



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO
ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá, D. C. ocho (8) de noviembre de dos mil diecisiete
(2017)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2012-00024-01 (20268)
Demandante: INVERSIONES BUCARELIA LTDA.
Demandado: U.A.E. DIAN

Tema: Régimen Sancionatorio. Sanción por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia año gravable 2006

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 8 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que dispuso:

1. *DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.*
2. *No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.*
3. *En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso¹.*

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo pliego de cargos, la DIAN, mediante la Resolución 900001 del 7 de febrero de 2010, sancionó a la demandante con multa de \$282.395.000, por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año gravable 2006. Esta resolución fue confirmada mediante la Resolución

¹ Folio 187.

900030 del 24 de febrero de 2012, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

II. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN PROCESAL

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Inversiones Bucarelia Ltda. formuló las siguientes pretensiones:

Los actos administrativos que demando en acción de nulidad y restablecimiento del derecho son:

- a) *Resolución Sanción No. 900001 de fecha 7 de febrero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se impone sanción por no presentar declaración informativa de precios de transferencia del año gravable 2006.*
- b) *Resolución Recurso de Reconsideración No. 900030 de fecha 24 de febrero de 2012, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la sanción.*

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho se decreta lo siguiente:

Primero: Que la sociedad INVERSIONES BUCARELIA LTDA. C.I. EN LIQUIDACIÓN no se encuentra obligada a presentar declaración informativa de precios de transferencia por el año 2006.

Segundo: Que en los términos del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación².

2.1.1. Norma violada

La sociedad demandante citó como norma violada el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario, por violación directa por interpretación errónea.

2.1.2. Concepto de la violación

² Folio 2.

La parte actora dijo que los actos cuestionados no se ajustan a la ley, pues, con base en una interpretación equivocada del numeral 9 del artículo 450 del ET, concluyeron que, durante el año 2006, la sociedad tuvo vinculación económica con la sociedad extranjera The USA Bouquet Company.

Que el artículo 260-1 del E.T. prevé que hay vinculación económica en los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio, 28 de la Ley 222 de 1995 y 450 y 452 del E.T.

Que los actos acusados concluyeron que durante el año gravable 2006 se configuró la vinculación económica de que trata el numeral 9 del artículo 450 del ET, en el entendido de que el 58.16 % de los ingresos obtenidos por la demandante tuvieron origen en ventas hechas a la sociedad extranjera The USA Bouquet Company.

Que los actos cuestionados incurrieron en indebida interpretación del numeral 9 del artículo 450 del E.T, toda vez que esa norma no se refiere al 50 % de los ingresos obtenidos, sino a la venta del 50 % de la producción.

Dijo que, según el artículo 28 del Código Civil, las palabras de la ley deben ser entendidas en su sentido natural y obvio, salvo que la propia ley las defina. Que no existe definición legal de la expresión producción y, por ende, debe entenderse que el numeral 9 del artículo 450 del E.T. hace referencia a la venta del 50 % de lo producido durante el respectivo periodo gravable.

Que para determinar la existencia de vínculo económico debía determinarse si el 50 % o más de las rosas que produjo la sociedad actora, durante el año 2006, fueron vendidas a un cliente en el exterior. Que, sin embargo, ese supuesto de hecho no se produjo, puesto que solo el 43,38 %³ de las rosas producidas fueron vendidas a la sociedad extranjera The USA Bouquet Company (domiciliada en Miami, USA).

Que la Administración persiste, equivocadamente, en entender que la vinculación económica se predica de la comparación entre el total de las unidades vendidas y las unidades vendidas a la sociedad extranjera The USA Bouquet Company, pero que, según el numeral 9 del artículo 450 del E.T., debía utilizar la correlación entre unidades producidas y unidades vendidas a dicha sociedad extranjera.

