

VINCULACIÓN ECONÓMICA EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA - En el caso del productor se presenta cuando vende el cincuenta por ciento o más de su producción a una misma empresa del exterior o a empresas vinculadas entre sí / **PRODUCCIÓN** - Es un proceso que busca la elaboración o transformación de bienes o servicios en el que unos insumos se convierten en productos finales / **PRODUCCIÓN PARA EFECTOS DE VINCULACIÓN ECONÓMICA EN RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA** - Se configura también con la venta o prestación de servicios / **PROCESO DE MAQUILA** - Concepto / **VINCULACIÓN ECONÓMICA EN LA PRODUCCIÓN DE BIENES** - Se puede configurar en la producción de bienes resultantes de un contrato de maquila / **DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA** - Hay lugar a presentarla cuando existe vinculación económica entre dos empresas por la producción de bienes mediante maquila

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. El artículo 450 numeral 9 del E.T. no definió qué debe entenderse por producción. Sin embargo, en el Concepto DIAN 13941 de 9 de marzo de 2005, la demandada precisó lo siguiente: (...) Según el citado concepto, debido a que, en materia de precios de transferencia, la ley y el reglamento no fijaron fórmulas para determinar el 50% o más de la producción de que trata la causal de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, es procedente utilizar **cualquier procedimiento que permita establecer la realización del supuesto legal**, pero, independientemente del método utilizado, en principio, el resultado obtenido debe ser consistente con los que se obtengan utilizando otros procedimientos. (...) 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. En consecuencia, **la producción a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario se refiere tanto a la venta de bienes como de servicios**. (...) Así, la producción está referida a la transformación o elaboración de productos **(bienes y servicios)** con un valor agregado. En lo que interesa a este asunto, la actividad de la actora es la **confección de prendas de vestir a través de la figura de maquila**, que la Resolución 1505 de 1992 del INCOMEX define como *“El proceso de adicionar algún valor agregado nacional a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, empaque, armado, ensamble, reparación o reconstrucción a materias primas e insumos importados temporalmente para ser exportados en su totalidad.”*. En este caso, **el producto vendido corresponde al servicio de confección**. En resumen, la producción a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del E.T, aplicable al régimen de precios de transferencia, se configura también con la venta o prestación de servicios, como en este caso, en el que la actora se encarga de confeccionar prendas de vestir de acuerdo con las especificaciones y las materias primas que los clientes del exterior le entregan a la contratante GLOBAL APPAREL CORPORATION y que esta, a su vez, suministra a la actora. En consecuencia, procedía que la DIAN determinara el supuesto de vinculación económica, previsto en el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que el factor de “producción” comprende los bienes resultantes de la ejecución del contrato de maquila celebrado entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP. Por lo tanto, se analiza si, en los términos del artículo 450 numeral 9 del E.T., existe vinculación económica entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP., en razón de la venta, de la primera a la segunda, de servicios de confección o maquila de prendas

de vestir y, por ende, si la demandante estaba obligada a presentar la DIIPT por el año gravable 2007.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-1 INCISO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 450 NUMERAL 9 / RESOLUCION INCOMEX 1505 DE 1992

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Debían presentarla los contribuyentes del impuesto sobre la renta sujetos al régimen de precios de transferencia cuyos topes de patrimonio e ingresos brutos excediera lo previsto en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario / SANCION POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Fue reducida por la Ley 1607 de 2012 al 10 por ciento de las operaciones y mantuvo el límite en 20000 UVT / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Se aplica en el caso de la sanción por no presentar la declaración informativa prevista en la Ley 1607 de 2012

Conforme con la norma anteriormente transcrita, están obligados a presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior**, los contribuyentes del impuesto de renta, sujetos al régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año gravable fuera igual o superior al equivalente a 5.000 SMLMV o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 3.000 SMLMV, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior. La no presentación de la citada declaración trae como consecuencia la sanción del artículo 260-10 del Estatuto Tributario que, para la época de los hechos, en lo pertinente, disponía lo siguiente: (...) 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 39.000 UVT. El artículo del 260-11 Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010, redujo el límite de la sanción por no presentar la declaración informativa a 20.000 UVT. Además, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 modificó el artículo 260-11 del citado estatuto, para reducir la sanción por no presentar la declaración informativa 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 2012, aunque es norma posterior, puesto que es más favorable a la demandante. Ello, de acuerdo con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que reconoce el principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-8 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-11 / LEY 1607 DE 2012 – ARTICULO 121

VENTA DE BIENES PRODUCIDOS POR MAQUILA A SOCIEDAD DEL EXTERIOR – Demuestra la vinculación económica por producción entre las dos empresas / VINCULACIÓN ECONÓMICA POR PRODUCCIÓN MEDIANTE MAQUILA - Encaja dentro de los supuestos de vinculación del artículo 450

del Estatuto Tributario / SANCIÓN POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Hay lugar a aplicar la prevista en la Ley 1607 de 2012 y no la contemplada en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario por ser más favorable

