



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintidós (22) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002337000201200211-01 (20490)

Actor: CULTIVOS BUENAVISTA S.A.S. NIT: 860516930-0

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Sanción por no presentar DIIPT - años 2006 y 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 10 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los actos demandados y negó la condena en costas.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“1. **ANÚLANSE** las Resoluciones Sanción por no Declarar Nos. 900006 y 900005, de 7 y 6 de abril de 2011, respectivamente, y las Resoluciones Nos. 900014 y 900015 de 30 de abril de 2012, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales impuso sanción por no presentar declaración informativa de precios de los años gravables 2006 y 2007 a CULTIVOS BUENAVISTA LTDA., hoy CULTIVOS BUENAVISTA S.A.S., NIT 860.516.930-0.

2. **DECLÁRASE** que CULTIVOS BUENAVISTA LTDA., hoy CULTIVOS BUENAVISTA S.A.S., NIT 860.516.930-0, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas. [...]”.

ANTECEDENTES

Por emplazamientos para declarar 900019 de 22 de septiembre y 900021 de 8 de octubre de 2009, la DIAN emplazó a CULTIVOS BUENAVISTA S.A.S. para que presentara las declaraciones informativas individuales de precios de transferencia por los años gravables 2006 y 2007, respectivamente¹. La sociedad dio respuesta a los emplazamientos y manifestó que no estaba obligada a presentar la declaración informativa².

La DIAN profirió los Pliegos de Cargos 900021 y 900022 de 7 de octubre de 2010, en los que, respectivamente, propuso a la actora la imposición de una sanción de

¹ Folios 447 a 454 c.a. 3 y 185 a 192 c.a. 8

² Folios 468 a 484 c.a. y 204 a 221 c.a. 8

\$957.645.000 por el año 2006 y de \$895.678.000 por el año 2007 por no presentar las declaraciones informativas individuales de precios de transferencia, DIIPT, por esos mismos periodos gravables³.

Previa respuesta a los pliegos de cargos⁴, por Resoluciones Sanción 900006 y 900005 de 7 de abril de 2011, respectivamente, la DIAN impuso a la actora sanción por no presentar la DIITP por los años gravables 2006 y 2007. La sanción fue ajustada en \$491.100.000 para cada uno de los citados periodos gravables, con fundamento en el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010⁵.

Las resoluciones sanción fueron confirmadas en reconsideración por las Resoluciones 900014 y 900015 de 30 de abril de 2012, en relación con los años 2006 y 2007, respectivamente⁶.

DEMANDA

CULTIVOS BUENAVISTA S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Nulidad

Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con falsa motivación y con violación a las normas

³ Folios 876 a 885 c.a. 5 y 451 a 460 c.a. 9

⁴ Folios 891 a 906 c.a. 5 y 470 a 488 c.a. 9

⁵ Folios 915 a 928 c.a. 5 y 510 a 522 c.a. 9

⁶ Folios 209 a 2016 y 202 a 208 c.p.

nacionales en las cuales debieron fundamentarse, de acuerdo con los artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA):

1. La Resolución Sanción Por No Declarar No. 900006 de 7 de abril de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, correspondiente al año gravable 2006, a cargo de la sociedad CULTIVOS BUENAVISTA LTDA COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL Nit. 860.516.930.-0.
2. La Resolución Sanción Por No Declarar No. 900005 de 6 de abril de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, correspondiente al año gravable 2007, a cargo de la sociedad CULTIVOS BUENAVISTA LTDA COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL Nit. 860.516.930.-0.
3. La Resolución No. 900014 de 30 de abril de 2012, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración confirmando la Resolución Sanción por el año gravable 2006 a cargo de la citada sociedad, notificada personalmente el día 17 de mayo de 2012.
4. La Resolución No. 900015 de 30 de abril de 2012, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración confirmando la Resolución Sanción por el año gravable 2007 a cargo de la citada sociedad, notificada personalmente el día 17 de mayo de 2012.

SEGUNDA: Restablecimiento

1. Que como consecuencia de la nulidad, se restablezca en su derecho a la sociedad demandante, declarando que no se encontraba obligada a presentar declaración informativa individual de precios de transferencia por los años gravables 2006 y 2007, por no existir vinculación económica entre la demandante y la sociedad USA Bouquets.

2. Que se declare que mi poderdante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción pecuniaria por los hechos materia de este proceso.
3. Que se condene en costas a la DIAN.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6 y 123 de la Constitución Política.
- Artículos 260-8, 260-10, 450 numeral 9 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 29 y 30 de la Ley 153 de 1887.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La actora no tiene vinculación económica con USA BOUQUET

Conforme con el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, existe vinculación cuando el productor vende a un mismo cliente el 50% o más de su producción.

Conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, producir significa “crear cosas con o servicios con valor económico” y producción es “la cosa producida”. En el caso de la actora, la cosa producida con valor económico es la flor cortada, cuyo volumen en unidades por los años gravables 2006 y 2007 está registrado en la contabilidad a través del software REDFLOR y debidamente certificado por el revisor fiscal de la actora.

Para efectos del cultivo de rosas y gypsophilia, la interpretación del término “producción” debe ser la que le dan los técnicos floricultores. Ello, de conformidad con el artículo 29 de la Ley 153 de 1887, según el cual las palabras técnicas de toda

ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte.

Según opinión técnica de los ingenieros agrónomos Jacinto Rodríguez Lee y Germán Benincore Zapata, expertos en el tema, la producción en el sector floricultor colombiano se refiere *“los tallos cortados, a las plantas sembradas en la finca, que se clasifican para exportación, así como también los tallos que no cumplen con los requisitos de exportación, los cuales se venden localmente y/o se destruyen dependiendo de las condiciones en que estos se encuentren”*.

No obstante, en los actos demandados, la DIAN determinó arbitrariamente la producción de la actora con base en los ingresos brutos operacionales y no tuvo en cuenta las unidades producidas, esto es, las flores cortadas.

Conforme con el artículo 30 de la Ley 153 de 1887, el contexto de la ley se debe interpretar de manera que haya correspondencia y armonía entre todas sus partes. En este caso, la única interpretación armónica es tomar como producción el número de tallos cortados en los años 2006 y 2007, pues, de lo contrario, se estaría desconociendo la finalidad del régimen de precios de transferencia, esto es, el control de los precios entre verdaderos vinculados económicos, y no entre empresas independientes que obtienen un porcentaje significativo de sus ingresos de un cliente del exterior, donde los precios son mayores que los del mercado nacional, pero sin posibilidad alguna de traslado artificial de pérdidas y ganancias en la medida en que no existen beneficiarios comunes de tal traslado por tratarse de partes independientes.

Según los certificados de revisor fiscal de la actora, la producción de flores en el año 2006 fue de 20.064.976 tallos de flor de los cuales se vendieron a USA BOUQUET 9.314.359 tallos. Y por el año 2007, la producción de flores fue de 16.372.787 tallos de flor, de los que se vendieron a USA BOUQUET, 7.514.723 tallos.

Es de resaltar que la producción vendida a USA BOUQUET en los años 2006 y 2007, incluyó flores compradas a terceros y, por ese motivo, en la visita inicial la funcionaria de la DIAN estuvo de acuerdo en que para el cálculo de la vinculación económica de que trata el artículo 450 numeral 9 del E.T., no debían tenerse en cuenta 716.070 tallos por el año 2006 y 441.554 tallos por el año 2007, pues no hacían parte de la producción de la demandante. Por lo anterior, la cifra de ventas a USA BOUQUET se redujo a 8.598.289 tallos de flor por el año 2006 y a 7.073.169 tallos de flor por el año 2007.

No obstante, el anterior método de atribución razonable aceptado verbalmente por la demandada posteriormente fue rechazado por esta. Es de anotar que aun sin descontar los tallos comprados por la actora a terceros, el total de tallos de flor vendidos a USA BOUQUET por los años 2006 y 2007 no alcanza el 50% del total de la producción de esos periodos, conforme con los siguientes porcentajes:

Porcentaje sin restar compras por el año 2006:

Total de unidades vendidas = 9.314,359 = 46.42%

Total de unidades producidas 20.064.976

Porcentaje restando compras a terceros:

Total unidades propias vendidas = 9.314.359 = 42.85%

Total unidades producidas 20.064.976

Porcentaje sin restar compras por el año 2007:

Total de unidades vendidas = 7.514,723 = 45.89%

Total de unidades producidas 16.372.787

Porcentaje restando compras a terceros:

Total unidades propias vendidas = 7.073.169 = 43.20%

Total unidades producidas 16.372.787

Así, teniendo en cuenta que el porcentaje de flores vendidas USA BOUQUET es inferior al 50% del total de la producción de flores por cada uno de los referidos periodos gravables, no se cumple el requisito de vinculación económica de que trata el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario. En consecuencia, de conformidad con los artículos 206-8 y 260-10 del Estatuto Tributario la actora no tenía el deber de presentar la DIIPT por los referidos periodos.

Cabe anotar que el control de la producción de flores cortadas se realiza a través de conteo manual diario registrado en el software REDFLOR, que es un programa especializado de común utilización en el sector floricultor, debidamente certificado por su fabricante REDESIS.