³ Se trata de 2.037.350 unidades, de un total producido de 4.489.866.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

Explicó que la vinculación o relación entre empresas se deriva de algún grado de dependencia económica, que otorga a la parte controlante la posibilidad de imponer un precio determinado.

Que, el 2 de septiembre de 2009, realizó una visita a la sociedad actora y estableció que de los \$2.427.581.996 de ingresos operacionales, \$1.411.976.611 provenían de ventas hechas a la sociedad extranjera The USA Bouquet Company, esto es, un porcentaje equivalente al 58.16% de los ingresos operacionales.

Que, además, en la aludida visita se verificó que durante el año gravable 2006 la sociedad actora produjo 4.489.863 unidades de flores y vendió 3.503.712 unidades, lo que genera un faltante de 986.151 unidades. Que la demandante aseguró que de ese faltante 930.977 son unidades destruidas y obsequiadas.

Dijo que se configuró la vinculación a que se refiere el numeral 9 del artículo 450 del ET, porque más del 50 % de los ingresos de la demandante provinieron de la sociedad extranjera The USA Bouquet Company. Que, por consiguiente, para el año 2006, la sociedad demandante estaba obligada a presentar declaración informativa de precios de transferencia, a más tardar el 7 de mayo de 2007.

Agregó que, de conformidad con el artículo 774 del E.T., la contabilidad de la actora no puede ser tenida como prueba, toda vez que en la visita de verificación se encontraron inconsistencias relacionadas con las unidades producidas y vendidas.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la sentencia del 8 de mayo de 2013, negó las pretensiones de la demanda. Esa decisión se sustentó en las consideraciones que se resumen enseguida:

Dijo que, en sede administrativa, se recopiló la información que evidenciaba la inconsistencia entre las flores producidas y las vendidas. Que, en efecto, no hay soporte de las 986.151 unidades faltantes, pues la producción reportada fue de 4.489.863 unidades y las ventas fueron 3.503.712.

Advirtió que 920.302 unidades fueron regaladas o destruidas, pero no fueron reportadas en la contabilidad, según lo indicó el informe del revisor fiscal del 9 de diciembre de 2009. Añadió que las actas de destrucción no eran una prueba documental idónea, pues para ese fin debía acudir a la contabilidad.

Indicó que en los informes aportados por la demandante se advirtieron las siguientes inconsistencias:

PRODUCCIÓN Y VENTAS RELIZADAS		
CONCEPTO	INFORME FL. 75	INFORME FL. 402
Producción	4.489.863	4.489.863
Vendida	3.503.712	3.478.262

VENTAS REALIZADAS A THE USA BOUQUET COMPANY			
MES	INFORME MES A MES	INFORME FOLIO 76	DIFERENCIA
Enero	432.972 (fl. 503)	432.972	0
Febrero	217.080 (fl. 503)	217.080	0
Marzo	119.544 (fl. 559)	119.544	0
Abril	402.712 (fl. 559)	410.512	7.800
Mayo	406.596 (fl. 601)	380.076	26.520
Junio	115.140 (fl. 601)	115.140	0
Julio	88.920 (fl. 646)	88.920	0
Agosto	60.840 (fl. 646)	67.080	6.240
Septiembre	15.600 (fl. 679)	16.292	692
Octubre	45.720 (fl. 679)	45.720	0
Noviembre	68.866 (fl. 705)	81.216	12.350
Diciembre	85.824 (fl. 705)	101.184	15.360
TOTAL	2.059.814	2.075.736	15.922

Sostuvo que la contabilidad de la parte actora no podía ser tenida como prueba, puesto que no daba certeza sobre el número de flores producidas y vendidas, ni sobre las unidades vendidas a la sociedad The USA Bouquet Company.

Con base en lo dicho por la DIAN, advirtió que la demandante vendió 2.037.350 unidades de flores a la sociedad The USA Bouquet Company, de un total producido de 3.478.262 unidades, esto es, el 58.57 % de la producción del año gravable 2006. Que ese porcentaje de ventas fue corroborado frente a los ingresos obtenidos por la sociedad actora.