Si bien el contrato de mandato, celebrado en desarrollo del contrato de prestación de servicios de confección, se prevé que los clientes del exterior son de la actora, tanto el contrato de prestación de servicios como la contabilidad de la actora y los documentos que dan cuenta de la venta de los servicios, al igual que del embarque y entrega de las prendas de vestir y los documentos de las operaciones de cambio corroboran que la actora vende sus servicios directamente a la sociedad extranjera y no a los clientes del exterior. Además, el contrato de mandato está supeditado a la ejecución del contrato de maquila y su objeto consiste en hacer más práctico el envío de las materias primas a la zona franca y la salida al exterior de los productos ya confeccionados en el marco de ejecución del contrato de maquila. Las certificaciones del revisor fiscal de la actora, así como las certificaciones suscritas por los terceros PATAGONIA y A&H SOPORTSWEAR no logran desvirtuar la contabilidad de la actora, conforme con la cual esta vendió el 96.9% de su producción a GLOBAL APPAREL CORPORATION, según lo siguiente: (...) Como se anotó, en el presente asunto, está comprobada la existencia de vinculación entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP, porque la primera vendió a la segunda, más del 50% de su producción de servicios. En consecuencia, en caso de que la demandante hubiera demostrado que la sociedad extranjera ejecutó a su favor labores de recaudo de cartera en el exterior, este no tiene la virtud para desvirtuar la situación de vinculación que se verificó, entre esta GLOBAL APPAREL CORP., en el año gravable 2007. En especial, cuando es la propia contabilidad de la actora la que demuestra que los ingresos por ventas del exterior fueron entregados por GLOBAL APPAREL CORP., directamente sin ningún tipo de salvedad. Por todo lo anterior, la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION estaban vinculadas económicamente, en los términos del artículo 450 numeral 9 del E.T. En consecuencia, la sociedad GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS LTDA., estaba obligada a presentar la DIIPT por el año gravable 2007. Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, se anulan parcialmente los actos, pues, en aplicación del principio de favorabilidad (artículo 197 de la Ley 1607 de 2012), procede reliquidar la sanción impuesta por la DIAN con base en el artículo 260-10 literal B numeral 4 del E.T., (\$957.645.000) para calcularla con fundamento en el artículo 260-11 del E.T, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012. (...) Cabe anotar que la sanción así fijada es la procedente de acuerdo con la ley, pues la actora no presentó la DIIPT, a pesar de estar obligada a cumplir este deber. Además, al analizar la exequibilidad del artículo 260-10 del E.T, la Corte Constitucional concluyó que las sanciones relacionadas con las declaraciones informativas no son confiscatorias y consultan el criterio de progresividad, *“puesto que aunque los porcentajes a aplicar sobre las bases sean los mismos, se encuentran acordes con la capacidad contributiva de quienes tienen el deber de presentar la declaración informativa, al estar relacionadas con el valor de las operaciones realizadas y el patrimonio de cada contribuyente.”*

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 76001-23-31-000-2012-00654-01(21741)

Actor: GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS S.A.S.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 29 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió a las súplicas de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

*“**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones No. 152412010000002 del 23 de diciembre de 2010 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira - Valle, “por medio de la cual se impuso sanción al Grupo Empresarial Apparel Solutions S.A.S.” y la 900069 del 29 de diciembre de 2011 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, “por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración”.*

***SEGUNDO:** Como restablecimiento del derecho se **DECLARA** que la sociedad demandante no está obligada a presentar la Declaración de Precios de Transferencia, durante el período gravable 2007 y a pagar la sanción por la suma de \$957.645.000, impuesta mediante los actos administrativos anulados.”*

ANTECEDENTES

El 4 de enero de 2010, la DIAN notificó a la actora el emplazamiento para declarar 0001 de 30 de septiembre de 2009, para que presentara la declaración informativa individual de precios de transferencia, en adelante DIIPT, correspondiente al año

gravable 2007¹. La actora dio respuesta a este acto, pero no presentó la declaración solicitada.

El 23 de agosto de 2010, la DIAN notificó a la actora el pliego de cargos 900002 de 5 del mismo mes, en el que propuso una sanción de \$957.645.000 por el año gravable 2007 por no presentar la DIIPT por el referido periodo.

Previa respuesta al pliego de cargos, el 27 de diciembre de 2010, la DIAN notificó la Resolución Sanción 152412010000002, en la que impuso la siguiente sanción por no declarar²:

Conceptos	Sanción
Valor de las operaciones realizadas con vinculados económicos	\$7.529.128.296
Tarifa a aplicar según numeral 4º del literal B del artículo 260-10 del E.T.	20%
Sanción	\$1.505.825.000
Sanción máxima 39.000 UVT (\$24.555 Res. 12115 del 10/11/2009)	\$957.645.000

Por Resolución 900069 de 29 de diciembre de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción³.

DEMANDA

GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS S.A.S., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁴:

“a) Que es nula la Resolución Sanción por no declarar No. 15 241 2010 002 notificada el 27 de Diciembre de 2010 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira (Valle), mediante la cual se impuso a la sociedad que represento la sanción por no haber cumplido con la obligación

¹ Folios 135 a 137 c.a.1

² Folios 229 a 236 c.a.2

³ Folios 310 a 320 c.a.2

⁴ Folios 92 a 104 c.ppal

formal de presentar la declaración informativa de precios de transferencia correspondiente a la vigencia fiscal 2007, reglada en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario.

b) Que es nula la Resolución No. 900069 de Diciembre 29 de 2011 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídico de la DIAN, NOTIFICADA POR LA Dirección Seccional de Impuestos de Cali por edicto desfijado el 6 de Febrero de 2012, mediante la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración Interpuesto contra la Resolución Sanción citada en el numeral anterior y que la confirmó en todas sus partes.