La seriedad, confiabilidad y veracidad de las cifras registradas en REDFLOR también puede verificarse en los manuales de procedimiento de registro de producción de los años 2006 y 2007, aportados en la actuación administrativa, en

los que puede constatarse cada proceso de la producción hasta su registro en el referido programa, entre ellos, el corte de la flor en el cultivo, el conteo, la clasificación de la flor nacional y de exportación según la longitud de tallo y el tamaño de la flor, las causas por las que la flor no puede ser considerada como flor de exportación y total de flores para mercado nacional y para exportación.

Teniendo en cuenta que la actora exporta gran parte de la producción de flores, los controles de venta cuentan con una formalidad adicional, consistente en el certificado DEX expedido por las autoridades tributarias y aduaneras. El software REDFLOR requiere que se ingrese el DEX y la guía de exportación para expedir la factura, tal como lo indican el certificado REDESIS y el Manual de Procedimiento para Registro de Ventas elaborado por la actora, vigente por los años 2006 y 2007.

El método utilizado por la DIAN para calcular la producción como causal de vinculación económica vulnera los artículos 6 y 123 de la Constitución Política

El método utilizado por la DIAN para calcular la producción, esto es, por los ingresos operacionales de la actora y no por las flores producidas, vulnera los artículos 6 y 123 de la Constitución Política, pues dicha entidad se extralimitó en sus funciones y se inventó un método alternativo para dicho cálculo, que no es el determinado por el artículo 450 numeral 9 del E.T.

Si se avala la posición de la DIAN, se permitiría la aplicación de dos supuestos de vinculación económica, uno por el porcentaje de ingresos, no previsto en la ley, y otro por el porcentaje de producción vendida a un mismo cliente, que es el previsto en la ley. Tal conclusión es violatoria del principio de legalidad y del principio de *no*

taxation without representation, pues se permitiría crear presunciones legales con efectos tributarios adicionales a los que contempla la ley.

Además, el método utilizado por la DIAN para calcular el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. es irrazonable porque no tiene en cuenta el porcentaje de flor dada de baja por enfermedad, plaga o por expiración y que, por lo mismo, no es vendida, ni el porcentaje de flores compradas a terceros, puesto que las últimas no hacen parte de la producción de la actora y, por lo mismo, se deben descontar. Tampoco tiene en cuenta que el precio de la flor exportada es superior al precio de la flor vendida en el mercado nacional.

Violación del debido proceso porque la presunción económica aplicada por la DIAN no tuvo en cuenta las pruebas aportadas por la actora

Conforme con la sentencia C-731/05, no basta con que la ley establezca una presunción, pues, además, deben existir elementos lógicos, facticos y valorativos suficientes que permitan establecer que la presunción se ha configurado y hacerla compatible con los principios de justicia, debido proceso y eficacia.

La actora suministró amplias pruebas de su independencia económica respecto del cliente USA BOUQUET que desvirtúan la presunción de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T., No obstante, no fueron tenidas en cuenta por la DIAN, en abierta violación del derecho de defensa y del debido proceso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones⁷:

Vinculación económica entre la actora y USA BOUQUET

De acuerdo con el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, existe vinculación económica cuando el productor vende a una misma empresa el 50% o más de su producción. Para determinar el supuesto de vinculación económica previsto en la citada norma se puede utilizar cualquier procedimiento, ya sea el valor de las ventas, el costo de las ventas o los volúmenes de producción y ventas.

Para el caso concreto, el supuesto de vinculación económica fue calculado con base en los ingresos brutos operacionales obtenidos por la actora por los años 2006 y 2007, comparados con el porcentaje de ventas a USA BOUQUET, así:

Año 2006:

Total ingresos brutos operacionales
\$9.348695.091

Total ingresos por ventas a USA BOUQUET
\$5.570.518.672

⁷ Folios 231 a 239 c.p.

Porcentaje de ventas a USA Bouquet respecto de ingresos

brutos operacionales

59.59%

Año 2007:

Total ingresos brutos operacionales

\$7.745.647.000

Total ingresos por ventas a USA BOUQUET

\$4.478.378.470

Porcentaje de ventas a USA BOUQUET respecto de ingresos

brutos operacionales

57.82%

De acuerdo con lo anterior, la actora tiene vinculación económica con la sociedad extranjera porque por los años 2006 y 2007 le vendió a esta el 59.59% y 57.82% de su producción, respectivamente.

No es procedente el método utilizado por la actora para calcular el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. pues no está soportado en pruebas idóneas. Ello, por cuanto no especifica la cantidad de flores de producción propia y de flores compradas a terceros que se incluían en los bouquets vendidos a USA BOUQUET.

Los certificados de contador público y revisor fiscal como medio de prueba

Si bien los certificados de revisor fiscal o contador público tienen fuerza probatoria, en el presente asunto no deben ser tenidos en cuenta porque se basan en el software REDFLOR utilizado por la actora para el inventario de flores producidas, que, a su vez, no demuestra la cantidad de flores producidas y vendidas por la actora a USA BOUQUET, ya que dicho programa señala solamente el procedimiento utilizado en la producción pero no la cantidad de esta ni las unidades adquiridas a proveedores externos.

Alcance del supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T.

Conforme con el artículo 28 del Código Civil, las palabras se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de estas. Sin embargo, cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, debe dárseles su significado legal.

En la legislación tributaria no hay definición de producción, por lo que debe acudir a la definición de la RAE.

En el artículo 450 numeral 9 del E.T. la palabra producción está seguida de la acción de vender, de ahí que la producción que genera vinculación económica es la que efectivamente se vende.

Según la RAE, la venta es el contrato en virtud del cual se transfiere a dominio ajeno una cosa propia por el precio pactado. Por ello, la producción que constituye la base para determinar la vinculación económica no incluye la que ha sido objeto de

destrucción u obsequio, sino el total de unidades producidas y efectivamente vendidas.

La demandante allegó manuales de procedimiento del registro en el software, la compra de follaje y flor cortada, las causas de las flores dadas de baja etc., pero no demostró la cantidad de flores producidas y vendidas al cliente USA BOUQUET.

Comoquiera que la DIAN se basó en los datos reales de la contabilidad de la actora y con fundamento en estos calculó el porcentaje de producción vendida al cliente en el exterior, se demostró plenamente el deber de la actora de presentar la DIIPT por el año gravable 2006 y 2007, pues tiene vinculación económica con la sociedad del exterior.

No se debe condenar en costas a la demandada por cuanto la notificación de los actos demandados se llevó a cabo con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1437 de 2011.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones⁸:

Para determinar si una empresa está sometida al régimen de precios de transferencia se debe establecer, en primer lugar, si existe vinculación económica

⁸ Folios 272 a 317 c.p.

entre el contribuyente colombiano y el cliente en el exterior, ya sea, entre otros eventos, por la existencia de subordinación, por parentesco o por el hecho de que el productor venda a una misma empresa el 50% o más de la producción, conforme lo prevé el artículo 450 numeral 9 del E.T. que es la circunstancia que se analiza.

Para verificar el supuesto de vinculación económica prevista en la citada norma, la Administración puede verificar la información referente a inventarios y movimientos de este, determinando la producción y unidades vendidas y también puede convalidar la información con otros rubros, como los ingresos operaciones, los ingresos por ventas, etc.

Para establecer el rubro de producción y ventas efectuadas al cliente en el exterior, la Administración puede verificar la información de ingresos operacionales del contribuyente si este no suministra la información requerida o de las pruebas aportadas no sea posible determinar la producción y las ventas por unidades efectuadas.

La actora aportó pruebas con las que pretende demostrar la producción y las ventas efectuadas al cliente en el exterior USA BOUQUET, por los años gravables 2006 y 2007. En estas se determinan los rubros arrojados por el libro auxiliar de inventarios generados por el sistema REDFLOR, que, a su vez, fueron certificados por el revisor fiscal.

Conforme con el artículo 65 [parágrafo] del E.T. en las plantaciones agrícolas el inventario permanente es el que controla sus existencias y costos, bajo un sistema de amortización dependiente de su ciclo agronómico, sin necesidad de que dicho inventario exija un control permanente por unidades. Sin embargo, la actora

demonstró que lleva un inventario por unidades a través del software REDFLOR, que registra el control de la producción, control de inventarios – en corte, cosecha y pos cosecha, registros de exportación, despachos y documentos de exportación.

