



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

**Radicado número: 68001-23-33-000-2013-00675-01 [21199]**

**Actor: ROBERTO DULCEY CRISTANCHO**

**Demandado: UAE – DIAN**

**Referencia: SANCIÓN POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR EL AÑO GRAVABLE 2006.**

Decide la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del quince (15) de mayo de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

***PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución 042412012000002 del 23 de enero de 2011 (sic) y la Resolución No 900.003 del 25 de febrero de 2013, proferidas por la Dirección***

*de Impuestos y Aduanas – DIAN, por medio de las cuales se sancionó al contribuyente ROBERTO DULCEY CRISTANCHO por la no presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006, y se resolvió recurso de reconsideración respecto de la decisión adoptada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.*

**SEGUNDO:** *Como consecuencia de lo anterior, DECLÁRASE que el señor ROBERTO DULCEY CRISTANCHO no se encuentra obligada (sic) a pagar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN los valores por concepto de sanción por la no presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006, establecida en los actos que se declararon nulos en el numeral anterior.*

**TERCERO:** *DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.*

**CUARTO: CONDÉNASE** *en costas a la demandada DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, y a favor del accionante, las cuales serán liquidadas por Secretaría una vez ejecutoriada la sentencia. Para tal efecto FÍJANSE por concepto de agencias en derecho la suma equivalente al uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones de la demanda, conforme lo señalado en la parte considerativa.*

(...)”

## **ANTECEDENTES**

El actor tiene como actividad principal la compra y venta de ganado, tanto en el mercado interno como para la exportación a la República de Venezuela.

En el año gravable 2006, efectuó operaciones de mercadeo en la cantidad de 19.800 cabezas de ganado, de las que 16.900 (85.35%) se vendieron a un cliente venezolano y de estas solo 300 provenían de fincas de propiedad del demandante.

Mediante requerimiento ordinario, la DIAN solicitó al señor ROBERTO DULCEY CRISTANCHO que revisara sus obligaciones relacionadas con el régimen de precios de transferencia de que tratan los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, para que si era del caso presentara la Declaración Informativa de Precios de Transferencia [en adelante DIIPT] correspondiente al año gravable 2006<sup>1</sup>, habida cuenta que dada su actividad, podía calificársele como productor de acuerdo con lo establecido en el artículo 450-9 del Estatuto Tributario.

El demandante contestó dicho requerimiento, afirmando que no tiene obligaciones en materia de precios de transferencia, porque el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario hace referencia a productores y él es comercializador.

El productor “crea cosas o servicios”, por lo tanto, no es posible considerar la actividad que desarrolla como “comercializadora” que consiste en adquirir bienes a proveedores y posteriormente venderlos a terceros, sin transformarlos.

Previo el procedimiento administrativo, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, profirió la Resolución N°. 04241201000002 mediante la cual impuso una sanción de \$502.640.000 por no presentar la DIIPT del año gravable 2006<sup>2</sup>, confirmada por la Resolución Nro. 900.003 del 25 de febrero de 2013.

En síntesis, la DIAN señaló que el contribuyente estaba obligado a presentar DIIPT porque el patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable 2006 es de \$5.255.535.000, los ingresos brutos de \$33.438.712.000 y realizó operaciones con un vinculado económico domiciliado en el exterior.

---

<sup>1</sup> Fl 1 expediente administrativo 1.

<sup>2</sup> Fls. 1083 a 1108 e.a.2

## Las pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [CPACA], la parte de demandante solicitó<sup>3</sup>:

**"PRIMERA.** Declarar nula la Resolución No 900.003 del 25 de febrero de 2013 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se confirma la Resolución Sanción No 04241201000002 del 23 de enero de 2011 (sic), esta última expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.

**SEGUNDA.** Declarar nula la Resolución Sanción No 042412012000002 del 23 de enero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, mediante la cual se impone al contribuyente DULCEY CRISTANCHO ROBERTO, la sanción por la no presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año gravable 2006 por valor de \$502.640.000.