*c) Que como consecuencia de lo anterior, al ser declarados nulos los mencionados actos administrativos, y a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se declare por parte de esa Corporación que la sociedad GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS S.A.S. NIT 815.004.728-8 (antes Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda.), no está obligada a presentar la declaración informativa de precios de preferencia (sic) señalada en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, **POR EL AÑO 2007.***

d) Que en caso de Sentencia favorable a mi poderdante GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS S.A.S. NIT 815.004.728-8 (antes Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda.), que le ponga fin a la presente acción se le ordene a la parte demandada darle cumplimiento a la misma, al tenor de lo dispuesto en el artículo 176 del Código Contencioso Administrativo.”

La actora citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 6, 29, 34 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 260-8, 260-10 numeral 4 literal B), 450 numeral 9, 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La DIAN violó las normas constitucionales invocadas como vulneradas porque la sanción impuesta es improcedente y confiscatoria, pues no consulta el principio de equidad tributaria. Asimismo, porque los funcionarios de la DIAN se extralimitaron en sus funciones por cuanto desconocieron las normas tributarias que rigen el procedimiento y definen la obligación de presentar DIIPT y sancionan la omisión de este deber.

La actora no tiene vinculación económica con la sociedad extranjera Global Apparel Corp., por las siguientes razones:

La DIAN interpretó erróneamente el vocablo “*producción*” del artículo 450 numeral 9 del E.T. pues la demandante no es productora de bienes sino vendedora de servicios de confección, como lo verificó la Administración en la visita realizada a la actora y como consta en el pliego de cargos.

La sola afirmación de la DIAN en el acto en mención, previas las verificaciones realizadas por sus funcionarios, llevan a concluir que la actora no estaba obligada a presentar la DIIPT por el año gravable 2007, pues el artículo 450 numeral 9 del E.T., se refiere a la vinculación económica respecto de la venta de productos no de servicios, como en este caso.

Mediante Concepto 013941 de 9 de marzo de 2005, la DIAN cambió el alcance del artículo 450 numeral 9 del E.T., pues la producción es el proceso de construir un producto, mientras que el servicio alude a toda la organización de los elementos físicos y humanos en la relación cliente-empresa, necesaria para la prestación de este y cuyas características han sido determinadas desde la idea concebida hasta la obtención del resultado como tal (servicio).

La actora demostró que la sociedad extranjera GLOBAL APPAREL CORPORATION, domiciliada en Estados Unidos, no era cliente suya, sino mandataria en desarrollo del convenio de confección suscrito entre ambas sociedades. Es decir, la sociedad extranjera es solamente una intermediaria que facilita las negociaciones entre la actora y los clientes en el extranjero.

El objeto del contrato de mandato entre la actora, como mandante, y GLOBAL APPAREL CORPORATION, como mandataria, es facilitar la logística a todos los clientes de la actora. De acuerdo con el contrato, la mandataria tiene la calidad de

agente de la actora y de cada uno de sus clientes y la sociedad extranjera presta a la actora el servicio de recaudo de cartera en el exterior.

La DIAN no valoró adecuadamente el contrato de mandato ni la certificación del revisor fiscal que se allegaron con el recurso de reconsideración, lo que constituye una violación de los artículos 742 y 743 del mismo estatuto.

De acuerdo con el pronunciamiento de la Superintendencia de Valores en el Boletín Jurídico No. 8 de agosto 2005, si bajo un contrato de mandato una empresa realiza exportaciones a terceros que no son vinculados económicos ni partes relacionadas y recauda su cartera en el exterior a través de otra empresa que actúa a su nombre en virtud de un contrato de mandato, no está sometida al régimen de precios de transferencia, siempre y cuando se demuestre que la mandante no es vinculada económica ni parte relacionada de la mandataria.

A su vez, en los Conceptos 013941 de marzo y 033856 de junio de 2005, la DIAN precisó que no está sometida al régimen de precios de transferencia la empresa que realiza exportaciones a terceros que no son vinculados económicos ni partes relacionadas, en un monto que no supere el 50% de las ventas, y cuyo recaudo de cartera en el exterior esté a cargo de otra empresa que presta el servicio en calidad de mandataria y no es vinculada económica o parte relacionada de la primera.

La ausencia de vinculación de la actora con GLOBAL APPAREL CORPORATION, se encuentra probada en las certificaciones expedidas por dos de sus clientes mayoritarios (PATAGONIA y A.E.H. SPORTSWEAR CO. INC) en las que consta que tienen relaciones comerciales con la actora desde el año 2003.

Igualmente, en la contabilidad de GLOBAL APPAREL CORPORATION se demuestra que en “caja o bancos”, esta registró los dineros percibidos para la actora contra la cuenta “ingresos para terceros”. Además, la demandante contabilizó y facturó a sus clientes el porcentaje que les correspondía en las ventas realizadas, como se evidencia en el caso de PATAGONIA, a la que le facturó 29.38% y A.E.H. SPORTSWEAR A.E. y H, a la que le facturó una participación de 26.20%.

