. a partir de los ingresos por ventas a ROYAL COFFE INC y sostuvo que no debía analizarse la validez de las unidades de medida expuestas en las certificaciones de revisor fiscal o las registradas en los libros auxiliares, relacionadas con los kilos exportados de acuerdo con la producción general, pues la actora no desvirtuó sus propios ingresos por venta de café pergamino.

La anterior consideración presenta tres inconsistencias a saber:

1. Los ingresos por ventas no estuvieron en discusión y tampoco podía la actora desvirtuar sus propios ingresos. Lo que estuvo en discusión fue el criterio utilizado para medir si el 50% o más de la producción se cumplió como requisito de vinculación económica pues, en razón de la actividad de la actora, la producción no podía medirse en función de los ingresos.

2. La contabilidad de la actora no fue tenida en cuenta para probar el criterio con el que esta actuó.

3. En el cuadro “sistema de información probatorio” aportado al proceso se ilustra el desarrollo probatorio que la actora tomó en defensa de su argumento y, a pesar de que fue entregado oportunamente, conforme con los artículos 742 y 744 del Estatuto Tributario, fue desconocido por los actos demandados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones[8]:

[8] Folios 105 a 111 c.p.

El régimen de precios de transferencia busca una adecuada depuración del impuesto de renta de los contribuyentes que realizan operaciones con vinculados económicos y establece un deber de información, mediante la declaración informativa, para poner en conocimiento de la Administración las operaciones que se realicen con los vinculados durante el año gravable. La no presentación o presentación tardía o inexacta de la declaración informativa generan el pago de sanciones por incumplimiento de un deber formal, como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C-815/09.

El elemento económico a partir del cual se estructura el régimen de precios de transferencia es el valor de mercado de bienes y servicios comercializados, que debe mantenerse neutro para garantizar una adecuada tributación y para que las empresas establezcan precios conforme con sus economías.

El supuesto de vinculación económica por el cual se considera que la actora está dentro del régimen de precios de transferencia es el del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario. Ello, porque vendió a una misma empresa del exterior el 50% o más de su producción.

Para establecer el concepto de producción como base de vinculación económica debe acudirse al valor de cambio de los bienes o servicios comercializados entre las partes, esto es, los ingresos por ventas de café pergamino ($2.775.013.389.15), por lo cual no es admisible que la actora hubiera utilizado como factor de medición de la producción de café la cantidad de kilos de café producidos (461.939 kilos en café pergamino).

En este caso, está probado que la actora vendió el 55,84% de su producción a ROYAL COFFE INC, como lo determinó la DIAN, pues, del total de $2.775.013.389.15 por ventas de café pergamino, $1.895.392.991.53 correspondieron a ventas a ROYAL COFFE INC.

Igualmente, está demostrado que la actora superó los topes previstos en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario para estar obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia. Por lo tanto, es legal la sanción impuesta en los actos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones[9]:

La litis se centra en precisar si la producción que genera el vínculo económico entre sociedades se determina en unidades de materia y si las ventas entre empresas vinculadas deben corresponder al 50% de la producción de la sociedad vendedora.

La vinculación económica es un concepto que tiene relación con los precios de transferencia, entendidos estos como el valor asignado por una empresa a los bienes y/o servicios que transfiere a otra empresa vinculada económicamente con esta, sin que dicho valor pueda diferir del establecido en el mercado que la misma compañía cobraría en transacciones normales de negocios a otras empresas no vinculadas[10].

Conforme con el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, cuando un productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% o más de su producción se considera que cada una de estas empresas es vinculada económica del productor.

La citada norma no fijó un límite al concepto de *"producción"* por lo que puede establecerse cualquier procedimiento para verificar la realización de ese supuesto legal, ya sea en unidades de materia (medidas de volumen, peso, etc.) o unidades monetarias (peso colombiano).

En materia de precios de transferencia, la vinculación económica supone la participación de sociedades internacionales y su objeto se centra en el

[9] Folios 137 a 160 c.p.
[10] C-229/10.

comportamiento de los precios de mercado a que deben someterse las partes relacionadas.

La función de la DIAN es controlar que dichas operaciones se ajusten y sean declaradas de conformidad con los precios del mercado y no arbitrariamente. Por ello, es lógico que para establecer si existía vinculación económica, la DIAN haya utilizado como factor de medición de la producción, el valor en pesos colombianos (ingresos).

No es procedente medir la producción en unidades de materia, esto es, por kilos vendidos, como lo hizo la actora, pues, el deber de presentar la declaración individual informativa de precios de transferencia supone el pago en moneda y no en otra especie.