El libro auxiliar de inventarios obtenido a través del mencionado programa arroja la siguiente información:

Año 2006

CONCEPTO	ROSAS	GYPSOPHILIA	TOTAL
Producción	18.447.946	1.617.030	20.064.976
Ventas a USA Bouquet	1.141.162	8.172.847	9.314.009

Año 2007

CONCEPTO	ROSAS	GYPSOPHILIA	TOTAL
Producción	15.657.987	714.800	16.372.787
Ventas a USA Bouquet	995.233	6.519.490	7.514.723

Dicho libro también da cuenta de que por los años 2006 y 2007 la actora no solo vendió flores producidas por ella sino que compró flores a terceros, con el fin de atender la demanda de sus clientes, así:

AÑO	ROSAS COMPRADAS A TERCEROS	GYPSOPHILIA COMPRADAS A TERCEROS	TOTAL
2006	818.817	326.346	1.205.806
2007	292.554	153.397	445.951

Las anteriores cifras están certificadas por el revisor fiscal de la actora y tales certificados cumplen los requisitos del artículo 774 del Estatuto Tributario y de la jurisprudencia del Consejo de Estado⁹, pues en estos se indica que la contabilidad es llevada de acuerdo con la ley, que los libros están registrados en la cámara de comercio y que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, como como comprobantes de producción de flor, de flor comprada y de reposiciones de flor, así como comprobantes de flor vendida exportable y nacional, de bajas de exportación de rosas y gypsophilia y de bajas de nacionales de rosas y gypsophilia.

Además, los certificados de revisor fiscal establecen que por los años 2006 y 2007 no es posible determinar qué cantidad de flor comprada a terceros fue vendida por la actora a USA BOUQUET, por lo que se hizo una proporcionalidad fundamentada en las declaraciones de exportación. No obstante, como tales cifras no están debidamente soportadas, no deben tenerse en cuenta.

De otra parte, contrario a lo sostenido por la demandada, de las pruebas aportadas por la actora se logra establecer que esta no alcanzó a vender a USA BOUQUET el 50% o más de su producción, por lo que no se cumple el supuesto de vinculación

⁹ Sentencias de 6 marzo de 2008, exp. 15931, C.P. Ligia López Díaz y de 27 de enero de 2011, exp. 17222, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

económica del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, conforme con el siguiente cálculo:

Año 2006

Producción general de flores	20.064.976
Menos flores compradas a terceros	-1.205.170
Total producción propia	18.859.170
Flores vendidas a USA BOUQUET	9.314.009
Porcentaje producción propia vendidas a USA BOUQUET	49.38%

Año 2007

Producción general de flores	16.372.787
Menos flores compradas a terceros	-445.951
Total producción propia	15.926.836
Flores vendidas a USA BOUQUET	7.514.723
Porcentaje producción propia vendidas a USA BOUQUET	47.18%

De acuerdo con lo anterior, por el año gravable 2006 la actora vendió el 49.38% de su producción de flores a USA BOUQUET y por el año gravable 2007, el porcentaje de la producción vendida a dicho cliente fue de 47.18%.

Los actos demandados solo tienen en cuenta los ingresos operacionales obtenidos por la actora por los años gravables 2006 y 2007, y no analizaron las demás pruebas aportadas, que, como se precisó, demuestran la producción y ventas de flores por los referidos periodos. Lo anterior, denota una indebida interpretación del

artículo 450 numeral 9 del E.T., pues, como se precisó, tales ingresos se pueden tomar en cuenta para establecer la vinculación económica cuando no se aporten las pruebas que permitan establecer la producción y el porcentaje de esa producción vendida al cliente en el exterior.

Así pues, conforme con el artículo 450 numeral 9 del E.T. la actora no es vinculada económica de USA BOUQUET y no tenía el deber de presentar la DIIPT por los años gravables 2006 y 2007.

En consecuencia, no procede la sanción por no presentar la DIIPT, por lo que se anulan los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que la actora no está obligada a pagar la sanción impuesta en los actos anulados.

No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia en los siguientes términos¹⁰:

Vinculación económica entre la actora y USA BOUQUET

¹⁰ Folios 319 a 334

Para establecer la vinculación económica entre empresas la ley ha establecido ciertos eventos en los cuales se presume la existencia de la misma. Tal es el caso del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, conforme con el cual existe vinculación económica cuando el productor vende a una misma empresa del exterior el 50% o más de su producción.

El criterio de vinculación económica previsto en la citada norma responde a un método estadístico que infiere el interés que tiene una empresa en una organización dependiendo del porcentaje de la producción vendida. Para calcular dicho porcentaje, se puede acudir a los ingresos brutos operacionales o al examen de los inventarios.

Conforme con el artículo 28 del Código Civil, el artículo 450 numeral 9 del E.T. solo admite la interpretación gramatical. En dicho artículo la palabra producción esta seguida de la acción vender, de ahí que la producción que genera vinculación es la que efectivamente se vende.

El Tribunal desestimó el método utilizado por la DIAN para establecer el supuesto de vinculación económica de que trata el artículo 450 numeral 9 del E.T. y avaló la posición de la actora de calcular la producción y el porcentaje de ventas al cliente en el exterior con base en el inventario tomado del software REDFLOR y las certificaciones de revisor fiscal. No obstante, dicho inventario no está efectivamente reflejado en la contabilidad de la actora.

Para verificar la vinculación económica de la actora con el cliente en el exterior, la DIAN tomó los ingresos brutos operacionales y no el inventario pues está demostrado que la información reflejada en el citado inventario presenta

inconsistencias, por lo cual la DIAN se apartó de esta información para tener un registro numérico más fidedigno de las operaciones de venta ejecutadas por la actora, esto es, los ingresos por ventas de la demandante, que, en todo caso, no resulta inconsistente respecto del examen de inventario que realizó el Tribunal.

En efecto, bien sea que la vinculación económica se establezca con base en el número de unidades o el de ingresos brutos operacionales, ambos determinan la existencia de vinculación económica y, por ende, la obligación legal de la actora de presentar la DIIPT por los años gravables 2006 y 2007.

Error del Tribunal en el examen del inventario de REDFLOR

La base tomada por el Tribunal para verificar el supuesto de vinculación económica adolece de un error, pues tiene en cuenta la producción bruta y no la producción neta para la venta.

Las pruebas aportadas dan cuenta de que la producción bruta flores por el año 2006 fue de 20.074.976 tallos de flor mientras que para el año 2007 fue de 16.372.787.

La producción bruta de flores tomada en cuenta por el Tribunal incluye unidades dadas de baja, por plagas, enfermedades, envejecimiento o expiración, y unidades devueltas por el comprador, que en el mercado tienen un valor de cero porque nadie las compra. Dichas unidades no pueden servir de base para determinar la vinculación económica, pues, de lo contrario, se genera una distorsión en el resultado, por cuanto estaría teniendo en cuenta elementos ajenos a la relación mercantil.

Para determinar la producción neta, esto es, el número de unidades con valor económico, es necesario depurar la producción bruta frente al manejo del inventario que se lleva en los cultivos, restando las flores dadas de baja. Es decir, no debe tenerse en cuenta la pérdida de inventarios por destrucción.

El Tribunal solo excluyó de la base las flores compradas a terceros y no las flores destruidas, deterioradas o inservibles que, según el informe de destrucción aportado al proceso, por el año 2006 ascendió a 4.013.498 y por el año 2007 fue de 3.233.663. Si a estas cifras se suman las unidades compradas a terceros, se tiene que la producción neta por los años 2006 y 2007, respectivamente, fue de 14.845.672 y 12.963.173 flores, conforme con el siguiente análisis:

Año 2006

Producción bruta de flores	20.074.976
Flores dadas de baja	4.013.498
Flores compradas a terceros	1.205.806
Producción neta	14.845.672
Flores vendidas a USA BOUQUET	8.598.289
Porcentaje de la producción neta vendida a USA BOUQUET	57.91%

Año 2007

Producción bruta de flores	16.372.787
Menos flores dadas de baja	3.233.663
Menos flores compradas a terceros	445.951

Total producción neta
12.963.173

Flores vendidas a USA BOUQUET 7.073.163

Porcentaje de la producción neta vendida a USA BOUQUET 55.72%

La vinculación económica se reafirma por el estudio de los ingresos operacionales realizado por la DIAN, conforme con el siguiente análisis, sustentado en la contabilidad de la actora:

Para el año 2006:

Ingresos operacionales	\$9.348.695.091
Ingresos por ventas a USA Bouquet	\$5.570.518.672
Porcentaje de los ingresos operacionales por ventas USA Bouquet	59.59%

Para el año 2007:

Ingresos operacionales	\$7.745.646.945
Ingresos por ventas a USA Bouquet	\$4.478.389.470
Porcentaje de los ingresos operacionales por ventas USA Bouquet	57.82%

De acuerdo con lo anterior, por los años 2006 y 2007 la actora vendió el 50% o más de la producción de flores a USA BOUQUET por lo que se considera vinculada económica de dicha compañía en los términos del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario y tenía la obligación de presentar la DIIPT por los referidos

periodos. Como no presentó la DIIPT es acreedora de la sanción impuesta en los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, los argumentos de la demanda. Adicionalmente expuso lo siguiente¹¹:

En la apelación, la DIAN admite las cifras de producción y de ventas tenidas en cuenta por la actora y el Tribunal y, con ellas, intenta realizar nuevos cálculos para enmarcar a la actora en el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T.

No obstante, la DIAN sigue malinterpretando la citada disposición por cuanto ahora alega que el cálculo no se hace con base en la producción sino en la producción neta por medio de la cual se deben disminuir las unidades producidas que no sirven para la venta.