La ausencia de vinculación económica tiene mayor sentido si se aprecia que desde el año 2003 el objeto social y capital de la actora son los mismos. No obstante, por las vigencias fiscales anteriores al año gravable 2007 la DIAN no pretendió sancionar a la demandante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones⁵:

Para la vinculación económica, los servicios tienen que ver con el proceso de su implementación, no con el servicio mismo prestado.

Lo que existe entre la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION es un convenio de servicios de confección a terceros, mediante maquila, en el que se presentan dos procesos: el 806, que consiste en que se le envía la tela al empresario y este se encarga de todo, es decir, de cortar, ensamblar y confeccionar. Y, el 807, en el que al empresario se le entrega todo cortado, más la etiqueta, marquilla e hilo y este se encarga de terminar el artículo.

Los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva, lo que significa que la extraterritorialidad para empresas localizadas en zonas francas no es extensiva al impuesto sobre la renta. Por lo tanto, al estar probado que la actora no suministró información de precios de transferencia debe concluirse que la sanción es proporcionada y que la DIAN no vulneró los principios de justicia, equidad, progresividad y proporcionalidad.

La DIAN no violó el principio de equidad porque las normas tributarias no prevén que la sanción por violación de deberes formales debe adecuarse a la capacidad económica del contribuyente. Basta que se cumplan los requisitos de la norma para que se imponga la sanción, sin que deba tenerse en cuenta el daño o perjuicio causado, como lo pretende la actora.

De acuerdo con los documentos allegados por la demandante, se determinó que de las ventas al exterior por \$7.662.939.925, la suma de \$133.812.000 corresponde a ventas a empresas extranjeras, que no superan el 50% del total de ventas, y que \$7.529.128.296 son ventas a GLOBAL APPAREL CORPORATION,

⁵ Folios 132 a 143 c.ppal

que sí superan el tope del artículo 450 numeral 9 del E.T. por lo cual existe vinculación económica con dicha sociedad, pues estas son ventas a una sola empresa por el convenio de servicios de confección.

En el convenio de servicios de confección, la actora utilizó la maquila, que consiste en la elaboración de paquetes completos de confección (procesos 806 y 807), en la cual la actora utilizaba insumos de terceros que llegaban del exterior por las zonas francas. Al finalizar el proceso de maquila las prendas de vestir terminadas se enviaban directamente a GLOBAL APPAREL CORPORATION y de esas ventas provenían el 96.9% de los ingresos de la actora, de acuerdo con la cuenta 4120271, las facturas de venta a la sociedad extranjera y los documentos de envío de las prendas de vestir a esa sociedad, como consignataria. Tales documentos constituyen prueba idónea de la venta a la sociedad del exterior, de acuerdo con el artículo 772 del Estatuto Tributario.

Después de la entrega a GLOBAL APPAREL CORPORATION, esta se encargaba de las ventas a terceros, es decir, a las empresas que solicitaron la confección de las prendas de vestir con ciertas especificaciones. Así lo demuestra el contrato de mandato cuando en su texto se conviene que *“El MANDANTE facturará al MANDATARIO el valor de los servicios prestados en cada lote y especificará en la factura el nombre del cliente a quien le corresponde cada lote.”* Es decir, que el nombre del tercero se introducía en la factura para identificar a quién pertenecía el lote confeccionado, no para señalar que la venta se había hecho a ese tercero, menos aún, para señalar que la labor de GLOBAL APPAREL CORPORATION era el recaudo de cartera en el exterior, pues ello no está pactado en el contrato.

Existe vinculación económica entre la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION porque los lotes de confección de terceros no superan el 50% de sus ventas, ya que en realidad la venta de la producción se realizó a la referida sociedad extranjera en un 96.9%.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así⁶:

⁶ Folios 163 a 187 c.ppal

Del contrato de mandato suscrito el 30 de noviembre de 2005, las certificaciones de PATAGONIA y A.E.H. SPORTSWEAR CO INC (clientes de la demandante) en las que se precisa que desde el año 2003 tiene relación comercial directa con la actora, y las facturas en cuyas notas se indica que el concepto facturado a GLOBAL APPAREL CORPORATION es la mano de obra de la demandante, se concluye que la sociedad extranjera no es cliente sino mandataria de la actora y que entre la actora y la sociedad del exterior no existe vinculación económica en términos del artículo 450 numeral 9 del E.T.

De las certificaciones de los clientes PATAGONIA y A.E.H. SPORTSWEAR CO INC, además se infiere que la actora realiza negocios con diversas empresas extranjeras y que la relación con GLOBAL APPAREL CORPORATION no es económica, pues esta es solo una intermediaria de la demandante para facilitar las negociaciones de la actora en el exterior.

Además, la vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T. solo se da por la venta de la producción no de servicios, como sucede en este caso.