De acuerdo con el estado de resultados, los ingresos de la actora por el año gravable 2006 fueron los siguientes:

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
4	Ingresos	$3.393.766.262.94
41	Ingresos Brutos Operacionales	$3.224.345.050.15
410520	Cultivo café	$2.775.013.389.15
410520	Ventas a Royal Coffe Inc	**$1.895.392.991.53**

Así, por el año gravable 2006 el total de la producción de café ascendió a $2.775.013.389.15, y el 50% de esa producción equivale a $1.387.506.674.57. Como las ventas a Royal Coffe Inc fueron de $1.895.392.991.53, es claro que corresponden a más del 50% de la producción a que alude el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, la actora se considera vinculada económica de la sociedad del exterior y, por ende, estaba en la obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, teniendo en cuenta que:

1. La actora es contribuyente del impuesto sobre la renta.

2. El patrimonio bruto de la actora obtenido en el último día del año gravable fue igual o superior a 5.000 SMLMV ($2.040.000.000 para el año 2006), y sus ingresos brutos fueron iguales o superiores a 3.000 SMLMV ($1.224.000.000 año 2006). En efecto, a 31 de diciembre de 2006 el patrimonio bruto de la demandante ascendió a $10.436.558.000 y sus ingresos brutos fueron de $3.424.607.000.
3. La actora realizó operaciones con vinculados económicos del exterior.

Por lo demás, se advierte que el valor probatorio de los estados financieros reportados por la actora a la Administración en los libros de contabilidad, está supeditado a que la contabilidad se lleve en debida forma y con los registros exigidos por la ley, como estar registrados en la cámara de comercio, pues a falta de este requisito no puede considerarse como prueba eficaz para demostrar los hechos que pretenden acreditarse a través de este medio probatorio.

Contrario a lo sostenido por la actora, la contabilidad de esta sí fue tenida en cuenta por la DIAN pues los actos demandados se basaron en la información contable allegada por la demandante. En consecuencia, no asiste razón a la actora en cuanto a que los actos son ilegales porque no tuvieron en cuenta los estados financieros de esta.

Comoquiera que la actora no presentó la declaración informativa a que estaba obligada es acreedora a la sanción del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, que equivale al 20% del total de las operaciones realizadas con los vinculados económicos sin exceder los $700.000.000.

Dado que el total de las operaciones de la actora con Royal Coffe Inc es $1.895.392.991, la sanción es $379.079.000, como lo dispuso la DIAN en los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia en los siguientes términos[11]:

[11] Folios 471 a 482

No existe una delimitación clara de la litis

El segundo problema jurídico fijado por el Tribunal no es acertado, pues la litis no es si la venta entre empresas vinculadas debe corresponder al 50% de la producción de la sociedad vendedora, sino si las ventas que hizo la actora al cliente del exterior corresponden al 50% o más de su producción y la respuesta no fue debidamente sustentada en la sentencia apelada.

No existe correspondencia entre el contenido del fallo y la argumentación propuesta como fundamento del mismo

En el asunto hay dos aspectos que deben considerarse: i) si conforme con el artículo 450 numeral 9 del E.T existe o no vinculación económica. y, si existiendo vinculación económica se cumplen los requisitos del artículo 260-8 del E.T. para presentar la DIIPT.

En cuanto al primer aspecto, se demostró que no existe vinculación económica con ROYAL COFFE INC porque el 50% o más de la producción de la actora por el año gravable 2006 no fue vendido a ese cliente en razón a que el parámetro de medición de la producción no deben ser los ingresos.

Lo anterior, porque el Concepto DIAN 13941 de 9 de marzo de 2005, citado por el Tribunal, permite utilizar, sin restricción alguna, cualquier procedimiento para medir la producción, ya sea en unidades de valor monetario, como el peso colombiano, o en unidades de materia, como medidas de volumen, peso, etc., que fue el utilizado por la actora.

Si la sentencia aceptó distintos procedimientos de medición de la producción es incoherente que descarte de plano el utilizado por la actora sin siquiera valorarlo.

Si bien la unidad de medida de producción en kilos puede traducirse en pesos, no es acertado pretender que esa conversión equivale a los ingresos como criterio de

vinculación económica. Ello, porque los ingresos no son una medida de producción sino comercial, y representa la sumatoria de elementos ajenos a la producción, como el precio del producto en el mercado y la tasa de cambio.

Así, teniendo en cuenta que el factor de medición de la producción de que trata el artículo 450 numeral 9 del E.T. que debe utilizarse es el de unidades de medida, no se cumple el supuesto de vinculación económica por lo que la actora no estaba obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia.

El Tribunal no valoró la contabilidad y las pruebas allegadas por la actora

El Tribunal percibe que la DIAN basó la decisión en la contabilidad de la actora. Este es un criterio subjetivo de percepción violatorio del debido proceso y derecho de defensa de la demandante, pues indica que en la sentencia apelada no hubo suficiente valoración de la prueba.

Por lo anterior, es necesario que se valoren los argumentos expuestos en la demanda, que se resumen así:

1. La actora no puede desvirtuar sus ingresos por ventas registradas en la contabilidad, pues nunca fueron discutidos. Lo que se discutió fue el criterio de aplicación del artículo 450 numeral 9 del E.T., que, en razón de la actividad principal que desarrolla la actora no puede medirse en función de los ingresos, pues, no se discuten los ingresos, sino el criterio utilizado para medir la producción como elemento de vinculación económica.

2. Si aparecen en el expediente las pruebas y certificaciones del criterio con base en el cual actuó la demandante, pues, según la DIAN, la contabilidad de la actora no permitía probar el criterio de medición que esta utilizó. Además, en el cuadro “sistema de información probatorio” se explica el desarrollo probatorio que la actora tomó como estrategia de defensa, que no fue valorado por la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la apelación[12].