El Consejo de Estado debe hacer valer la lealtad procesal y recordarle a la demandada que la segunda instancia no es una nueva oportunidad para que la DIAN revise su interpretación de la norma e incluir nuevos argumentos.

La técnica de apelación exige que el apelante identifique los errores cometidos por el *a quo*, ya sean de interpretación y aplicación del derecho o de valoración

¹¹ Folios 344 a 352 c.p.

probatoria. Lo que hace la DIAN es agregar una especie de cargo subsidiario para calcular la proporción de las ventas que no había aplicado con anterioridad.

El principio de congruencia exige que el juez falle dentro de los extremos de la *litis* planteada por las partes, de modo que al Tribunal no le era exigible considerar esta forma adicional de solucionar la controversia.

La **demandada** reiteró, en términos generales, los argumentos de la apelación¹².

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos¹³:

Conforme con el artículo 450 numeral 9 del E.T., existe vinculación económica cuando el productor vende a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el 50% o más de su producción.

En sentencia de 11 de octubre de 1996¹⁴, el Consejo de Estado precisó que la producción a que la alude la mencionada norma es en relación con las unidades producidas. Por ello, no procede la determinación de la vinculación económica con relación a los ingresos operacionales, pues la citada disposición no hace referencia establecer dicha relación entre valores de ventas sino entre la cantidad producida y la cantidad vendida, que, en este caso está representada en tallos de flores.

No asiste razón a la DIAN en el sentido de que antes de establecer la relación entre unidades producidas y unidades vendidas se deben descontar de la producción las

¹² Folios 353 a 359 c.p.

¹³ Folios 367 a 372 c.p.

¹⁴ Sección Cuarta, exp. 7789

mermas por pérdidas o destrucción de flores, por cuanto el artículo 450 numeral 9 del E.T. no prevé tal circunstancia. Por consiguiente, para establecer la relación debe tenerse en cuenta la totalidad de flores producidas, sin considerar las mermas sufridas.

En ese orden de ideas, y comoquiera que está demostrado que las flores vendidas por la actora a USA BOUQUET por los años 2006 y 2007 no superaron el 50% del total de flores producidas, no existía la obligación de la demandante de presentar la DIIPT. Por lo tanto, los actos demandados son nulos y debe confirmarse la sentencia apelada.

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 los años gravables 2006 y 2007.

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 los años gravables 2006 y 2007, para lo cual establece si las ventas de flores que esta efectuó a USA BOUQUET COMPANY, sociedad extranjera, corresponden al 50% o más de su producción.

Se trata, entonces, de establecer si para el caso del productor de flores, la “producción” a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario se

determina en unidades producidas (número de tallos de flores), como lo consideran la demandante y el Tribunal, o por los ingresos provenientes de la venta de los productos, como lo estimó la DIAN en los actos demandados.

Para resolver, la Sala reitera, en lo pertinente, el criterio fijado en sentencia de 25 de julio de 2016, que resolvió un asunto similar pero en relación con la producción de café¹⁵.

El régimen de precios de transferencia está 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 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 concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional ha precisado que el régimen de precios de transferencia es un mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, que busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas

¹⁵ Exp. 20784, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En esa oportunidad, la Sala concluyó que *“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 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.”*

establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente¹⁶.

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 previstos en los artículos 260¹⁷, 261¹⁸, 263¹⁹ y 264²⁰ del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995²¹ y 450 y 452²² del Estatuto Tributario.

¹⁶ Sentencia C-815/09.

¹⁷ **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.

¹⁸ **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

¹⁹ **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.

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.

²⁰ **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 264. DEFINICIÓN DE AGENCIAS.** Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla.

²¹ **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.

²² **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.

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.

La norma en mención no definió qué debe entenderse por producción. Sin embargo, en la sentencia de 25 de julio de 2016²³, que se reitera, la Sala precisó que la producción es 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.**

La Sala también precisó que respecto a un productor de café, **la causal de vinculación económica** a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario debe determinarse en función de la cantidad de productos finales vendidos durante un determinado periodo y no de los ingresos obtenidos por la venta de estos

²³ Exp. 20784, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

productos, pues, de lo contrario, implicaba tener en cuenta elementos ajenos a la producción en sí misma, como el precio comercial del producto y la tasa de cambio, factores que son posteriores al proceso productivo mismo y que corresponden, más bien, al proceso de comercialización o mercadeo.

En efecto, en dicha oportunidad la Sala sostuvo lo siguiente²⁴:

“[...] el Diccionario de Economía y Finanzas definió la producción de la siguiente manera²⁵:

“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*

²⁴ Sentencia de 25 de julio de 2016, exp. 20784, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁵ Tomado de <http://www.eumed.net/cursecon/dic/P11.htm>. Enciclopedia Multimedia Interactiva y Biblioteca Virtual de las Ciencias Sociales, Económicas y Jurídicas EMVI.

*operativas y iii) los resultados o productos: en general todo bien o servicio obtenido de un proceso productivo*²⁶.

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 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". (Subraya la Sala)

²⁶ 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.

Para el análisis anterior, la Sala tuvo en cuenta, además, el criterio expuesto por la Sección en sentencia de 11 de octubre de 1996²⁷, en la que se concluyó que **la producción a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario debía determinarse en relación con las unidades de mercancía producida**, que, para el caso, eran unidades de medida de litro y gramo, posición defendida en ese entonces por la DIAN, porque correspondían a *“medidas económicas universales para determinar la producción”*²⁸, y no por los ingresos obtenidos, como lo reclamaba la demandante.

En el mismo sentido, la sentencia de 25 de julio de 2016²⁹, concluyó lo siguiente:

“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.”

En consecuencia, la causal de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. esto es, si el productor **vende** a una misma empresa o a sus vinculadas el 50%

²⁷ Exp. 7789, C.P. Germán Ayala Mantilla.

²⁸ Sentencia de 11 de octubre de 1996 (página 7).

²⁹ Exp. 20784, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

o más de su producción, se refiere a si **el productor vende el 50% o más de las unidades que produce**, no a los ingresos que obtiene por la venta de esas unidades producidas, porque en esos ingresos se tienen en cuenta factores posteriores al proceso productivo mismo.

De otra parte, por el periodo gravable en discusión el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establecía lo siguiente³⁰:

“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.

[...].”

De acuerdo con la norma 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

³⁰ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012

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:

“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 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. Además, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012³¹ modificó el artículo 260-11

³¹ESTATUTO 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:>

[...]

B. Declaración Informativa.

[...]

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 2012³², que reconoce el principio de favorabilidad en materia sancionatoria³³.

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

Por emplazamientos para declarar 900019 de 22 de septiembre y 900021 de 8 de octubre de 2009, la DIAN emplazó a la actora para que presentara las declaraciones

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.

³² **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.

[...]

³³ 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.

informativas individuales de precios de transferencia de los años gravables 2006 y 2007, respectivamente³⁴.

La sociedad dio respuesta a los emplazamientos y manifestó que no estaba obligada a presentar las declaraciones informativas por dichos periodos gravables³⁵.

La DIAN profirió los Pliegos de Cargos 900021 y 900022 de 7 de octubre de 2010, en los que, respectivamente, propuso a la actora la imposición de una sanción de \$957.645.000 por el año gravable 2006 y de \$895.678.000 por el año gravable de 2007, por no presentar las DIIPT por dichos periodos³⁶.

Previa respuesta a los pliegos de cargos³⁷, por Resoluciones 900006 y 900005 de 7 de abril de 2011, la DIAN impuso a la actora sanción por no presentar la DIITP por los años gravables 2006 y 2007, respectivamente, en los mismos términos propuestos en el pliego de cargos³⁸.

Para determinar el supuesto de vinculación económica de que trata el artículo 450 del Estatuto Tributario, la DIAN tuvo en cuenta los ingresos operacionales obtenidos por la actora por cada uno de los periodos gravables y no la cantidad de flores producidas por esos mismos periodos. Ello, con base en las siguientes consideraciones³⁹:

³⁴ Folios 447 a 454 c.a. 3 y 185 a 192 c.a. 8

³⁵ Folios 468 a 484 c.a. y 204 a 221 c.a. 8

³⁶ Folios 876 a 885 c.a. 5 y 451 a 460 c.a. 9

³⁷ Folios 891 a 906 c.a. 5 y 470 a 488 c.a. 9

³⁸ Folios 915 a 928 c.a. 5 y 510 a 522 c.a. 9

³⁹ Folios 915 a 928 c.a. 5 y 510 a 522 c.a. 9

Año gravable 2006. Resolución Sanción 900006 de 7 de abril de 2011

“Ahora bien, atendiendo a la visita de verificación y cruces de información, se pudo detectar que la sociedad CULTIVOS BUENAVISTA LTDA COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL con NIT 860.516.930-0, 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 THE USA BOUQUET COMPANY, 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.

Además, se encontró en el Balance de Prueba año 2006 la siguiente composición de los Ingresos Brutos Operacionales (Cuenta PUC 41) (folio 47).