Concluyó que la falta de certeza sobre las unidades producidas y las ventas a la sociedad The USA Bouquet Company impide desvirtuar que se configuró la causal de vinculación prevista en el numeral 9 del artículo 450 del E.T.

Afirmó que «al no lograr desvirtuar la demandante que la producción de unidades durante el año gravable 2006, fue superior a 3.478.262 y que el porcentaje de ventas realizadas a la sociedad THE USA BOUQUET COMPANY, fue de 58.57 % mas no del 45.38 %, la Sala considera que sí existe vinculación económica entre la actora y la sociedad THE USA BOUQUET COMPANY, en los términos establecidos en el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario y por ende que es aplicable el régimen de precios de transferencia, que conlleva la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia por el año gravable 2006»⁴.

Agregó que la certificación del revisor fiscal, obrante en el folio 101 del cuaderno principal no puede ser tenida como prueba de las unidades producidas, puesto que no indica que la contabilidad sea llevada legalmente, tal y como lo exige el artículo 774 del E.T.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte actora apeló la sentencia de primera instancia.

Precisó que la litis se centra en determinar si existe vinculación económica entre la demandante y la sociedad The USA Bouquet Company durante el año gravable 2006, en virtud de lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 450 ET, y por ende si la demandante se encontraba obligada a cumplir con el deber formal de presentar la declaración informativa de precios de transferencia por el citado

⁴ Folio 187 del cuaderno principal.

año gravable, así como la procedencia de la sanción por no declarar.

El apoderado de la parte actora partió de lo dicho por el Tribunal en el sentido de que "(...) *para determinar si una sociedad se encuentra sometida al régimen de precios de transferencia debe establecerse, como primera medida, si existe vinculación económica entre el contribuyente colombiano y la empresa del exterior, es así como se puede manifestar, entre otros, la existencia de subordinación, por parentesco o **por el hecho de vender más del 50% de la producción a una misma empresa**, circunstancia que es la alegada en este caso*"

Posteriormente, precisó que el numeral 9 del artículo 450 ET dispone que existe vinculación económica en el caso de que el productor venda a una misma empresa el 50% o más de la producción. Hizo énfasis en que una cosa es la producción y otra muy diferente las ventas.

Precisado lo anterior, el apoderado de la demandante cuestiona la decisión del a quo por cuanto *"opta por valerse de las cifras indicadas por la Administración, mismas que en ningún momento logran demostrar de forma fehaciente el monto total de la producción de mi representada en el año 2006, sino que por el contrario demuestran la relación entre el total de las unidades vendidas a un mismo cliente y el total de las unidades vendidas"*⁵

Para el apoderado de la demandante, no hay norma que habilite ni a la autoridad tributaria ni al juez a determinar la vinculación sobre la producción vendida. Que el artículo 450, numeral 9, es claro en decir que la vinculación se determina con base en la producción, como sinónimo de cosecha.

Que para probar el monto total de la producción, aportó al proceso una certificación que muestra las partidas que deben ser consideradas para establecer ese monto, prueba que, según dijo, no fue refutada por la contraparte.

Explicó que si bien es cierto que la sociedad demandante presentó certificaciones con información que denota algunas diferencias, lo

⁵ Folio 191 cp

cierto es que para aclarar esas diferencias aportó con la demanda la certificación del revisor fiscal, que dio cuenta de las unidades producidas en el año gravable 2006. Insistió en que el apoderado de la DIAN no cuestionó la validez de esa certificación y, por consiguiente, tiene pleno valor probatorio.

Que, en todo caso, de presentarse dudas frente a la prueba, lo propio es que se aplique el artículo 745 ET, según el cual, las dudas probatorias deben resolverse a favor del contribuyente.