La **demandada** insistió, en términos generales, en los argumentos de la contestación de la demanda[13].

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia DIIPT por el año gravable 2006.

En concreto, determina si, con fundamento en el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, al que remite el artículo 260-1 del mismo estatuto, la actora estaba obligada a presentar la DIIPT por el año gravable 2006, para lo cual establece si las ventas de café que esta hizo a ROYAL COFFE INC, sociedad extranjera, corresponden al 50% o más de su producción.

Se trata, entonces, de establecer si para el caso del productor, la "producción" a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario se determina en unidades de medida de peso (kilos), como lo considera la demandante, o por los ingresos que se obtengan por la venta de los productos, como lo estiman la DIAN y el Tribunal.

El régimen de precios de transferencia se halla previsto en los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario y se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones **con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior** y consiste en que los contribuyentes de dicho impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones

[12] Folios 185 a 192 c.p.
[13] Folios 178 a 180 c.p.

considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados artificialmente por las partes en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

En relación con el alcance del régimen de precios de transferencia, en sentencia C-815/09 la Corte Constitucional señaló lo siguiente:

> "Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, **mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.**
>
> Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias (sic) de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria". Resalta la Sala

Conforme con el artículo 260-1 inciso 3 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, vigente para la época de los hechos, **se consideran vinculados económicos o partes relacionadas del exterior,** los casos revistos en los artículos 260[14], 261[15], 263[16] y 264[17] del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995[18] y 450 y 452[19] del Estatuto Tributario.

---

[14] **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 260. SUBORDINACIÓN.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

[15] **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:
[…]

[16] **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 263. DEFINICIÓN DE SUCURSALES - FACULTADES DE LOS ADMINISTRADORES.** Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

El artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, sobre cuyo alcance versa la controversia, dispone lo siguiente:

> **«ARTÍCULO 450. CASOS DE VINCULACIÓN ECONOMICA**. Se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:
>
> […]
>
> 9. Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica.
> […]».

Así, en materia de precios de transferencia, existe vinculación económica para el productor cuando vende el 50% o más de su producción a una misma empresa del exterior o a empresas vinculadas entre sí.

Como lo advierten la DIAN y el Tribunal, la norma no definió qué debe entenderse por producción. Sin embargo, al referirse a los parámetros que de acuerdo con el artículo 450 numeral 9 del E.T deben tenerse en cuenta para determinar, qué se entiende por producción, para efectos del régimen de precios de transferencia, en el Concepto 13941 de 9 de marzo de 2005, la DIAN precisó lo siguiente:

> "[…]
> **PROBLEMA JURÍDICO No 2**

Cuando en los estatutos no se determinen las facultades de los administradores de las sucursales, deberá otorgárseles un poder por escritura pública o documento legalmente reconocido, que se inscribirá en el registro mercantil. A falta de dicho poder, se presumirá que tendrán las mismas atribuciones de los administradores de la principal.

[17] **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 264. DEFINICIÓN DE AGENCIAS.** Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla.

[18] **LEY 222 DE 1995, ARTÍCULO 28. GRUPO EMPRESARIAL.** Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.
Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.
Corresponderá a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

[19]**ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 452. CUANDO SUBSISTE LA VINCULACIÓN ECONÓMICA.** La vinculación económica subsiste, cuando la enajenación se produce entre vinculados económicamente por medio de terceros no vinculados.

> ¿Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, qué parámetros se deben tener en cuenta para determinar el 50% o más de la producción de que trata el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, el valor de las ventas, el costo de ventas o los volúmenes de producción y ventas?
>
> **TESIS JURÍDICA**:
>
> En la medida que ni la ley ni el reglamento han señalado fórmulas para determinar el cincuenta por ciento (50%) o más de la producción de que trata la causal de vinculación económica contemplada en el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, **es de recibo cualquier procedimiento que permita establecer la realización del supuesto legal.**
>
> **INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**
>
> Respecto a la solicitud de que se establezcan los parámetros a tener en cuenta para determinar "el 50% o más de la producción", es preciso advertir que la competencia conceptual de esta dependencia en razón de su poder vinculante, radica en la interpretación general y abstracta de las normas tributarias, cuando su texto no sea lo suficientemente claro, pero en la medida que ni la ley ni el reglamento han señalado fórmulas al respecto, no es posible limitarlas o establecerlas mediante interpretación.
>
> Considerando que la causal de vinculación en cuestión obedece a la verdadera situación de dependencia económica que implica la venta de los productos a una misma empresa o a empresas vinculadas en la proporción anotada, por lo cual los precios de venta podrían estar distorsionados y que la finalidad del régimen de precios de transferencia es precisamente que, entre otros, los ingresos se determinen, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, en criterio del despacho, para efectos del numeral 9o del artículo 450 del Estatuto Tributario, **la vinculación económica se da cuando por la aplicación de cualquier procedimiento mediante el cual se establezca el supuesto de hecho previsto en la disposición**. No sobra advertir que en principio el resultado que se obtenga por un procedimiento debe ser consistente con los demás».