**TERCERA.** Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN -, archivar el expediente contra el demandante por concepto de la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006.

(...)"

## Las normas violadas y el concepto de la violación

El actor solicita la nulidad de los actos administrativos, al considerar que se infringen los artículos 29 y 363 de la Constitución Política; 450 numeral 9 y 745 del Estatuto Tributario; 3 de la Ley 1437 de 2011 y 50 de la Ley 1437 de 2011.

---

<sup>3</sup> Fls 3 a 44 cuaderno de demanda.

Dice que los actos incurren en falsa motivación, pues no puede hablarse de vinculación económica, por la imposibilidad física de ser productor de las cabezas de ganado exportadas atendiendo a la capacidad de los predios de su propiedad; también porque los actos de mantenimiento del ganado durante el desplazamiento no implican una labor de producción y que, en esas condiciones, comercializa, no produce.

Agrega que, ante la falta de prueba sobre su calidad de productor, se violan los principios de presunción de inocencia y de proporcionalidad de la sanción al aplicarla "literalmente", sin verificar si se produjo daño al Estado.

Adicionalmente, se vulnera el principio de graduación de las sanciones establecido en el artículo 50 de la Ley 1437 de 2011.

### **OPOSICIÓN**

La DIAN se opone a las pretensiones, porque conforme lo dispuesto en el artículo 450-9 del Estatuto Tributario, se configura la vinculación económica, toda vez que de los \$31.884.702.000 obtenidos como ingresos por exportaciones, \$25.794.302.000 corresponden a las exportaciones con destino a la misma sociedad venezolana, lo que representa el 80.89% del total de los ingresos por dicho concepto.

La carga probatoria le correspondía al contribuyente, pero se limitó a afirmar, que el ganado que exportaba no provenía de fincas de su propiedad, sin aportar pruebas para demostrar lo contrario, más cuando dentro del procedimiento administrativo manifestó que exportaba carne en canal, lo que implicaba un sacrificio del ganado previo a su exportación, que lo clasifica como productor al tenor del artículo 440 del Estatuto Tributario.

Por eso, para calificarlo como productor, se tuvo en cuenta el material obrante en el proceso, tales como, la evidencia del sacrificio de ganado y los costos y deducciones realizados por el contribuyente por concepto de agroquímicos y alimento, que demuestran la calidad de productor y comercializador, porque se trata de un proceso de cría y levante de ganado.

No demostrada la calidad exclusiva de comerciante, ni desvirtuada su condición de productor para el año 2006, es clara su obligación de presentar la declaración de precios de transferencia y, por ende, es válida la sanción impuesta, que obedece a los criterios de proporcionalidad y equidad, sustentado en el principio de legalidad y en su razón de ser: prevenir la elusión y evasión, en defensa de los intereses del Estado.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, porque de conformidad con el material probatorio allegado en vía gubernativa y con la demanda, no se demostró la vinculación económica entre el contribuyente y el Matadero Industrial Occidental C.A<sup>4</sup>.

Si bien el demandante alimentó los animales que adquiriría de terceros, no se encuentra demostrado que esto constituya un proceso de producción. No existe prueba que determine que los animales adquiridos de terceros fueran sometidos a sacrificios o se le agregara algún otro proceso a la mercancía, pues sería contrario a las planillas con las cuales sacaron los semovientes del país.

---

<sup>4</sup> Fls 244 a 257 c.d

No se comprobó que de la producción del demandante, se efectuara la venta del 50% a la misma empresa ubicada en Venezuela para constituir la vinculación económica y, contrario a lo expuesto por la DIAN, existen documentos de soporte de ventas de novillos por parte de terceros al demandante, así como facturas expedidas para el año 2006 del contribuyente a proveedores particulares.