Afirmó que el esfuerzo probatorio que se hizo tuvo como fin demostrar que la demandante tuvo una producción total en el año 2006 de 4.489.863 tallos de flor, que las ventas totales a The USA Bouquet Company ascendieron a 2.037.350 tallos, lo que equivale al 45.38% de las transacciones realizadas con la totalidad de los clientes, proporción que resulta inferior a la exigida por la norma y que, por tanto, está probado que no existe vinculación económica y de contera, no es procedente la sanción.

De otra parte, dijo que resultaba preciso indicar que la diferencia que advirtió el a quo entre el número de unidades producidas y compradas, demostradas con ocasión de la demanda y con ocasión de la adición, no es una diferencia material, pues es de apenas 13 tallos.

Que, adicionalmente, el a quo descuidó el aspecto de que en las pruebas aportadas se incluyen también las unidades compradas (es decir, aquellas que no han sido producidas), que ascienden a 10.440.

Que aunado a lo anterior, resultaba pertinente advertir que el número de unidades producidas no se afectaba por el número de destrucciones, pues, afirmó: *«la expresión "producción" hace referencia al acto de cosecha de productos durante el período, es decir, al número de flores producidas (cosechadas) durante la vigencia fiscal en discusión (año 2006)»*

Concluyó, entonces, que de la correcta interpretación del criterio de vinculación económica establecido en el numeral 9 del artículo 450 ET y de la adecuada valoración de las pruebas aportadas se

desprende que no existe vinculación económica entre la demandante y su cliente en el exterior. Y, que, por lo tanto, no procede la sanción impuesta.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.1. Alegatos de la DIAN

La **DIAN** alegó que sí se configuró la causal de vinculación del numeral 9 del artículo 450 del E.T., porque el 58.57% de las unidades vendidas (2.037.350) fueron vendidas a la sociedad extranjera The USA Bouquet Company.

Sostuvo que las unidades destruidas u obsequiadas por la demandante no podían tenerse en cuenta para contabilizar el porcentaje previsto en el numeral 9 del artículo 450 del E.T., puesto que no genera intereses económicos entre vinculados.

Adujo que las sociedades productoras de flores están habitualmente sometidas a pérdidas de inventarios, toda vez que este tipo de productos son perecederos. Que esas pérdidas no inciden en la determinación de vínculos comerciales, como el previsto en el numeral 9 del artículo 450 del E.T., porque no tienen valor comercial. Que, siendo así, resulta incorrecto tomar la producción bruta para determinar el vínculo económico entre la actora y la sociedad The USA Bouquet Company.

Alegó que para determinar el vínculo económico se debe tomar la producción efectivamente vendida, esto es, la suma de 3.478.262 unidades. Que, de hecho, el numeral 9 del artículo 450 citado se refiere a la producción efectivamente vendida, toda vez que las expresiones «*productor*» y «*venta*» están ligadas.

Explicó que la vinculación económica no fue establecida a partir del porcentaje de ingresos por ventas, sino del porcentaje de unidades producidas y vendidas. Que el análisis de ingresos solamente se utilizó para reforzar la conclusión de vinculación económica entre la sociedad actora y la sociedad The USA Bouquet Company.

2.5.2. Alegatos de la parte actora

La **parte actora** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación, y agregó que de la adecuada valoración de las pruebas se puede concluir que no se configuró la causal de vinculación del numeral 9 del artículo 450 del E.T. y, por tanto, no debía presentarse

declaración informativa de precios de transferencia por el año gravable 2006.

2.6. El concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

3.1. Cuestión previa. Impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto

Mediante oficio del 13 de octubre de 2017, que obra en el folio 219 del cuaderno principal, la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso⁶.

La Sala declarará fundado el impedimento, pues la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció, en primera instancia, del proceso de la referencia, en calidad de magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y fue ponente de la sentencia apelada⁷. En consecuencia, la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto queda separada del conocimiento del presente asunto.

Como hay quorum para decidir, la Sala procede a resolver el recurso de apelación.