Según el citado concepto, debido a que, en materia de precios de transferencia, la ley y el reglamento no fijaron fórmulas para determinar el 50% o más de la producción de que trata la causal de vinculación económica del artículo 450 numeral 9) del Estatuto Tributario, es procedente utilizar **cualquier procedimiento que permita establecer la realización del supuesto legal,** pero, independientemente del método utilizado, en principio, el resultado obtenido debe ser consistente con los que se obtengan utilizando otros procedimientos.

Por su parte, el Diccionario de Economía y Finanzas definió la producción de la siguiente manera[20]:

> "Cualquier actividad que sirve para crear, fabricar o elaborar bienes y servicios. En un sentido algo más estricto puede decirse que producción económica es cualquier actividad que sirve para satisfacer necesidades humanas creando mercancías o servicios que se destinan al intercambio. El concepto económico de producción es, por lo tanto, suficientemente amplio como para incluir casi todas las actividades humanas: es producción el trabajo del artista y del artesano, la provisión de servicios personales y educacionales, la actividad agrícola y la de la industria manufacturera".

Asimismo, la producción ha sido entendida como *"un sistema de acciones dinámicamente interrelacionadas orientado a la transformación de ciertos elementos, entradas, denominados factores, en ciertos elementos, salidas, denominados productos, con el objetivo primario de incrementar su valor, concepto éste referido a la capacidad de satisfacer necesidades. Los elementos esenciales de todo proceso productivo son i) los factores o recursos: en general toda clase de bienes o recursos económicos empleados con fines productivos ii) las acciones: ámbito en el que se combinan los factores en el marco de determinadas pautas operativas y iii) los resultados o productos: en general todo bien o servicio obtenido de un proceso productivo"*[21].

En suma, puede definirse la producción como un proceso que busca la elaboración o transformación de bienes o servicios en el cual unos recursos de entrada (factores), como materias primas o insumos, se convierten en elementos de salida **o productos finales** con un valor mayor para la venta al consumidor final o para su comercialización.

Comoquiera que la **producción está referida a la transformación o elaboración de productos finales con un valor agregado** y, en lo que interesa a este asunto, la actividad de la actora es la **producción de café**, para la Sala el criterio de vinculación económica debe determinarse en función de la cantidad de productos finales

[20] Tomado de http://www.eumed.net/cursecon/dic/P11.htm. Enciclopedia Multimedia Interactiva y Biblioteca Virtual de las Ciencias Sociales, Económicas y Jurídicas EMVI.
[21] Tomado de las memorias del "VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos. Cómo enseñar a determinar costos? Un problema no resuelto. Autor: Enrique Nicolás Cartier". Citada en sentencia de 11 de agosto de 2011, exp. 17974, C.P. Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

vendidos durante un determinado periodo (unidades de medida) y no de los ingresos obtenidos por la venta de estos productos, como lo considera la DIAN.

La Sala concuerda con la actora en el sentido de que medir la producción en ingresos implica que se tengan en cuenta elementos ajenos a la producción misma, como el precio comercial del producto y la tasa de cambio. Si los ingresos determinaran la producción, la venta de esta al exterior podría ser o no del 50%, dependiendo de la fluctuación de los precios del mercado o de la tasa de cambio. En consecuencia, la producción no se determinaría de una manera objetiva y real.

En cambio, la producción determinada en unidades medida, como peso, longitud o volumen, no está sujeta a variaciones porque corresponden a unidades de medición universalmente establecidas.

Al analizar el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, la Sección concluyó que la producción debe determinarse en función de las unidades de medida y no de los ingresos. Así, en sentencia de 11 de octubre de 1996, sostuvo lo siguiente[22]:

> «Para establecer si se daba la vinculación económica con el productor Laboratorios Artibel Ltda., la Administración recaudó una serie de documentos como relacionados, listados y cuadros en los cuales aparece detallada información acerca de la producción total de la mencionada empresa durante 1989 expresada en mililitros y gramos; la cual ascendió según estos listados a un total de 1.600.192.242 de unas u otras unidades, que frente al total de 850.584.635 unidades vendidas en el mismo año 1989 a *Conar Ltda.* representan el 53,17%, circunstancia que dio lugar para que la Administración considerara que en este caso se presenta la vinculación económica (numeral 9º del artículo 450 del E.T.).
> […]
> Examinados los antecedentes administrativos se establece que a folios 407/413 aparecen varios listados elaborados en computador titulados como de Laboratorios Artibel Ltda. **en los cuales se registra la producción total en mililitros y gramos, discriminada en cada uno de los doce meses 1989**.
>
> De igual modo, a folios 298 a 393 de los antecedentes administrativos aparecen relaciones, también elaboradas en computador, correspondientes a los doce meses del año 1989 en las **cuales se indica la cantidad de compras de Conar a Artibel cuantificada en mililitros y gramos**.

[22] Exp. 7789, C.P. Germán Ayala Mantilla.

Precisado lo anterior, la Sala procede a examinar si la actora a través del dictamen pericial, cuya prueba se decretó y practicó a solicitud suya, logra o no desvirtuar la presunción de vinculación económica que la Administración Tributaria tuvo en cuenta al aplicar la tarifa diferencial del 35% en la determinación del impuesto sobre las ventas del 6º bimestre de 1989.