El concepto de “productor” que se aplica para efectos del impuesto sobre las ventas no puede aplicarse analógicamente a la obligación de presentar DIIPT, pues son obligaciones fiscales de naturaleza diferente, en razón a que el IVA es un impuesto nacional, que se basa en la ejecución de una obligación sustancial, mientras que la presentación de la DIIPT es el cumplimiento de un deber formal que implica ser contribuyente del impuesto sobre la renta y la relación con vinculados económicos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así⁷:

La actora realizó ventas al exterior por \$7.662.939.925. De ese monto, el 96.9% de las ventas (\$7.529.128.296) se realizó a GLOBAL APPAREL CORP, sociedad extranjera, en razón del convenio de servicios de confección de prendas de vestir suscrito entre las dos sociedades. En virtud de dicho acuerdo, la actora era contratista de la sociedad extranjera para la elaboración de prendas de vestir mediante el ensamble y la producción de paquetes de completos de confección.

⁷ Folios 206 a 209 c.ppal

De conformidad con la visita realizada el 2 de septiembre de 2008, el proceso de producción de las prendas de vestir se efectuó con los insumos de terceros que ingresaron a zona franca desde el exterior a través de un formulario de mercancía.

Los ingresos declarados y registrados en la contabilidad de la actora se encuentran soportados en las facturas de venta y subfacturas que, como su nombre lo indica, soportan una venta y cumplen el lleno de los requisitos del artículo 618 del E.T., y que, además, especifican como comprador a GLOBAL APPAREL CORPORATION. Igualmente, se verificaron las órdenes de pago, los formularios de movimientos de mercancías en zona franca y los documentos soportes del envío de mercancía a GLOBAL APPAREL CORPORATION.

De tales documentos se constató que la demandante vendió el 96.9% de su producción a GLOBAL APPAREL CORPORATION por \$7.529.128.296, lo que demuestra la existencia de vinculación económica entre las dos sociedades, de acuerdo con el artículo 450 numeral 9 del E.T.

Con las citadas facturas está probado que el 96.9% de las ventas de las prendas confeccionadas por la actora se realizaron a GLOBAL APPAREL CORPORATION, independientemente del método utilizado para elaborar las prendas con insumos de clientes extranjeros y con las especificaciones dadas por estos, pues la operación se realizó directamente por GLOBAL APPAREL CORPORATION y no con los terceros. Lo anterior también está demostrado con los documentos de envío de las prendas, que la actora realizó directamente a GLOBAL APPAREL CORPORATION.

Lo que en realidad ocurría entre la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION, es que la primera vendía su producción a la segunda y esta, a su vez, vendía la mercancía a los terceros que especificaban la confección de los lotes de prendas, como se observa en el literal e) del contrato de mandato, conforme con el cual *“EL MANDANTE facturará al MANDATARIO el valor de los servicios prestados en cada lote y especificará en la factura el nombre del cliente a quien le corresponde el lote.”*

De esta manera, el hecho de que los lotes de confección no superen el 50% de la venta individualmente considerada, no significa que la actora no tenga vinculación

económica con la sociedad extranjera, en los términos del artículo 450 numeral 9 del E.T., pues con las facturas de venta está probado que el 96.9% de las ventas se realizaron a una sola persona.

Adicionalmente, no pueden tenerse en cuenta como prueba las certificaciones del revisor fiscal de la actora, toda vez que lo consignado en estas no reflejan la realidad de la operación, pues con base en la contabilidad de la actora y los documentos presentados a la DIAN se determinó que las ventas se realizaron a GLOBAL APPAREL CORPORATION y no a terceros, como lo indican esas certificaciones.

Por lo tanto, no asiste razón al a quo cuando afirma que la demandante no es productora sino vendedora de servicios de confección.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda⁸:

La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda y el recurso de apelación⁹.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia DIIPT por el año gravable 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 el año gravable 2007. Para ello establece si en dicho año gravable vendió a la sociedad extranjera GLOBAL APPAREL CORPORATION el 50% o más de su producción.

⁸ Folios 221 a 227 c.ppal

⁹ Folios 228 a 231 c.ppal

La demandante argumenta que GLOBAL APPAREL CORPORATION no es su cliente sino su mandataria o agente autorizada, en los términos del contrato de mandato, suscrito entre las dos sociedades el 30 de noviembre de 2005, cuyo objeto es facilitar la logística para el despacho, trámites aduaneros y nacionalización de la materia prima que recibe de sus clientes del exterior para la ejecución del servicio de maquila (confección de prendas de vestir), es decir, para la consolidación de los despachos de los clientes a la mandante y, recíprocamente, para que la sociedad del exterior le transfiera lo recaudado allí.

Asegura, también, que en el año gravable 2007 prestó sus servicios de confección a diferentes clientes, bajo la figura de maquila, por lo cual no se cumple el requisito del artículo 450 numeral 9 del E.T., pues la norma se refiere a la venta del 50% o más de la producción y no de servicios.

Por su parte, la DIAN considera que para el año 2007, la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION se encontraban vinculadas económicamente debido a que la primera vendió a la segunda el 96.9% de su producción y posteriormente la sociedad extranjera vendía los bienes a los terceros ubicados en el exterior.

En torno a resolver el debate planteado, la Sala precisa que el régimen de precios de transferencia se halla previsto en los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario y se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones **con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior** y consiste en que los contribuyentes de dicho impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados artificialmente por las partes en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

En relación con el alcance del régimen de precios de transferencia, en sentencia C-815 de 2009 la Corte Constitucional señaló lo siguiente:

“Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda

organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias (sic) de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria". (Resalta la Sala)

Conforme con el artículo 260-1 inciso 3 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, vigente para la época de los hechos, **se consideran vinculados económicos o partes relacionadas del exterior**, los casos previstos en los artículos 260¹⁰, 261¹¹, 263¹² y 264¹³ del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995¹⁴ y 450 y 452¹⁵ del Estatuto Tributario.