3.2. Del fondo del asunto

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 8 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decidirá si los actos administrativos acusados, mediante los que la DIAN impuso sanción a la demandante por no presentar la declaración informativa individual de

⁶ Son causales de recusación las siguientes: [...]

2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente.

⁷ Folio 250 (vuelto) del cuaderno 1. En el caso concreto, la señora Magistrada fue la ponente y firmó la sentencia de primera instancia.

precios de transferencia del año gravable 2006, son nulos por violación directa del numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario, en la modalidad de interpretación errónea.

Adicionalmente, y luego de interpretar los alegatos del recurso, la Sala decidirá si los actos demandados son nulos por falsa motivación, por indebida valoración probatoria.

3.2.1. Planteamiento del problema jurídico

Para decidir el caso, la Sala decidirá si la sociedad Inversiones Bucarelia Ltda. en liquidación es sujeto de la sanción por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia por el año 2006.

3.2.2. De la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia por el año gravable 2006, para quienes se encontraban en el supuesto de vinculación económica previsto en el numeral 9 del artículo 450 del E.T.

Por el periodo gravable en discusión, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establecía lo siguiente⁸:

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.*

⁸ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

Como se ve, los contribuyentes del impuesto de renta⁹ sujetos al régimen de precios de transferencia estaban obligados a presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior¹⁰.

Para saber quienes eran vinculados económicos, había que remitirse al artículo 450 del E.T., que, entre otros, señalaba como vinculado económico al productor que vendía a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción –tanto productor como comprador eran vinculados económicos-. Al efecto, el artículo señala:

ARTICULO 450. CASOS DE VINCULACIÓN ECONOMICA. *Se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:*

- 1. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada.*
- 2. Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.*
- 3. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a la misma persona natural o jurídica, con o sin residencia o domicilio en el país.*
- 4. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la otra.*
- 5. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un cincuenta por ciento (50%) o más a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.*
- 6. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio, accionista o comunero que posea el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la empresa.*
- 7. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.*

⁹ Contribuyentes 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 fueran iguales o superiores al equivalente a 3.000 SMLMV.

¹⁰ Esta obligación se mantuvo, en los mismos términos, con la modificación hecha por el artículo 22 de la Ley 863 de 2003.

8. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.

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.

10. Cuando se dé el caso previsto en el artículo anterior.

Ahora, los artículos 118 y 119 La Ley 1607 de 2012 modificaron los artículos 260-8 y 260-9 del E.T., y en relación con la obligación de presentar la declaración informativa, el artículo 119 dispuso:

Artículo 119. Modifíquese el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 260-9. 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 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, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con dichos vinculados.

Como se observa, la norma transcrita ya no alude a los **vinculados económicos**, para efectos de establecer la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, sino que se refiere a los **vinculados** establecidos en los artículos 260-1 y 260-2 del ET, que disponen:

ARTÍCULO 260-1. CRITERIOS DE VINCULACIÓN. *Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se considera que existe vinculación cuando un contribuyente se encuentra en uno o más de los siguientes casos:*

1. Subordinadas

a) Una entidad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea

directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria;

b) Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

i) Cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto;

ii) Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere;

iii) Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad;

iv) Igualmente habrá subordinación, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales esta posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad;

v) Igualmente habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.

2. Sucursales, respecto de sus oficinas principales.

3. Agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan.

4. Establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte.

5. Otros casos de Vinculación Económica:

a) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz;

b) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria;

c) Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o

indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas. Una persona natural o jurídica puede participar directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de otra cuando i) posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o, ii) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa;

d) Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil;

e) Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados;

f) Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares;

g) Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.

La vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

Así, 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.

Ahora bien, la no presentación de la citada declaración derivaba en la sanción del artículo 260-10 del ET, que, para la época de los hechos, en lo pertinente, preveía lo siguiente:

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. 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 declaración informativa de precios de transferencia, la DIAN debe emplazar a los obligados para que la presenten en el término perentorio de 1 mes. Si los obligados persisten en la omisión de declarar, 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.