CUENTA PUC 41 – INGRESOS OPERACIONALES

AÑO GRAVABLE 2006

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
410525501	Ventas exentas	\$8.430.280.202
410525502	Comercializadoras	\$838.827.745
410525503	Nacionales	\$65.204.020
410225505	Gravadas	\$14.383.394
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES		\$9.348.695.091

Valor que corresponde al total registrado en el renglón (45) Ingresos Brutos Operacionales de la declaración de renta año gravable 2006 (folio 15).

Se verificó las ventas por terceros (Cuenta PUC 410525501) al exterior en el año 2006, determinando que el principal cliente es la empresa del exterior THE USA BOUQUET COMPANY, la cual se encuentra domiciliada en Estados Unidos, sociedad a la que se le reportan ventas por un total de \$5.570.518.672,56 (folio 57), valor que corresponde al 59.59% de las ventas totales por el año 2006 que fueron por valor de \$9.348.695.091 registradas en la cuenta PUC 41 – Ingresos Operacionales (folio 47).

PARTICIPACIÓN VENTAS A USA BOUQUET FRENTE AL TOTAL DE INGRESOS	
INGRESOS OPERACIONALES	\$9.348.695.091
INGRESOS POR VENTAS AL CLIENTE USA BOUQUET	\$5.570.518.972
% PARTICIPACIÓN USA BOUQUET / INGRESOS OPERAC.	\$59.59%

[...]

De lo expuesto anteriormente se concluye que no es consistente la información suministrada por el contribuyente CULTIVOS BUENAVISTA LTDA COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL con NIT 860.516.930-0, pues presenta diferencias entre los reportes aportados el día de la visita y los enviados con posterioridad a la misma; de igual manera se pudo verificar que en la contabilidad no registra inventarios de tallos de flor, razón por la cual los argumentos que el contribuyente enuncia no se pueden establecer como prueba, de conformidad con el artículo 772 en concordancia con el artículo 744 del Estatuto Tributario.

[...]

DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN

[...]

CONCEPTO	VALOR
Monto total de las operaciones realizadas con vinculados económicos	\$5.570.518.672
Tarifa a aplicar según numeral 4 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario	20%

Sanción	\$1.114.104.000
Sanción propuesta en el pliego de cargos (sanción máxima 39.000 UVT Res. 012/2009)	\$957.645.000
Sanción máxima 20.000 UVT (\$24.555) Res. 12115/2009 modificada por el art. 41 Ley 1430 de 2009	\$491.100.000

Entonces y consecuentemente con lo expuesto la sanción queda determinada en CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN MILLONES CIEN MIL PESOS (\$491.100.000)”.

Con base en idénticas consideraciones, en la Resolución 900005 de 7 de abril de 2011, la DIAN sancionó a la actora por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007, pues teniendo en cuenta los ingresos operacionales del referido año (\$7.745.646.945) determinó que la actora vendió el 57.82% de su producción (\$4.478.389.470) a USA BOUQUET COMPANY. Al respecto, en dicho acto la DIAN precisó lo siguiente⁴⁰:

“[...] CUENTA PUC 41 – INGRESOS OPERACIONALES

AÑO GRAVABLE 2007

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
410525501	Ventas exentas	\$6.949.275.667
410525502	Comercializadoras	\$742.097.225
410525503	Nacionales	\$45.859.533
410225505	Gravadas	\$8.414.520
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES		\$7.745.646.945

⁴⁰ Folios 510 a 522 c.a. 9

PARTICIPACIÓN VENTAS A USA BOUQUET FRENTE AL TOTAL DE INGRESOS	
INGRESOS OPERACIONALES	\$7.745.646.945
INGRESOS POR VENTAS AL CLIENTE USA BOUQUET	\$4.478.389.470
% PARTICIPACIÓN USA BOUQUET / INGRESOS OPERAC.	\$57.82%

[...]

CONCEPTO	VALOR
Monto total de las operaciones realizadas con vinculados económicos	\$4.478.389.000
Tarifa a aplicar según numeral 4 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario	20%
Sanción propuesta	\$895.678.000
Sanción máxima 20.000 UVT (\$24.555) Res. 12115/2009 modificada por el art. 41 Ley 1430 de 2009	\$491.100.000

En los actos sancionatorios, la DIAN no dio credibilidad a la producción contada en unidades de tallos de flor porque la actora no registra en sus libros el inventario inicial y el inventario final, ni los movimientos del periodo, dado que lleva el sistema de inventarios permanentes de los tallos de flor en el programa REDFLOR y en las herramientas contables DATAWAREHOUSE y CLIENTES INFORMES, que, en criterio de la DIAN son solo de uso interno de la actora y “no representan una interacción directa con los registros contables contenidos en los libros oficiales”, ni genera datos de producción y venta exactos⁴¹.

⁴¹ Folios 915 a 928 c.a. 5 y 510 a 522 c.a. 9.

Las resoluciones sanción fueron confirmadas en reconsideración por las Resoluciones 900014 y 900015 de 30 de abril de 2012, respectivamente⁴².

Para demostrar la producción, la actora aportó las siguientes pruebas:

Certificado de revisor fiscal por el año gravable 2006, expedido el 21 de octubre de 2009, en el que consta lo siguiente⁴³:

**“La suscrita revisora fiscal suplente MYRIAM OLARTE RODRÍGUEZ
CON T.P. 1821-T de la empresa CULTIVOS BUENAVISTA LTDA. C.I.
EN REESTRUCTURACIÓN NIT: 860.516.930-0**

CERTIFICA QUE:

- I. La contabilidad de la empresa se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable.
- II. La empresa lleva en debida forma los libros de comercio señalados en el art. 49 del Código de Comercio. los libros considerados por la ley como obligatorios como son: Diario, Mayor y Balances, Libro de Actas y Registro de socios se encuentran registrados en Cámara de comercio.
- III. La empresa lleva un sistema de inventarios permanentes de los tallos de rosas y Gyrpsophillia (sic) en el programa REDFLOR y en las herramientas DATAWAREHOUSE y CLIENTE DE INFORMES, en los cuales se controla este inventario y se generan los comprobantes internos y los Libros Auxiliares de

⁴² Folios 209 a 2016 y 202 a 208 c.p.

⁴³ Folios 857 y 858 c.a. 5

Inventarios de rosas y Gypsophillia (sic) de acuerdo con lo establecido en el Decreto 2649 así:

- a. Artículo 128 soportes: la empresa tiene establecido los siguientes tipos de documentos internos:

Entradas

1. Comprobante interno de producción de flor.
2. Comprobante de flor comprada, el cual se registra con las facturas de compra de los proveedores.

Salidas

1. Los comprobantes de flor vendida exportable nacional, que incluye los tallos producidos por la empresa y los tallos comprados, los cuales tienen como soporte las facturas de compraventa con el lleno de los requisitos tributarios.
 2. Los comprobantes de bajas de exportación rosas y gypsophillia, los cuales tienen como soporte la relación de las actas de destrucción de los tallos de la flor exportable, soportada con las actas físicas con las cuales la administración de la empresa autoriza la destrucción.
 3. Los comprobantes de bajas nacionales rosas y gypsophillia, los cuales tienen como soporte la relación de las actas de destrucción de los tallos de la flor nacional, soportada con las actas físicas con las cuales la administración de la empresa autoriza la destrucción.
 4. Los comprobantes de bajas de compra de rosas y gypsophillia los cuales tienen como soporte la relación de las actas físicas de baja de flor dañada con las cuales la administración de la empresa autoriza la destrucción.
- b. Artículo 129 inventario de mercancías: el libro auxiliar de los inventarios contiene los datos señalados en este artículo, con excepción de numerales 5 y 6 de acuerdo a lo establecido en el PARAGRAFO de este mismo artículo.

IV. El movimiento anual del inventario permanente de tallos de flor del año 2006, con datos tomados fielmente del libro auxiliar de inventario de flor fue:

CONCEPTO TOTAL	ROSAS	GYPHOPHILIA
Tallos de flor a diciembre 31 de 2005 58.496	58.496	-
Tallos de flor producidas en el año 2006 20.064.976	18.447.496	1.617.030
Tallos de flor comprados en el año 2006 1.205.806	819.176	386.630
Tallos de flor comprada destruida por año 60.643	359	60.284
<hr/> SUB TOTAL COMPRA DE FLOR 1.145.163	<hr/> 818.817	<hr/> 326.346
Tallos de flor de exportación vendidos		
en el año 2006 16.372.185	14.517.564	1.854.621
Tallos de flor de nacional vendidos en		
el año 2006 819.205	819.125	80
Tallos de flor de exportación destruidos		
en el año 2006 1.939.372	1.888.087	51.285
Tallos de flor de nacional destruidos		
en el año 2006 2.074.126	2.049.766	24.360

Tallos de flor a diciembre 31 de 2006	50.717	13.030
63.747		

Certificado de revisor fiscal por el año gravable 2007, expedido el 11 de noviembre de 2009, en el que consta lo siguiente⁴⁴:

“La suscrita revisora fiscal suplente MYRIAM OLARTE RODRÍGUEZ CON T.P. 1821-T de la empresa **CULTIVOS BUENAVISTA LTDA. C.I. EN REESTRUCTURACIÓN NIT: 860.516.930-0**

CERTIFICA QUE:

- I. La contabilidad de la empresa se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable.
- II. La empresa lleva en debida forma los libros de comercio señalados en el art. 49 del Código de Comercio. Los libros considerados por la ley como obligatorios como son: Diario, Mayor y Balances, Libro de Actas y Registro de socios se encuentran registrados en Cámara de comercio.
- III. La empresa lleva un sistema de inventario permanentes de los tallos de rosas y Gypsophillia en el programa REDFLOR y en las herramientas DATAWAREHOUSE y CLIENTE DE INFORMES, en los cuales se controla este inventario y se generan los comprobantes internos y los Libros Auxiliares de Inventarios de rosas y gypsophillia de acuerdo con lo establecido en el Decreto 2649 así:
 - a) Artículo 128 soportes: la empresa tiene establecido los siguientes tipos de documentos internos:

⁴⁴ Folios 430 y 431 c.a. 9

Entradas

1. Comprobante interno de producción de flor.
2. Comprobante de flor comprada, el cual se registra con las facturas de compra de los proveedores.
3. Comprobante interno de reposiciones de flor comprada por reclamos a los proveedores.