¹⁰ **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.

¹¹ **Código de Comercio, Artículo 261. Presunciones de Subordinación.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

¹² **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.

¹³ **Código de Comercio, Artículo 264. Definición de Agencias.** Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla.

¹⁴ **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.

¹⁵ **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 económica. 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.

El artículo 450 numeral 9 del E.T. no definió qué debe entenderse por producción. Sin embargo, en el Concepto DIAN 13941 de 9 de marzo de 2005, la demandada precisó lo siguiente:

[...]

PROBLEMA JURÍDICO No 2

¿Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, qué parámetros se deben tener en cuenta para determinar el 50% o más de la producción de que trata el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, el valor de las ventas, el costo de ventas o los volúmenes de producción y ventas?

TESIS JURÍDICA:

En la medida que ni la ley ni el reglamento han señalado fórmulas para determinar el cincuenta por ciento (50%) o más de la producción de que trata la causal de vinculación económica contemplada en el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, es de recibo cualquier procedimiento que permita establecer la realización del supuesto legal.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Respecto a la solicitud de que se establezcan los parámetros a tener en cuenta para determinar 'el 50% o más de la producción', es preciso advertir que la competencia conceptual de esta dependencia en razón de su poder vinculante, radica en la interpretación general y abstracta de las normas tributarias, cuando su texto no sea lo suficientemente claro, pero en la medida que ni la ley ni el reglamento han señalado fórmulas al respecto, no es posible limitarlas o establecerlas mediante interpretación.

*Considerando que la causal de vinculación en cuestión obedece a la verdadera situación de dependencia económica que implica la venta de los productos a una misma empresa o a empresas vinculadas en la proporción anotada, por lo cual los precios de venta podrían estar distorsionados y que la finalidad del régimen de precios de transferencia es precisamente que, entre otros, los ingresos se determinen, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, en criterio del despacho, para efectos del numeral 9o del artículo 450 del Estatuto Tributario, **la vinculación económica se da cuando por la aplicación de cualquier procedimiento mediante el cual se establezca el supuesto de hecho previsto en la disposición. No sobra advertir que en principio el resultado que se obtenga por un procedimiento debe ser consistente con los demás**".*

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

Por su parte, el Diccionario de Economía y Finanzas definió la producción de la siguiente manera¹⁶:

¹⁶ Tomado de <http://www.eumed.net/cursecon/dic/P11.htm>. Enciclopedia Multimedia Interactiva y Biblioteca Virtual de las Ciencias Sociales, Económicas y Jurídicas EMVI.

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

Asimismo, la producción ha sido entendida como *“un sistema de acciones dinámicamente interrelacionadas orientado a la transformación de ciertos elementos, entradas, denominados factores, en ciertos elementos, salidas, denominados productos, con el objetivo primario de incrementar su valor, concepto éste referido a la capacidad de satisfacer necesidades. Los elementos esenciales de todo proceso productivo son i) los factores o recursos: en general toda clase de bienes o recursos económicos empleados con fines productivos ii) las acciones: ámbito en el que se combinan los factores en el marco de determinadas pautas operativas y iii) los resultados o productos: en general todo bien o servicio obtenido de un proceso productivo”*¹⁷.

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. En consecuencia, **la producción a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario se refiere tanto a la venta de bienes como de servicios.**

Así lo entendió también la DIAN en Concepto 13941 de 2005, en el cual precisó lo siguiente:

“PROBLEMA JURÍDICO:

¹⁷ 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 efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, el supuesto de vinculación consagrado en el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, se aplica a productores, comerciantes y prestadores de servicios?

TESIS JURÍDICA:

Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, el supuesto de vinculación consagrado en el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, vincula de manera recíproca al productor, definido como la persona o el ente económico que fabrica o elabora bienes y/o presta servicios, con el comprador o usuario quien también se considera vinculado económico, independientemente que este último sea productor, comercializador o prestador de servicios.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

El peticionario solicita para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, que esta Oficina precise la interpretación del supuesto de vinculación consagrado en el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, en cuanto a si aplica a productores, comerciantes y prestadores de servicios.

[...]

En este sentido, la remisión que hace el artículo 260-1 del Estatuto Tributario a la causal de vinculación económica consagrada en el numeral 9° del artículo 450 ibídem, consistente en que el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, obedece a la verdadera situación de dependencia económica que implica la venta de los productos a una misma empresa o a empresas vinculadas en la proporción anotada, por lo cual los precios de venta podrían estar distorsionados.

Entonces, con fundamento en una interpretación teleológica, es que se debe entender quiénes son los destinatarios de la norma en cuestión y bajo qué condiciones la misma es aplicable.

El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (vigésimo segunda edición) para definir la palabra "Productor" utiliza la expresión "Que produce" y define el verbo "Producir" como "Crear cosas o servicios con valor económico".

Por su parte el Diccionario de Economía y Finanzas (Enciclopedia Multimedia y Biblioteca Virtual EMVI), contiene las siguientes definiciones:

"Producción: 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" (subrayado fuera de texto).