Señaló que no se encuentra definido en la ley o doctrina, que la "ceba" de animal o su alimentación implique un proceso de producción y no se determinó con exactitud, que el 50% o más de la producción del accionante hubiera sido exportada a la sociedad Matadero Industrial Central Occidental C.A.

Concluyó que el accionante no estaba obligado a presentar la DIIPT por el año gravable 2006, en razón a que sus actividades no se encontraban configuradas en el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario.

Por último, condenó en costas a la entidad demandada, en los términos del artículo 188 del CPACA en concordancia con el 392 del CPC.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandada interpuso recurso de apelación: los motivos de su inconformidad, pueden resumirse así:

- El Tribunal argumenta, sin que exista prueba idónea, que el demandante tiene la calidad de comerciante. Si bien está probado en el proceso que el ganado proviene de fincas diferentes, no obra prueba de que dicho ganado no fuera de su propiedad.

- El contribuyente omitió allegar pruebas contables que permitan evidenciar que el ganado exportado era comprado a terceros y es frecuente que los productores de ganado tomen en arriendo terrenos para que los animales pasten, sin que esto implique que dichos terrenos sean de su propiedad.
- El contribuyente manifestó a los funcionarios de Fiscalización que lo visitaron, que no llevaba contabilidad y no tenía como probar que el ganado exportado no era de su propiedad.
- La propiedad de los terrenos donde se cría el ganado, no constituye un requisito para acreditar la calidad de productor, ya que para tenerla, solo se requiere agregar uno o varios procesos a las materias primas o mercancías, que para el caso del ganado corresponde a quien lo sacrifique o haga sacrificar como lo establece el artículo 440 del Estatuto Tributario.
- Es claro que el contribuyente es productor, ya que no probó que hubiera adquirido el ganado de terceros. De acuerdo con el Concepto 13941 de 2005 de la DIAN, el supuesto de vinculación consagrado en el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario vincula de manera recíproca al productor y al comprador que también se considera vinculado económico.

Los ingresos y patrimonio registrados por el demandante en la declaración de renta del año 2006, superan los montos establecidos en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario y está probado que realizó exportaciones durante ese año.

Por último, el 50% o más de las exportaciones por \$25.794.302.000 las realizó al mismo cliente en el extranjero.

-La sentencia viola el principio de legalidad, toda vez que desconoce el contenido de los artículos 450 y 260-9 del Estatuto Tributario relativo a la obligación de presentar la DIIPT.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda. La **parte demandada** insistió en lo planteado en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

Solicita confirmar la sentencia apelada, toda vez que la Administración no desvirtuó la prueba documental sobre compra de ganado a terceros, con lo cual se descarta que la totalidad del ganado correspondiera al actor.

Los documentos que se allegaron al proceso demuestran que la inferencia de la entidad no correspondía a la realidad y descartan que el contribuyente haya exportado la totalidad de ganado en calidad de productor.

### **CONSIDERACIONES**

1.- Sería del caso entrar a estudiar la calidad de productor o comercializador del actor, pero la Sala considera que ello no es necesario por lo que se expone a continuación.

Dentro de ese marco la cuestión que debe resolver la Sala estriba, fundamentalmente, en determinar si el demandante debía ser sancionado por no presentar declaración de precios de transferencia por el año gravable 2006.

2.- Para resolver el asunto deben tenerse en cuenta los artículos, 260-1 260-8 y 450 del Estatuto Tributario, vigentes para la época, que disponían, de manera general, que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia que celebraran operaciones con "*vinculados económicos*", tenían la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia.

Vinculados económicos entendidos en los términos del inciso 3 del artículo 260.1 y 450 (para el caso que se estudia el 450.9) del Estatuto Tributario.

Todos los supuestos descritos en estas normas, imponían la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia; si había vinculación económica se causaba dicha obligación.

3.- La Ley 1607 de 2012 introdujo modificaciones al Estatuto Tributario. Si bien no modificó el concepto de vinculación económica, definido en el artículo 450.9, sí desligó dicho concepto de la obligación de presentar dicha declaración.