Es menester precisar que el artículo 260-11 del E.T., 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. Luego, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012¹¹ modificó el artículo 260-11 del ET, en el sentido

¹¹**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:>

de reducir la sanción por no presentar dicha declaración al 10% de monto de las operaciones no declaradas y mantuvo el límite de la sanción en 20.000 UVT.

Y, posteriormente, el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016, además de limitar la conducta sancionable a quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, estando obligados a ello, redujo la sanción al 4% del monto de las operaciones no declaradas y mantuvo el límite de la sanción en 20.000 UVT.

3.3. El caso concreto

3.3.1. De los hechos probados

En el caso en estudio, están probados los siguientes hechos:

1. El 24 de septiembre de 2010, la DIAN formuló a la actora el Pliego de Cargos 900020¹², en el que propuso imponerle sanción por presentar la declaración de precios de transferencia del año 2006.

En el pliego, la Administración consideró que se configuró el presupuesto de vinculación económica, a que se refiere el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario, con el cliente The USA Bouquet Company, en Estados Unidos, en razón a la venta del 58.16% de la producción de flores hecha en ese periodo gravable.

[...]

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.

¹² Folios 39 a 46 del cuaderno principal.

La DIAN calculó el porcentaje de vinculación económica con base en los ingresos reportados por la demandante en el balance de prueba y las ventas por tercero registradas en la cuenta PUC 410525501, así:

TOTAL DE INGRESOS OPERACIONALES (Flor de exportación y ventas a comercializadora):	\$2.427.581.996,41
TOTAL DE VENTAS A VINCULADO ECONÓMICO EN EEUU	\$1.411.976.611
PORCENTAJE DE VENTAS A VINCULADO ECONOMICO	58.16%

Adicionalmente, la DIAN analizó las planillas de producción y venta de tallos de flores en el año 2006, que entregó la demandante, y concluyó que la información que contenía era inconsistente y no estaba soportada contablemente.

2. Mediante la Resolución 900001 del 7 de febrero de 2011¹³, la DIAN sancionó a la actora con multa de \$282.395.000, por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año gravable 2006.

En lo que interesa, ese acto señaló que la contabilidad de la sociedad actora no registraba el inventario de tallos de flor, ni las pérdidas de inventario por destrucción.

La DIAN analizó la información que entregó la demandante con la respuesta al pliego de cargos y en la visita de verificación¹⁴, y detectó inconsistencias entre la información reportada en las planillas de producción de tallos, las planillas semanales de reporte de producción de tallos y las planillas consolidadas de ventas de rosas del año 2006 al cliente en el exterior THE USA BOUQUET COMPANY.

Finalmente, y ante la inconsistencia de la información, la DIAN tomó la información del balance de pruebas del año 2006 y de la cuenta 410525501, y estableció la existencia de

¹³ Folios 12 a 21 ibíd.

¹⁴ *Requerimiento Ordinario No. 1-00-211-230-00143 el día 18 de febrero de 2009*

vinculación económica con el cliente en el exterior THE USA BOUQUET COMPANY, porque la demandante le vendió el 58.16% (\$1.411.976.611) de las ventas totales de tallos de rosas del año 2006 (\$2.427.581.996,41).

3. La DIAN, por Resolución 900030 del 24 de febrero de 2012¹⁵, confirmó la resolución que le impuso la sanción a la demandante.

En resumen, dijo que las pruebas que reposaban en el expediente permitían concluir que las operaciones que realizó con el cliente The USA Bouquet Company superaron el 50% de las transacciones realizadas en el año 2006, presupuesto que, aunado a los ingresos y el patrimonio declarado por ese mismo periodo gravable, daba lugar a presentar la declaración individual de precios de transferencia por el año 2006.