"Producto: en su sentido más directo, producto es todo aquello que ha sido producido es decir, el resultado de la acción de producir... Desde un punto de vista macroeconómico llámase producto al conjunto de bienes y servicios producidos en un país durante un período dado... En el producto total no sólo debe cuantificarse el conjunto de las mercancías producidas sino también toda clase de servicios, incluyendo algunos como los servicios gubernamentales y personales que no tienen siempre un precio definido de mercado y que muchas veces se suministran gratuitamente..." (subrayado fuera de texto).

*Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, **el supuesto de vinculación consagrado en el numeral 9° del artículo 450 del Estatuto Tributario, vincula de manera recíproca al productor, definido como la persona o el ente económico que fabrica o elabora bienes y/o presta servicios, con el comprador o usuario que los adquiere quien también se considera vinculado económico, independientemente que este último sea productor, comercializador o prestador de servicios, y que las formas de vinculación a que hace referencia la norma en estudio, son las***

contempladas en los artículos 449, 450, 451 y 452 del mismo ordenamiento jurídico.” (Destaca la Sala)

Así, la producción está referida a la transformación o elaboración de productos **(bienes y servicios)** con un valor agregado. En lo que interesa a este asunto, la actividad de la actora es la **confección de prendas de vestir a través de la figura de maquila**, que la Resolución 1505 de 1992 del INCOMEX¹⁸ define como *“El proceso de adicionar algún valor agregado nacional a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, empaque, armado, ensamble, reparación o reconstrucción a materias primas e insumos importados temporalmente para ser exportados en su totalidad.”* En este caso, **el producto vendido corresponde al servicio de confección.**

En resumen, la producción a que se refiere el artículo 450 numeral 9 del E.T, aplicable al régimen de precios de transferencia, se configura también con la venta o prestación de servicios, como en este caso, en el que la actora se encarga de confeccionar prendas de vestir de acuerdo con las especificaciones y las materias primas que los clientes del exterior le entregan a la contratante GLOBAL APPAREL CORPORATION y que esta, a su vez, suministra a la actora.

En consecuencia, procedía que la DIAN determinara el supuesto de vinculación económica, previsto en el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que el factor de “producción” comprende los bienes resultantes de la ejecución del contrato de maquila celebrado entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP.

Por lo tanto, se analiza si, en los términos del artículo 450 numeral 9 del E.T., existe vinculación económica entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP., en razón de la venta, de la primera a la segunda, de servicios de confección o maquila de prendas de vestir y, por ende, si la demandante estaba obligada presentar la DIIPT por el año gravable 2007.

¹⁸ El Instituto Colombiano de Comercio Exterior fue suprimido por el artículo 1º del Decreto 2682 de 28 de diciembre de 1999. Prestó sus servicios hasta el 30 de marzo de 2000, de acuerdo con el artículo 2º de ese mismo decreto.

Por el periodo gravable en discusión el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establecía lo siguiente¹⁹:

“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 periodo gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.
[...].”

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

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

“Artículo 260-10. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

B. Declaración informativa

[...]

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de [39.000 UVT].

Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración Tributaria,

¹⁹ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012

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 39.000 UVT.

El artículo del 260-11 Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010, redujo el límite de la sanción por no presentar la declaración informativa a 20.000 UVT. Además, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012²⁰ modificó el artículo 260-11 del citado estatuto, para reducir la sanción por no presentar la declaración informativa al **10% del total de las operaciones y mantuvo el límite de la sanción en 20.000 UVT.**

²⁰ **ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 260-11. SANCIONES RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA.** <Artículo modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:>

[...]

B. Declaración Informativa.

[...]

5. Sanción por no presentar la declaración informativa. Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración tributaria, previa comprobación de su obligación, para que presenten la declaración informativa en el término perentorio de un (1) mes. El contribuyente que no presente la declaración informativa no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al diez por ciento (10%) del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.

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 2012, aunque es norma posterior, puesto que es más favorable a la demandante. Ello, de acuerdo con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012²¹, que reconoce el principio de favorabilidad en materia sancionatoria²².

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

Entre otras actividades, la actora se dedica al *“el montaje y desarrollo de todo tipo de industria y comercio, dentro de la zona franca del municipio de Palmira Departamento del Valle del Cauca, en especial lo concerniente a: 1) la confección, fabricación, manufactura, de prendas de vestir y similares. 2) la compraventa, comercialización y distribución de textiles, confecciones (servicio de maquila), materias primas e insumos relacionados. 3) a la importación y exportación de actividades comerciales en general. 4) Adquirir, almacenar, distribuir, en general, bajo cualquier modalidad comercial toda clase de mercancías, artículos y productos nacionales y extranjeros apto para su comercialización, 5) Celebración de toda clase de actos jurídicos y contratos relacionados con el objeto social, tales como, compra, venta, mutuo , suministro, agencia comercial, consignación de depósito, mandato transporte, incluido toda clase de artículos de consumo. 6) Comercializar, representar y producir prendas de vestir con los criterios de origen de cualquier compañía manufactureras (sic) empresas nacionales o extranjeras para la venta, agencia o distribución de sus productos [...]”*²³.