Pues bien, de acuerdo con la petición de pruebas de la demandante, la Magistrada Sustanciadora del proceso decretó inspección judicial con intervención de peritos a la sociedad Laboratorios Artibel Ltda. con el fin de establecer por medio de su contabilidad el valor de la producción vendida a *Conar Ltda.*, medida en pesos, durante el año gravable de 1989 y en los bimestres de septiembre - octubre y noviembre - diciembre de 1989.

El veintiocho (28) de marzo de mil novecientos noventa y cinco (1995) los peritos rindieron experticio de la siguiente manera:

Valor de la producción vendida por Artibel Ltda. a Conar Ltda. durante el año gravable de 1989

Total producción vendida $ 1.411.798.502.oo
Quinto Bimestre (sept. - octubre /89) 268.167.162.oo
Sexto Bimestre (nov. - diciembre /89) 250.926.460.oo

El peritazgo contiene la información solicitada como prueba por la sociedad actora la cual fue decretada por auto visible a Folio 124 del Expediente así:

> *"1. Decrétase la prueba de inspección judicial con intervención de peritos a la sociedad* ***Laboratorios Artibel Ltda.*** *con el fin de establecer de conformidad con sus libros de contabilidad, cuál fue el valor de su producción vendida a Conar Ltda., medida en pesos, durante el año gravable de 1989 y en los bimestres de septiembre - octubre y noviembre - diciembre de 1989".*

Visto lo anterior, se evidencia que el punto dilucidado en el peritazgo corresponde exactamente con lo solicitado por la sociedad actora en la demanda y lo que expresa el auto que decretó la prueba.

[…]

Así las cosas, al probar la sociedad actora el valor de la producción vendida por Artibel Ltda. a *Conar Ltda.* en el año de 1989, **más no el valor total de la producción de Laboratorios Artibel Ltda, durante 1989, en valores iguales por unidad producida**, **la Sala considera que no desvirtuó la presunción de vinculación económica que la Administración Tributaria aplicó al expedir los actos demandados**.

Por lo demás, la Sala estima que cuando el numeral 9º del artículo 450 del Estatuto Tributario se refiere al 50% o más de la producción del proveedor lo está haciendo en relación con unidades de mercancías, en el caso concreto, en medidas de volumen y peso en mililitros y el gramo respectivamente. (Destaca la Sala)

Como puede advertirse, a diferencia de lo que ocurre en el presente asunto, en dicha oportunidad la DIAN estuvo en desacuerdo en que la medición de la producción, como factor de vinculación económica, fuera determinada por los ingresos, como lo pretendía la actora. Al respecto, para defender la legalidad de los actos, la DIAN sostuvo que *"para la determinación de la vinculación económica se tomó el gramo y el litro* ***que son medidas económicas universales para determinar la producción***".[23]

De otra parte, por el periodo gravable en discusión el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establecía lo siguiente[24]:

> "**ARTÍCULO 260-8. OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN INFORMATIVA**. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.
> […]".

Conforme con la norma anteriormente transcrita están obligados a presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior**, los contribuyentes del impuesto de renta, sujetos al régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año gravable fuera igual o superior al equivalente a 5.000 SMLMV o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 3.000 SMLMV, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

La no presentación de la citada declaración trae como consecuencia la sanción del artículo 260-10 del Estatuto Tributario que, para la época de los hechos, en lo pertinente, preveía lo siguiente:

---

[23] Sentencia de 11 de octubre de 1996 (página 7).
[24] Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012

> **"ARTÍCULO 260-10. SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA**. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:
> […]
> B. Declaración informativa
> […]
> 4. <Valores absolutos modificados por el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005> Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de $780.355.000.
>
> Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración Tributaria, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes.
>
> El contribuyente que no presente la declaración informativa, no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.
> […]
> El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto.
>
> Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.
> […]».

Según esta norma, previa comprobación de la obligación de presentar la DIIPT, la DIAN debe emplazar a los obligados para que presenten la declaración en el término perentorio de 1 mes. En caso de que los obligados no declaren, la DIAN debe formular pliego de cargos, que puede contestarse en el término de un mes, e imponer la sanción por no declarar, que equivale al 20% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de $780.355.000.

El artículo del 260-11 Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010, redujo el límite de la sanción por no presentar la declaración informativa a 20.000 UVT. Además, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012[25] modificó el artículo

[25]**ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 260-11. SANCIONES RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA**. <Artículo modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:>
[…]

260-11 del Estatuto Tributario para reducir la sanción por no presentar la citada declaración al 10% del total de las operaciones y mantuvo el límite de la sanción en 20.000 UVT.

En caso de que proceda la sanción por no presentar la DIIPT es aplicable el artículo 260-11 del E.T, con la modificación del artículo 121 de la Ley 1607 de 2011, aunque es una norma posterior, puesto que es más favorable a la demandante. Ello, de acuerdo con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012[26], que reconoce el principio de favorabilidad en materia sancionatoria[27].