Anotó, además, que la información que aportó la demandante se soportaba en datos tomados de programas internos mediante los cuales la sociedad realizaba los diferentes cálculos productivos y de movimientos económicos al interior de la empresa, los cuales no estaban reflejados la contabilidad de la sociedad.

3.3.2. Solución a los problemas jurídicos planteados

3.3.2.1. Si la sociedad Bucarelia Ltda. es sujeto de la sanción por no presentar la declaración individual de precios de transferencia por el año 2006

Como se vio en los hechos descritos anteriormente, la DIAN impuso a la demandante la sanción objeto de discusión, con fundamento en el hecho de que la demandante **vendió** a la empresa The USA Bouquet Company, ubicada en Estados Unidos, más del 50% de la producción de tallos de rosas en el 2006. Que, por lo tanto, al presentarse el presupuesto de vinculación económica descrito en el artículo 260-8 del E.T., vigente para ese momento, la demandante estaba obligada a presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año 2006, y que como no lo hizo, era procedente

¹⁵ Folios 22 a 29 del cuaderno principal.

la sanción impuesta en los actos demandados, con fundamento en el artículo 260-10, vigente para la ocurrencia de los hechos.

Sin embargo, como se dijo anteriormente, 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.

Lo anterior, porque los actuales artículos 260-1 y 260-9 del E.T. ya no prevén la causal de vinculación económica descrita en el numeral 9 del artículo 450 *ibídem*. Y, de igual forma, la sanción prevista en el artículo 260-11 del E.T. –con la reforma de la Ley 1819 de 2016– tampoco sanciona, como sí lo hizo en su momento el artículo 260-10 del E.T. (año 2006), a quienes realizaron la operación descrita en el numeral 9 del artículo 450 citado, por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia por ese periodo gravable.

Ahora, 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, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior¹⁶. Esto resulta importante en el caso objeto de análisis, toda vez que la conducta y los presupuestos que dieron lugar a la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia en el año 2006, y que constituyeron el fundamento de la sanción impuesta en los actos demandados, hoy en día no están previstos como tales.

En el año 2006, el artículo 260-10 del ET sancionaba a quienes omitieron 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. Y hoy en día, como esa operación no está prevista en los supuestos de vinculación relacionados en el artículo 260-1 del E.T., no es sancionable la omisión de presentar la declaración informativa de precios de

¹⁶ Sobre la aplicación de la norma sancionatoria más favorable ver, entre otras, la sentencia de 17 de marzo de 2016, expediente 21517, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

transferencia en los términos del artículo 260-10 del E.T., modificado por la Ley 1819 de 2016.

En consecuencia, para la Sala, hay lugar a aplicar en el caso, preferentemente y en virtud del principio de favorabilidad, el artículo 260-10 del E.T., modificado por la Ley 1819 de 2016, para efectos de levantar la sanción impuesta en los actos acusados, ya que esta disposición es más favorable a la demandante, 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, supuesto que, se repite, fue el que originó la sanción cuestionada.

Así, se revocará la sentencia apelada para, en su lugar, anular los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarar que Bucarelia Ltda. no es sujeto de la sanción por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año 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

PRIMERO. DECLARAR FUNDADO el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

SEGUNDO. REVÓCASE la sentencia del 8 de mayo de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Inversiones Bucarelia Ltda. contra la DIAN, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar:

PRIMERO. ANÚLANSE la Resolución 900001 del 7 de febrero de 2011 y su confirmatoria, Resolución 900030 del 24 de febrero de 2012, mediante las que la U.A.E. DIAN impuso sanción a Inversiones Bucarelia Ltda. en liquidación, por no

presentar la declaración individual de precios de transferencia del año gravable 2006.

SEGUNDO. *A título de restablecimiento del derecho*
DECLÁRASE *que Inversiones Bucarelia Ltda. en liquidación, no es sujeto de la sanción por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año 2006.*

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**