Salidas

1. Los comprobantes de flor vendida exportable nacional, que incluye los tallos producidos por la empresa y los tallos comparados, los cuales tienen como soporte las facturas de compraventa con el lleno de los requisitos tributarios.
2. Los comprobantes de bajas de exportación rosas y gypsophillia, los cuales tienen como soporte la relación de las actas de destrucción de los tallos de la flor exportable, soportada con las actas físicas con las cuales la administración de la empresa autoriza la destrucción.
3. Los comprobantes de bajas nacionales rosas y gypsophillia, los cuales tienen como soporte la relación de las actas de destrucción de los tallos de la flor nacional, soportada con las actas físicas con las cuales la administración de la empresa autoriza la destrucción.
4. Control de ajustes y reclasificaciones de cantidades de tallos entre los productos comprados y vendidos por errores en los códigos de los mismos.

b) Artículo 129 inventario de mercancías: el libro auxiliar de los inventarios contiene los datos señalados en este artículo, con excepción de numerales 5 y 6 de acuerdo a lo establecido en el PARAGRAFO de este mismo artículo.

El movimiento del inventario permanente de tallos de flor del año 2007 para rosas todo el año 2007 y para Gypsophillia de enero 1 a mayo 31 de 2007, con datos tomados fielmente del libro auxiliar de inventario de flor fue:

CONCEPTO TOTAL	ROSAS	GYSPPIA
Tallos de flor a diciembre 31 de 2006 63.747	50.717	13.030
Tallos de flor producidas en el año 2007 16.372.787	15.657.987	714.030
Tallos de flor comprados en el año 2007 445.951	292.554	153.397
Tallos de flor de exportación vendidos en el año 2007 13.023.405	12.164.321	859.084
Tallos de flor de nacional vendidos en el año 2007 567.465	562.405	5.060
Tallos de flor de exportación destruidos en el año 2007 1.244.254	1.227.171	17.083
Tallos de flor de nacional destruidos en el año 2007 1.989.409	1.989.409	-
Tallos de flor a diciembre 31 de 2007 57.952”	57.952	-

El total de flores producidas, certificadas por el revisor fiscal de la actora, también se encuentra demostrado en el “Resumen de Producción Técnico” elaborado por REDESIS, fabricante del sistema REDFLOR, que es el software utilizado por la actora para registrar y llevar los inventarios de la producción de flores. Dicho

documento da cuenta de que **por el año gravable 2006 la producción de flores fue de 20.064.976 tallos de flor y por el año gravable 2007 fue de 16.372.787 tallos de flor**⁴⁵.

En el certificado de revisor fiscal de 5 noviembre de 2010, elaborado con base en los datos del Libro Auxiliar de Inventarios generado por el sistema REDFLOR, también consta la cantidad de flores compradas a terceros y el número de flores vendidas en el **año 2006** a USA BOUQUET COMPANY, de la siguiente manera⁴⁶:

“La suscrita revisora fiscal suplente MYRIAM OLARTE RODRÍGUEZ CON T.P. 1821-T de la empresa **CULTIVOS BUENAVISTA LTDA. C.I. EN REESTRUCTURACIÓN NIT: 860.516.930-0**

CERTIFICA QUE:

- IV. La producción de flor de la empresa en el año 2006, con datos tomados fielmente del Libro Auxiliar de Inventarios generado por el programa REDFLOR fue:

ROSAS	18.447.496
GYPHOPHILIA	1.617.030
TOTAL TALLOS PRODUCIDOS	20.064.976

- V. La compra de flor de la empresa en el año 2006, con datos tomados fielmente del libro auxiliar de inventarios generado por el programa RED FLOR fue:

ROSAS	818.946
-------	---------

⁴⁵ Folios 963 y 964 c.a. 6

⁴⁶ Folios 1105 y 1106 c.a. 6

GYPSOPHILIA	326.030
TOTAL TALLOS PRODUCIDOS (sic)	1.145.163

VI. Las ventas totales de flor vendidos (sic) a USA BOUQUET en el año 2006 con datos tomados fielmente del Libro Auxiliar de Inventarios generado por el programa REDFLOR fue:

ROSAS	8.173.197
GYPSOPHILIA	1.141.162
TOTAL TALLOS PRODUCIDOS	9.314.359”

De acuerdo con lo anterior, de los 20.064.976 tallos de flor producidas en el año 2006, la actora vendió 9.314.359 a USA BOUQUET.

De igual manera, en el certificado de revisor fiscal de 11 de noviembre de 2009, elaborado con base en las cifras arrojadas por el sistema REDFLOR, consta que en el **año 2007** la actora produjo 15.667.987 tallos de flor de rosa y 714.800 de gypsophilia para un total de tallos de flor producidas de **16.372.787**; que compró a terceros 292.554 rosas y 153.397 gypsophillias para un total de **445.951** flores compradas y que vendió a USA BOUQUET un total de **7.124.743** de tallos de flor entre rosas y gypsophillia⁴⁷.

Para la Sala, no asiste razón a la DIAN en el sentido de que el sistema REDFLOR y las herramientas contables DATAWAREHOUSE y CLIENTES INFORMES no ofrecen credibilidad por corresponder a herramientas de uso interno que “no

⁴⁷ Folios 434 a 436 c.a. 9

representan una interacción directa con los registros contables contenidos en los libros oficiales”, ni generan datos de producción y de venta exactos, pues los software de computador también hacen parte de la contabilidad de la actora y , por ende, constituyen prueba contable en los términos del artículo 128 del Decreto 2649 de 1993.

En efecto, según la citada disposición, **además de los medios manuales** se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, aquellos que sirven para **registrar las operaciones** en forma mecanizada o **electrónica**, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, **contabilizadoras, computadores o similares**. En estos casos, el ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables y anotarse el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden. De igual forma, la citada disposición prevé que las cuentas, tanto en los libros de resumen como en los auxiliares, deben totalizarse por lo menos a fin de cada mes, determinando su saldo.

De acuerdo con las certificaciones del revisor fiscal, la actora lleva un sistema de inventarios permanentes de los tallos de flor en el programa REDFLOR y en las herramientas DATAWAREHOUSE y CLIENTE DE INFORMES, en los cuales se controla el inventario de unidades producidas y se generan los comprobantes internos y los **libros auxiliares de inventarios de flores**, de conformidad con el artículo 129 del Decreto 2649 de 1993⁴⁸, que prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 129. INVENTARIO DE MERCANCÍAS. El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que

⁴⁸ Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:

1. Clase y denominación de los artículos.
2. Fecha de la operación que se registre.
3. Número del comprobante que respalda la operación asentada.
4. Número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas.
5. Existencia en valores y unidad de medida.
6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.

7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control.

En todos los casos cuando en los procesos de producción o transformación se dificulte el registro por unidades, se hará por grupos homogéneos. Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total.

Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado, este puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto.

PARÁGRAFO. Cuando el costo de ventas se determine por el juego de inventarios no se requiere incluir en el control pertinente, los datos señalados en los numerales 5, 6 y 7 de este artículo.”

Así, es válido que el inventario de mercancías a que se refiere el artículo 129 del Decreto 2649 de 1993 se lleve tanto en la forma tradicional (libros físicos), como en herramientas digitales o software, como lo hace la actora, pues, de acuerdo con lo precisado por la Sala, la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el concepto tradicional de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y **demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos**. Así, es el concepto amplio de libro debe tenerse en cuenta cuandoquiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad⁴⁹.

Además, la contabilidad entendida como el registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico, que refleja la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios de los entes económicos⁵⁰, no se limita a un número determinado de libros, o, a los que tradicionalmente se han considerado como necesarios, esto es, a los libros diario y mayor y de balances. Ello, por cuanto la ley no ha determinado con precisión los libros obligatorios que los comerciantes deben llevar ni ha limitado su número. En ese sentido, las personas obligadas a llevar contabilidad son libres de determinar la cantidad de libros necesarios para cumplir el deber legal de llevar contabilidad (artículo 19 del C.Co).