Conclusión a la que se llega del examen de los artículos 118 y 119 de esa ley, que modificaron los artículos 260-8 y 260-9 del E.T.

Todo, porque el artículo 119 impone la obligación de presentarla anualmente a aquellos "*contribuyentes de impuestos 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 cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, **que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos [260-1](#) y [260-2](#) de este Estatuto,[...]***”- negrilla y subrayas de la Sala—

4.- El reenvío normativo, en punto a dicha obligación, cambió del artículo 450, regla mucho más amplia, a los artículos 260-1 y 260-2, que los circunscribe a las hipótesis fácticas que allí se describen.

Eso explica que la Sala, en sentencia de 8 de noviembre de 2017, Rad. 20268, C.P Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, expresara que dicho deber no tiene como referente los **vinculados económicos**, sino que se refiere a los **vinculados** establecidos en los artículos 260-1 y 260-2 del E.T.

Precisó la Sala, que “...*actualmente, tanto el productor que vende a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, como el comprador, ya no se consideran vinculados, para efectos de la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia a que se refiere el artículo 119 La Ley 1607 de 2012*”.

5.- En el presente caso se advierte, que la DIAN impuso al demandante la sanción por no presentar la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia del año gravable 2006, por tratarse de un productor que realizó operaciones con un vinculado económico domiciliado en el exterior, en los términos del original artículo 260-1 que generaba la obligación de presentar la declaración de acuerdo con el original artículo 260-8 y 450.9 del Estatuto.

Sin embargo, como se concluyó en la sentencia que se reitera, “...*actualmente no se sanciona la omisión de presentar la declaración*

*informativa de precios de transferencia, para aquellos productores que han vendido el 50% o más de la producción a una misma empresa o empresas vinculadas entre sí (artículo 450 E.T., num. 9), como sí ocurría en el año 2006”.*

Todo, se repite, porque los artículos 260-1 y 260-9 del Estatuto Tributario, vigentes actualmente, ya no prevén la causal de vinculación económica descrita en el numeral 9 del artículo 450 *ibídem*, dentro de las hipótesis legales para presentar la declaración informativa de precios de transferencia.

En otras palabras, desapareció la obligación que originó la multa que se demanda.

6.- De otro lado, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del E.T., reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria al disponer en su parágrafo 5o. que el ***“principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”*** Principio que ya venía aplicando la Sala, entre otras, en sentencia de 17 de marzo de 2016, expediente 21517, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

7.- Así las cosas, si bien es cierto que para el año 2006, las normas vigentes preveían la sanción para aquellos que omitieran la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia, por haber realizado la operación descrita en el numeral 9 del artículo 450 del E.T. en la actualidad, esa conducta no está prevista en los supuestos de vinculación relacionados en el artículo 260-1 del E.T.

Por lo mismo, no es sancionable la omisión de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, abstracción hecha de la calidad de productor o comercializador del actor.

8.- Al ser más favorable la normatividad actual, en cuanto no prevé como sancionable la omisión de presentar la declaración de precios de transferencia cuando ha vendido el 50% o más de su producción a una misma empresa o empresas vinculadas entre sí, en virtud al principio de favorabilidad, debe desaparecer de la vida jurídica la sanción impuesta en los actos acusados.

Por estas razones se confirmará la sentencia apelada

## **COSTAS**

En relación con la condena en costas impuesta por el Tribunal, la Sala confirmará esa decisión por cuanto no fue objeto del recurso de apelación presentado por la demandada.

En segunda instancia, como no obra prueba que demuestre su causación, no se condenara, conforme al artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-.

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

## **FALLA**

**Primero. CONFIRMAR** la sentencia de quince (15) de mayo de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**Segundo. RECONOCER** personería a CLAUDIA PATRICIA QUINTERO GARAY como apoderada de la DIAN, según el poder del folio 319 del mismo cuaderno.

**Tercero. Sin costas en esta instancia.**

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**