Antes de analizar el caso concreto, la Sala hace una breve referencia al proceso de producción de café, que es el que interesa en este asunto[28]:

El bien generado por la plantación de cafeto es un fruto maduro de color rojo o amarillo denominado cereza que es recolectado. Cada cereza tiene una piel exterior (exocarpio) que envuelve una pulpa dulce (mesocarpio). Debajo de la pulpa están los granos recubiertos por una delicada membrana translúcida (silver skin) y estas membranas envuelven las dos semillas (endosperma) de café[29].

B. Declaración Informativa.
[…]
5. Sanción por no presentar la declaración informativa. Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración tributaria, previa comprobación de su obligación, para que presenten la declaración informativa en el término perentorio de un (1) mes. El contribuyente que no presente la declaración informativa no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.
Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al diez por ciento (10%) del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.

[26] **LEY 1607 DE 2012, ARTÍCULO 197.** Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:
[…]
3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.
[…]

[27] Sobre la aplicación de la norma sancionatoria más favorable ver, entre otras, la sentencia de 17 de marzo de 2016, exp. 21517, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[28] Para describir el proceso de producción del café se tuvo en cuenta la página http://www.cafedecolombia.com/particulares/es/sobre_el_cafe/el_cafe/post-cosecha/

[29] http://www.cafedecolombia.com/particulares/es/sobre_el_cafe/el_cafe/post-cosecha/

Después de recolectado, el **café cereza** es sometido al proceso de beneficio, que incluye el despulpado, la fermentación, el lavado y el secado del grano. En el *despulpado* se retira la pulpa a las cerezas. Posteriormente, por medio de la *fermentación* del grano, en tanques de fermentación o por medios mecánicos, proceso que puede durar 12 a 18 horas, se retira el mucílago (mesocarpio). Finalizado el proceso de fermentación, comienza el *lavado* del grano, cuyo objetivo es eliminar totalmente el mucílago[30] del grano[31].

Una vez lavado el café se somete al proceso de *secado* ya sea a través de la exposición al sol o en secadores mecánicos (silos de secado). Cuando el café está seco se le denomina **café pergamino**, puesto que al grano lo cubre una capa amarilla opaca llamada pergamino. En este estado, el café se somete a un nuevo proceso denominado *trilla de café*, para obtener el café almendra o **café verde**.

Después de trillado, el grano verde se selecciona y clasifica cuidadosamente, teniendo en cuenta su tamaño, peso, color y apariencia física. Este café verde o almendra es el insumo para la elaboración del café tostado (*proceso de tostión*), del café soluble y de los extractos de café, y se caracteriza porque su color es verde, tiene un olor característico de café fresco y su humedad promedio debe ser del 10 al 12%[32].

En el caso en estudio, está probado y no se discuten los siguientes hechos:

Entre otras actividades, la actora se dedica al *"cultivo, producción, comercialización, distribución, explotación y mercadeo nacional e internacional de toda clase de productos agrícolas tales como café en todas sus presentaciones"*[33].

Previo emplazamiento para declarar[34], y su respuesta[35], el 24 de septiembre de 2010, la DIAN profirió a la actora el Pliego de Cargos 900019 en el que, con

[30] Sustancia viscosa, de mayor o menor transparencia, que se halla en ciertas partes de algunos vegetales, o se prepara disolviendo en agua materias gomosas. DRAE. Definición de mucilago.
[31] Ídem 29.
[32] Ídem 29.
[33] Folio 22 reverso c.p.
[34] Folios 170 a 177 c.a. 1

fundamento en el artículo 260-10 literal b) numeral 4 del Estatuto Tributario, propuso una sanción de $379.079.000 por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006[36].

Previa respuesta al pliego de cargos[37], por Resolución Sanción 322412011000064 de 22 de febrero de 2011, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos, con base en las siguientes consideraciones[38]:

> "Teniendo en cuenta que el contribuyente presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable de 2006 el 11 de abril de 2007 radicada con el No. 91000005186913 (Fol. 24) con un patrimonio bruto de $10.436.558.000 e ingresos brutos por valor de $3.424.607.000 y de acuerdo a visita de verificación y cruces de información, por lo anterior, se pudo detectar que la sociedad TELMO J DÍAZ Y CÍA S.A. con NIT 890205512-1, por el año gravable 2006, se encuentra inmersa en la obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, por operaciones de comercio exterior con la empresa del exterior ROYAL COFFE INC., la cual se encuentra domiciliada en Estados Unidos, y por ser vinculado económico de conformidad con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con el numeral 9 del artículo 450 del citado estatuto.
>
> De la información aportada por la sociedad con ocasión al Requerimiento Ordinario No. 5800001-0979 el día 16 de junio de 2008, (Fls. 29 a 30) se pudo establecer lo siguiente:
>
> Verificado el estado de resultados y los auxiliares del año 2006 se encontró la siguiente composición de los Ingresos (Cuenta PUC 4) (folios 41 y 46).
>
> | **CUENTA** | **CONCEPTO** | **VALOR** |
> |---|---|---|
> | 4 | Ingresos | $3.393.766.262.94 |
> | 41 | Ingresos brutos operacionales | $3.224.345.050.15 |
> | 410520 | Cultivo de café | $2.775.013.389.15 |
> | 410520 | Royal Coffe Inc. | $1.895.392.991.53 |
>
> Los valores declarados por el contribuyente en la renta del año gravable 2006 son:
>
> | | |
> |---|---|
> | Renglón 45 Ingresos brutos operacionales | $3.255.013.000 |
> | Renglón 49 Total ingresos brutos | $3.424.607.000 |
>
> Se verificó las ventas al exterior en el año 2006, determinando que el principal cliente es la empresa del exterior ROYAL COFFE INC, la cual se encuentra domiciliada en Estados Unidos, el cual reporta ventas totales por valor de $1.895.392.991.53 (folios 41 y 46), valor que corresponde al $58.78% de los ingresos operacionales y el 55.84% con relación a los ingresos totales.