⁴⁹ Ver sentencias de 26 de septiembre de 2007, exp. 14078, C.P. Héctor J. Romero Díaz y de 19 de marzo de 1999, exp. 9141, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

⁵⁰ Sentencia de 30 de abril de 1998, exp. 8790, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

Así lo entendió la Sala en sentencia de abril 30 de 1998, que se reitera, en la que se dijo lo siguiente⁵¹:

"[...] la contabilidad no es otra cosa que el registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico, de suerte que con él se refleje "la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios" (artículos 48 y siguientes del Código de Comercio y 774 del Estatuto Tributario). El llevar la contabilidad es uno de los principales deberes que la ley le impone a algunas personas, en especial a los comerciantes. Igualmente determina la ley que la contabilidad ha de llevarse en libros, que si bien en un comienzo la propia ley se encargaba de determinarlos con precisión, en la actualidad se le da a los entes económicos obligados a llevar contabilidad libertad para establecer el número y la importancia de los mismos, a condición de que el sistema utilizado tenga valor jurídico contable y que refleje la historia completa y fidedigna de la situación económica. No sobra llamar la atención sobre el hecho de que la ley a veces confunde la obligación de llevar contabilidad con aquella relativa al diligenciamiento de los libros. No obstante, una cosa es la obligación de llevar contabilidad y otra distinta que dicha obligación se cumpla a través de la confección de los libros (artículo 19 del Código del Comercio)"

Por lo anterior, la Sala da plena credibilidad al sistema de inventario y producción de flores llevado a través del software REDFLOR y las herramientas digitales DATAWAREHOUSE y CLIENTE DE INFORMES, cuyas cifras y datos están certificados por el revisor fiscal de la demandante.

Ahora bien, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trate de presentar pruebas contables en las oficinas de la administración, son suficientes las

⁵¹ Exp. 8790, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

certificaciones de los contadores o revisores fiscales, de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

Sobre los requisitos que debe cumplir un certificado expedido por un contador o revisor fiscal para que constituya prueba contable suficiente, la Sala ha sostenido lo siguiente⁵²:

“Si bien el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que la certificación de los contadores o revisores fiscales es suficiente para presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, la jurisprudencia ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico⁵³.

Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *“en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de*

⁵² Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 2008, exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz y de 28 de febrero de 2013, exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵³ Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones⁵⁴”.

De conformidad con lo anterior, las certificaciones expedidas por el revisor fiscal de la actora serán tenidas en cuenta como prueba para acreditar el total de la producción de flores por los años gravables 2006 y 2007, la cantidad de flores compradas a terceros, que no hacen parte de la producción de la demandante, y el número de tallos destruidos o dados de baja por los citados periodos.

Lo anterior, porque en tales certificaciones se expresa que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, que los libros de la actora se encuentran registrados en la cámara de comercio y que lo que se pretende probar está respaldado por comprobantes internos y externos y refleja la situación financiera de la actora, es decir cumple con los requisitos del artículo 777 del Estatuto Tributario.

Además, tales certificaciones están respaldadas por los comprobantes arrojados por el sistema REDFLOR y las herramientas digitales DATAWAREHOUSE y CLIENTE DE INFORMES. En efecto, están respaldadas, entre otros documentos, por el movimiento de inventario de rosas y gypsophillias de los años 2006 y 2007⁵⁵, comprobantes internos de producción⁵⁶, comprobantes de compra de flor a terceros⁵⁷, comprobantes de ventas de flor⁵⁸, comprantes de flores destruidas o dadas de baja⁵⁹, resumen de producción técnico años 2006 y 2007⁶⁰ y relación de ventas producto / clientes⁶¹.

⁵⁴ Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

⁵⁵ Folios 486 a 510 y 512 a 536 c.a. 3; 223 a 227 y 229 a 239 c.a. 8 y 601 a 646 c.a. 4

⁵⁶ Folios 538 a 600 c.a. 3 y 241 a 293 c.a. 8

⁵⁷ Folios 648 a 673 c.a. 4 y 295 a 315 c.a. 8

⁵⁸ Folios 675 a 755 c.a. 4 y 317 a 360 c.a. 8 y 361 a 376 c.a. 9

⁵⁹ Folios 757 a 800 c.a. 4 y 378 a 423 c.a. 9.

En resumen, de las certificaciones de revisor fiscal y los documentos que las respaldan se concluye lo siguiente: i) en el año 2006, la producción total de tallos de flor de la actora ascendió a 20.064.976 flores y en el año 2007 a 16.372.787; ii) la producción de 2006 incluyó 1.145.163 flores compradas a terceros y 4.013.498 flores destruidas o dadas de baja⁶² y; iii) la producción del año 2007 incluyó 445.951 flores compradas a terceros y 3.233.663 flores destruidas o dadas de baja⁶³.

La DIAN sostiene que para establecer la vinculación económica de que trata el artículo 450 numeral 9 del E.T., además de las flores compradas a terceros, deben descontarse las flores destruidas, deterioradas o inservibles, esto es, las unidades dadas de baja por cuanto su valor económico en el comercio es de \$0 y no corresponden a unidades vendidas.

Así, finalmente la DIAN acepta que la venta de la producción se determina por las unidades de tallos de flor y no por los ingresos. Al respecto, la Sala 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”*⁶⁴

⁶⁰ Folios 963 y 964 c.a. 6.

⁶¹ Folios 965 a 979 c.a. 6

⁶² Que corresponde tanto a flores nacionales como de exportación.

⁶³ Que corresponden tanto a flores nacionales como de exportación.

⁶⁴ Sentencia de 25 de julio de 2016, exp 20784

También reitera que la causal de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. esto es, si el productor **vende** a una misma empresa o a sus vinculadas el 50% o más de su producción, se refiere a si **el productor vende el 50% o más de las unidades que produce**, no a los ingresos que obtiene por la venta de esas unidades producidas, porque en tales ingresos se tienen en cuenta factores posteriores al proceso productivo mismo.

Ahora bien, en la apelación la DIAN acepta que de la producción o **unidades producidas** no hacen parte las flores compradas a terceros. Y que tampoco deben tenerse en cuenta los tallos dados de baja y los devueltos por cualquier razón, pues no se venden y tienen un valor comercial de cero.

Comoquiera que la DIAN y la actora aceptan que las **flores compradas a terceros por los años 2006 y 2007** no deben ser tenidas en cuenta para determinar la producción o unidades producidas a que se refiere la causal de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T., la Sala se releva del análisis correspondiente. En consecuencia, por no ser objeto de controversia entre las partes se concluye que, en este caso, las flores compradas a terceros deben restarse del total de la producción de la demandante.

Frente a las flores dadas de baja y las devueltas la conclusión es distinta, pues, sí **deben hacer** parte de la producción de la actora para efectos de determinar la vinculación económica. Ello, por cuanto, como se precisó, la producción **es un proceso** de transformación o **elaboración de productos o unidades finales con valor agregado**, requisito que también cumplen las flores dadas de baja y las devueltas aunque no sean vendidas, **por cuanto**, como queda en evidencia en el dictamen técnico rendido por los ingenieros agrónomos, en el sector floricultor todos los tallos cortados hacen parte de la producción e hicieron parte del proceso

productivo de flor. Cuestión distinta, es que por tratarse de un producto perecedero y altamente sensible a factores externos, no haya podido ser vendido.

En efecto, en dicho dictamen se señala lo siguiente⁶⁵:

**“DICTAMEN TÉCNICO DE INGENIERO AGRÓNOMO EXPERTO
SOBRE OPERACIÓN DE LAS FINCAS FLORICULTORAS
COLOMBIANAS**

[...]

1.1. Proceso de producción

1.1.1. Siembra

[...]

1.2.2. Formación

[...]

1.3. Proceso de corte de flor (producción / cosecha)

Consiste en cortar la flor cuando alcance su estado de madurez. El punto de corte se determina según el mercado y/o destino final de la flor. Por ejemplo, la rosa para mercado americano debe ser cortada con el botón floral cerrado (punto de corte 1), mientras que el mercado ruso requiere que el botón floral esté más abierto (punto de corte 3). [...]

Los tallos de flor cortados en el cultivo se colocan por 30 unidades en una malla; cada malla lleva tallos de una variedad y de un inventario

⁶⁵ Folios 62 a 91 c.p.

específico. Esta presentación es la unidad de medida utilizada para facilitar el conteo de los tallos producidos diariamente en el cultivo.

Una vez que se haya completado la capacidad de la malla se procede a enrollarla y colocarla en agua pura en un lugar protegido de los rayos del sol y del viento, mientras se trasladan lo más pronto posible a la sala de poscosecha.

[...]

1.4 Proceso de clasificación

La flor llega del cultivo en mallas a la sala de poscosecha y se ingresan a un cuarto de pre-enfriamiento que está entre 2 y 4 grados centígrados, en donde se almacenan en tinas con solución de hidratación por el lapso de una hora.