[35] Folios 182 a 195 c.a. 1
[36] Folios 224 a 232 c.a. 2
[37] Folios 237 a 259 c.a. 2
[38] Folios 31 a

> Es de anotar que en el estado de resultados por la sociedad (folios 41), en la cuenta 410520 Ingresos – cultivo de café contabiliza ingresos operacionales por valor de $2.775.013.389.15 y un porcentaje de participación en los ingresos totales del 81.8%".

La resolución sanción fue confirmada en reconsideración por la Resolución 900053 de 12 de marzo de 2012[39].

Según la actora, la producción de TELMO J. DÍAZ Y CÍA S.A. es contabilizada través del software *"AgroWin"*[40] que permite conocer en unidades de medida (kilos) todo el proceso de producción y venta del café[41].

De acuerdo con el certificado de revisor fiscal de la actora de 3 de julio de 2008, el total de la producción de **café cereza** y **café pergamino** por el año gravable 2006 fue el siguiente[42]:

> "**EL SUSCRITO REVISOR FISCAL DE TELMO J DÍAZ Y CÍA S.A.**
> **NIT. 890.205.512-1**
>
> **CERTIFICA:**
>
> 1. Que vista la documentación que soporta los libros de contabilidad de la sociedad en mención, se determinó que la producción en el año 2.006 de cereza ascendió a dos millones trescientos cincuenta y nueve mil seiscientos cuarenta y cinco (2.359.645) kilos y que la producción de café pergamino seco ascendió a cuatrocientos sesenta y un mil novecientos treinta y nueve (461.939) kilos.
>
> 2. Que los citados libros de contabilidad se encuentran debidamente registrados en la Cámara de Comercio de Bogotá y se llevan conforme a normas legales vigentes.
>
> […]"

Además, en la respuesta al requerimiento ordinario 5800001-0979 de 16 de junio de 2008, la actora explicó que de los 2.359.645 kilos de café cereza recolectados 1.897.706 kilos se convirtieron en subproductos y mermas, y **461.939 kilos en café**

---

[39] Folios 397 a 402 c.a. 2
[40] AgroWin es un sistema especialmente diseñado para ayudarle al empresario agrícola en la gestión, planeación y seguimiento de la empresa y sus recursos. Adicional a esto, le permite la disminución de los costos, el mejoramiento de los ingresos, el aumento de las utilidades y llevar la contabilidad agropecuaria de manera automática. (http://www.agrowin.com/)
[41] Folios 64 c.p.
[42] Folio 20 c.a. 3

pergamino. Igualmente, precisó que *"solo una parte de la producción agrícola de café cereza se destina a café pergamino para ser procesado y exportado, sin que represente el 50% o más de la producción agrícola del año 2006"*[43].

Por último, en la citada respuesta, la actora precisó lo siguiente:

> "El café exportado se caracteriza porque el precio que pagan los consumidores por ese producto es más alto que el promedio del café colombiano en la Bolsa de Nueva York en razón a su calidad. El café comercializado posee tres certificaciones demandadas por los consumidores de cafés especiales: es orgánico, respetuoso del medio ambiente y protección de aves migratorias. Para obtención de estos certificados la producción forestal, de banano (sic) y el total de subproductos de café en cereza, no se comercializan sino que se autoconsumen en la construcción de hábitat de las aves, alimento, abono y mejoramiento de la tierra, de tal manera que no es posible considerar que el 50% o más de la producción se vende a una misma empresa y el precio de venta del café exportado como se ha mencionado, obedece a factores de calidad y no de control".

Asimismo, según certificado del revisor fiscal de la actora de 14 de diciembre de 2009, el total de café pergamino exportado por la actora a ROYAL COFFE INC en el año gravable 2006, fue el siguiente[44]:

> "El Suscrito Revisor Fiscal de:
> TELMO J DÍAZ Y CÍA S.A. con Nit. 890.205.512-1
>
> Certifica que**:**
>
> Los libros de contabilidad de la sociedad se encuentran debidamente registrados en la cámara de comercio son llevados de acuerdo con normas y principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, reflejan las situación financiera de la empresa y están respaldados por comprobantes internos y externos.
>
> De acuerdo con las facturas de venta y cortes de trilla, las exportaciones a Royal Coffe fueron 160.314 de café verde, provenientes de café pergamino producido en el año 2006.
>
> Los cortes de trilla correspondientes a las exportaciones a Royal Coffe en el año 2006 de la producción de pergamino del año 2006 fueron:

FECHA	No. LOTE	DESTINO EXPORTACIÓN	PERGAMINO UTILIZADO	CAFÉ VERDE	SUBPRODUCTOS Y MERMAS
18/03/2006	3-148-0013	Royal Coffe	25.762	20.664	5.098
21/03/2006	3-148-0013	Royal Coffe	25.465	19.250	6.215
28/08/2006	3-148-0014	Royal Coffe	12.437	9.310	3.127

[43] Folio 17 c.a. 1
[44] Folio 353 c.a. 4

17/10/2006	3-148-0001	Royal Coffe	24.800	17.500	7.300
27/10/2006	3-148-0002	Royal Coffe	25.792	19.740	6.052
10/11/2006	3-148-0003	Royal Coffe	23.000	17.500	5.500
29/11/2006	3-148-0005/06	Royal Coffe	47.420	36.750	10.670
06/12/2006	3-148-0013	Royal Coffe	24.856	19.600	5.256
	TOTALES		**209.532**	**160.314**	**49.218**

[…]”

Con base en los certificados de revisor fiscal de la actora, soportados en la contabilidad de esta y que no fueron objetados por la DIAN, los **160.314 kilos de café verde exportado a ROYAL COFFE INC corresponden al 6.79% del café cereza producido por el año gravable 2006 (2.359.645 kilos) y al 34.70% del café pergamino producido (461.939 kilos).**

Se reitera que el concepto de “producción” a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, entendido este como **la transformación o elaboración de productos o unidades finales con un valor agregado,** debe determinarse en relación con **unidades producidas**, pues la norma se refiere al productor sin considerar los ingresos que este obtiene por la venta de esa producción.

Además, se reitera, medir la producción en ingresos implica que se tengan en cuenta elementos ajenos a la producción en sí misma, como el precio comercial del producto y la tasa de cambio, pues estos factores son posteriores al proceso productivo mismo y corresponden, más bien, al proceso de comercialización o mercadeo.

Por lo anterior, no procedía que la DIAN determinara el supuesto de vinculación económica, previsto en el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, teniendo como factor de medición de la producción los ingresos de la actora provenientes de la exportación de café verde.

En criterio de la Sala, el parámetro para medir la producción de café verde de la actora es la cantidad de kilos de café pergamino producidos en el año 2006, según las certificaciones de revisor fiscal que, se insiste, no fueron cuestionadas por la DIAN. Lo anterior, porque, como lo señaló la demandante, el café pergamino se

encuentra **listo** para sufrir un nuevo proceso de transformación (trilla) o **venderse** así en el mercado nacional[45].

El total de café verde exportado a ROYAL COFFE INC no puede compararse con los kilos de la producción de café cereza por cuanto este no ha sido sometido aún al proceso de transformación para convertirlo en café pergamino, proceso que genera mermas y subproductos. El café cereza es apenas un recurso de entrada sometido al proceso de transformación (beneficio) para obtener el producto para comercializar (café pergamino, del cual, a su vez, se obtiene el café verde).

En consecuencia, del total de 461.939 kilos de café pergamino producidos en el año 2006, se exportaron a ROYAL COFFE INC 160.314 kilos de café verde que representan el 34.70% del total de la producción de café pergamino por el referido periodo, por lo que no se cumple el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, que exige que el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% o más de su producción.

Como no hubo vinculación económica con una empresa del exterior, la actora no estaba sujeta al régimen de precios de transferencia por el año gravable 2006, ni estaba obligada a presentar la DIIPT por ese periodo gravable.

Por lo anterior, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que la actora no está obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2006.

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

FALLA

[45] Folios 13 y 14 c.p.

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

ANÚLANSE la Resolución Sanción 322412011000064 de 22 de febrero de 2011 y su confirmatoria, la Resolución 900.053 de 12 de marzo de 2012 por las cuales se impuso a la actora sanción por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2006.

A título de restablecimiento del derecho, ***DECLÁRASE*** que la actora no está obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2006.

RECONÓCESE personería a Herman Antonio González Castro como apoderado de la DIAN, según poder que está en el folio 201 del expediente.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

HECHOS: La DIAN sancionó a la actora por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia DIIPT por el año gravable 2006, pues consideró que tenía vinculación económica con una sociedad del exterior porque las exportaciones representan más del 50% de los ingresos totales.

La actora alegó que no se cumple el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. porque la producción debe fijarse en unidades de medida (kilos de café pergamino producido) y no en unidades de valor monetario (ingresos por ventas de café) como lo consideraron la DIAN y el Tribunal y, en ese sentido, TELMO J. DÍAZ Y CÍA S.A. vendió a ROYAL COFFE INC menos del 50% de su producción.

Tribunal: Negó las pretensiones de la demanda.

Apela la demandante.

Proyecto: Revoca porque la producción de café debe determinarse en unidades de medida (kilos de café pergamino producidos) sin consideración a los ingresos obtenidos por la venta de esas unidades.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca M.P. Beatriz María Martínez Quintero.

Apoderados:

Demandante: Juan Carlos Jaramillo Díaz
Demandada: Herman Antonio González Castro