“La flor luego de ser prehidratada es llevada a las mesas de clasificación, en donde el primer paso es eliminar las hojas inferiores del tallo y el exceso de espinas y posteriormente los tallos se clasifican según el grado, sanidad, calidad y deformaciones.”⁶⁶

La clasificación de la flor es entonces la validación de ciertos parámetros de calidad y sanidad, con los que debe cumplir un tallo para ser exportable. Las flores que cumplen con los requisitos de calidad se exportan. Sin embargo, las flores producidas que NO cumplen con estos requisitos son vendidas en el mercado colombiano y/o destruidas.

Es de anotar que el resultado de clasificar la producción se registra en un software especializado, que permita llevar la información de la producción exportable al detalle de invernadero, variedad, y grado de producción; así mismo, se registra la flor tipo nacional por sección, variedad y causa. Vale la pena resaltar, que la suma de la flor que se

⁶⁶ Sanabria Villate Miguel Ángel. 2006. Establecimiento y producción de rosas de corte en la sabana de Bogotá. Edición ADN acción de negocios LTDA. P. 114

exporta y la que NO se exporta es el total de la producción de una finca floricultora.

[...]

¿Qué se entiende técnicamente por el término producción en una finca floricultora especializada en rosas?

La producción de una finca especializada incluye los tallos cortados a las plantas sembradas en la finca, que se clasifican para exportación, así como también los tallos que no cumplen con los requisitos de exportación, los cuales se venden localmente y/o se destruyen dependiendo de las condiciones en que estos se encuentren.

En consecuencia, la producción de una finca especializada en rosas, no incluye la compra de flor, verdes y follajes producidos de terceros, sino únicamente los tallos provenientes del cultivo que se desarrolla en la finca [...]

En general en la industria internacional las estadísticas de producción se miden por flor cortada (cut flower production), como se ilustra en los apartes del Atlas Global del Comercio en su versión 2010:

[...]

VIII. ¿CUÁL ES EL SISTEMA QUE SE UTILIZA NORMALMENTE EN UN CULTIVO DE FLORES PARA LLEVAR A CABO LA MEDICIÓN DE LA PRODUCCIÓN?

La producción de la finca se mide en tallos cortados y/o unidades según el tipo de flor cultivado, y es el resultado de sumar la flor cortada apta para exportación, más la flor no apta para exportación que se vende en el mercado local y/o se destruye.

El sistema que se utiliza para medir la producción consiste en los siguientes pasos:

- a. En primer término, se define un medio de transporte para enviar las flores cortadas del cultivo a la sala de clasificación. Los métodos que se utilizan son mallas y/o cajas.
- b. Luego, se define la cantidad de tallos por cada malla o caja. Por ejemplo, cada malla contiene 30 tallos.
- c. Después de eso, se cuentan las mallas o cajas que ingresan a la sala, y se multiplican según el número de tallos contenidos en cada malla o caja. El resultado es la producción total de la finca.

Por consiguiente, si se reciben diez (10) mallas / cajas en el día, se deben multiplicar el número de mallas recibidas por el número de tallos contenidos en cada malla / caja; es decir, 10 mallas multiplicadas por los 30 equivale a una producción diaria total de 300 tallos de rosa.

Luego de esto, la producción total se clasifica y registra diariamente en un software que permite administrar la información de producción, y generar reportes de la misma. El software comercial pionero en la primera década del siglo XXI en Colombia se denomina REDFLOR de la compañía Redesis.

Así las cosas, el registro de esta producción, se llevan normalmente a cabo en el módulo de producción del programa REDFLOR, el cual permite llevar en forma segura, ordenada y consistente tanto la producción exportable como la no exportable, por invernadero, variedad y grado. También permite registrar las diferentes causas de la flor nacional.

Es pertinente en este punto señalar que las flores que se producen, pueden presentar defectos en cuanto a su potencial de comercialización y, en consecuencia, no generan ingresos, teniendo en cuenta que el mercado en ocasiones no permite comercializar flores con imperfectos

ni siquiera para el mercado nacional. Estos tallos corresponden a las denominadas “bajas de exportación y baja nacional”. (Subraya la Sala)

Así, conforme con el anterior dictamen de expertos agrónomos, la producción de flores en el sector floricultor está dada por la cantidad de flores cortadas, pues *“es el resultado de sumar la flor cortada apta para exportación, más la flor no apta para exportación que se vende en el mercado local y/o se destruye”*.

Por lo tanto, dentro de la producción de flores se incluyen también las flores dadas de baja y las devueltas porque finalmente fueron tallos cortados a las plantas sembradas en la finca floricultora y, como lo precisaron los técnicos, *“la producción de una finca especializada incluye los tallos cortados a las plantas sembradas en la finca”*.

El hecho de que la producción dada de baja o devuelta no sea vendida o tenga un valor comercial de cero, no es criterio para que sea excluida de la producción total en el sector floricultor para fines del artículo 450 numeral 9 del E.T. Ello, porque los tallos cortados se convierten en producto final con un valor agregado. Además, el criterio de que el valor económico de la flor dada de baja o devuelta es de cero y, que por lo mismo, no puede hacer parte de la producción lleva a la conclusión de que toda producción que no sea vendida, como los productos destruidos, los obsequios y promociones tampoco se entiendan como producción.

Además, se insiste, dentro de la práctica de las fincas floricultoras es común que las flores dadas de baja o las devueltas hagan parte de la producción en la medida en que cumplieron todo el proceso productivo que comprende la siembra, formación, corte, clasificación y puesta a disposición para la venta.

De otra parte, respecto de las flores compradas a terceros, la Sala precisa que la actora no demostró qué porcentaje de esas flores vendió a USA BOUQUET en los años 2006 y 2007, por lo que, ante tal carencia probatoria, para calcular el supuesto de vinculación económica a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, deben tomarse en cuenta **la totalidad de las flores vendidas a dicho cliente del exterior.**

Es de anotar que en los certificados de revisor fiscal de 27 de abril de 2009⁶⁷, para los años 2006 y 2007 expresamente se reconoce que *“la empresa no puede demostrar con precisión a cuáles clientes se les vendió flor comprada en el año 2006 [y 2007] y por tal razón, para distribuir los tallos comprados se considera razonable establecer la proporcionalidad a los diferentes clientes a los que se les hicieron las exportaciones, tomando como fuente el informe de tallos vendidos por exportaciones”*.

Contrario a lo sostenido por la actora, no es razonable el método utilizado por ella para establecer “proporcionalmente” la cantidad de flores compradas a terceros y vendidas a USA BOUQUET, pues, como lo señaló la DIAN, tales estimaciones no provienen de datos específicos soportados en pruebas idóneas. Además, dichos certificados lo que demuestran es que la actora no tiene claridad acerca de *“a cuáles clientes se les vendió flor comprada en el año 2006 y 2007”*.

En suma, para determinar la vinculación económica de que trata el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, se excluyen del total de la producción de flores o

⁶⁷ Folios 426 y 427 c.a. 9 y 162 a 163 c.a. 7

unidades producidas únicamente aquellas que fueron compradas por la actora a terceros productores.

Si a la producción de la actora de los años 2006 y 2007, se le restan las flores compradas a terceros en esos mismos periodos gravables, esto es, 1.145.163 por el año 2006 y 445.951 por el año 2007, la producción de flores por esos periodos, respectivamente, fue de **18.919.813** y **15.926.836** tallos de flor. Asimismo, la venta por los años gravables 2006 y 2007, la venta de la producción propia a USA BOUQUET fue la siguiente:

Año 2006

Total producción de flores

20.064.976

Menos flores compradas a terceros

1.145.163

Total producción propia

18.919.813

Flores de producción propia vendidas a USA BOUQUET

9.314.359

Porcentaje de la producción propia vendida a USA BOUQUET

49.23%

Año 2007

Producción bruta de flores

16.372.787

Menos flores compradas a terceros

-

445.951

Total producción propia**15.926.836**

Flores de producción propia vendidas a USA BOUQUET	7.124.743
Porcentaje de la producción propia vendida a USA BOUQUET	44.73%

Conforme con lo anterior, en el año 2006 la actora vendió a USA BOUQUET el 49.23% de la producción de flores y en el año 2007 ese porcentaje fue de 44.73%. En consecuencia, por esos mismos periodos gravables la actora no tuvo vinculación económica con USA BOUQUET, de conformidad con el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 260-1 del E.T. y, por lo mismo, no tenía el deber de presentar la DIIPT por los años gravables 2006 y 2007.

Por lo anterior, debe confirmarse la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda.

Condena en costas

La condena en costas está regulada en el artículo 188 del CPACA que prevé lo siguiente:

“CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre **la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil**”. (Se destaca)

Por su parte, el artículo 365 de la Ley 1564 de 2012 o Código General del Proceso fija las reglas para la determinación de las costas, en los siguientes términos:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción”.

En este caso, nos hallamos en el evento descrito en el artículo 365 numeral del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), esto es, cuando la sentencia *“confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda”* Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que ***“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”***⁶⁸.

En esas condiciones, se advierte que una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en ninguna de las dos instancias.

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,

⁶⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

NIÉGASE la condena en costas en las dos instancias.

RECONÓCESE personería a Isabel Cristina Castañeda Muñoz como apoderada de la DIAN, según poder que está en el folio 359 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
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