Previo emplazamiento para declarar²⁴, y su respuesta²⁵, el 5 de agosto de 2010, la DIAN profirió a la actora el Pliego de Cargos 900002 en el que, con fundamento en el artículo 260-10 literal b) numeral 4 del Estatuto Tributario, propuso una sanción de \$957.645.000 por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007²⁶.

²¹ **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.

[...]

²² 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.

²³ Folio 3 reverso c.ppal

²⁴ Folios 134 a 137 c.a.1

²⁵ Folios 139 a 141 c.a.1

²⁶ Folios 156 a 160 c.a.2

Previa respuesta al pliego de cargos²⁷, por Resolución Sanción 152412010000002 de 23 de diciembre de 2010, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos, con base en las siguientes consideraciones²⁸:

“Obran dentro del expediente facturas de venta donde se establece como comprador la sociedad GLOBAL APPAREL CORPORATION con domicilio en Miami (Florida), subfacturas correspondientes, las órdenes de pago, los formularios de movimientos de mercancías en zona franca, así como los documentos soportes del envío de mercancía a GLOBAL APPAREL CORPORATION una vez confeccionadas las prendas. De tales documentos se observa que la venta de prendas de vestir elaboradas por el GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS S.A.S. en virtud del convenio de servicios de confección con la sociedad extranjera GLOBAL APPAREL CORPORATION, fueron ventas efectuadas a la misma sociedad y no a terceros como lo afirma el contribuyente, pues si bien suscribieron un contrato de mandato donde se estipula que los insumos y los términos de confección procedían de terceros extranjeros, está claro que la venta se efectuó a la sociedad GLOBAL APPAREL CORPORATION como consta en las facturas, las cuales identifican como compradora a esta sociedad y no clientes diferentes, hecho que se corrobora con el envío de las prendas a la sociedad extranjera (folios 73 a 111).”

Es claro que el contribuyente efectuó la venta de su producción a la sociedad GLOBAL APPAREL CORPORATION por valor de \$7.529.128.296, la cual corresponde al noventa y seis punto nueve por ciento (96.9%) de sus ingresos, por lo que se configura la vinculación económica establecida en el artículo 450 numeral 9º del Estatuto Tributario, al haber vendido más del cincuenta (50%) de la producción a una sola empresa extranjera.”

La resolución sanción fue confirmada en reconsideración por la Resolución 900069 de 29 de diciembre de 2011²⁹.

²⁷ Folios 163 a 176 c.a.2

²⁸ Folios 229 a 236 c.a.2

²⁹ Folios 310 a 319 c.a.2

Para el año gravable 2007, estaba vigente el contrato de maquila o convenio de servicios de confección de prendas de vestir suscrito entre la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION, sociedad extranjera, domiciliada en Estados Unidos³⁰. El objeto y vigencia del contrato se acordaron así:

“TIPO DE TRABAJO Y PROPIEDAD: Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. acepta trabajar como contratista para Global Apparel Corp. (según se especifica abajo). Acepta que todo (sic) los productos incluyendo la totalidad de las telas y piezas cortadas, todos los insumos incluyendo pero no limitado a: elástico, hilo, ganchos, bolsas plásticas, botones, broches, cierres, velcro, cordones, marquillas, etiquetas, copas de brasier, lazos, encajes, cuellos, puños, sesgos, sujetadores de etiqueta, como también todas las muestras y el material de empaque incluyendo pero no limitando a: cajas, contenedores plásticos, igloos, cinta y suncho metálico, **son de la propiedad de cada uno de los clientes de Global Apparel Corp. y no de Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. ni Global Apparel Corp. Cualquier información confidencial desarrollada por el Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. o por Global Apparel Corp. para sus clientes está protegida por este contrato. Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. no podrá vender ningún producto o producto similar a un tercero utilizando la propiedad de Global Apparel Corp. o la de sus clientes.**

DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO: 807 MAQUILA / 806 PAQUETES COMPLETOS

(...)

TERMINOS: Este contrato estará en vigencia desde Octubre 31 de 2005 hasta Diciembre 31 de 2010 siempre y cuando no se dé por terminado por alguna de las dos partes de la manera descrita en el párrafo titulado “Terminación”. Aplica a cualquier orden de trabajo de Global Apparel Corp. así no esté descrita en este acuerdo.

MARCAS REGISTRADAS Y DISEÑOS:

A) Global Apparel Corp. le ha otorgado solamente a Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. el uso de las marcas, diseños, logos y arte, incluyendo colores, formas y texturas **de sus clientes** y solo con el fin de complementar los pedidos e **instrucciones dada por Global**

³⁰ Folios 4 a 5 c.a.1

Apparel Corp. o a su agente autorizado, para la mercancía, producción, calidad, o servicios.

B) Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. no utilizará el nombre de Global Apparel Corp. la **información confidencial de sus clientes** como los logos o las marcas registradas para transferírseles a otra persona **sin previa autorización por escrito de Global Apparel Corp.**

(...)” (Destaca la Sala)

En las facturas de venta 000727 de 31 de enero de 2007 por US\$99.307,95³¹, 000915 de 31 de julio de 2007 por US\$12.177,07³² y 000890 de 15 de junio de 2007 por US\$15.295,39³³, consta que estas fueron expedidas por la actora a GLOBAL APPAREL CORPORATION. También consta las fechas de factura de embarque y que la mercancía se despachó a GLOBAL APPAREL CORPORATION, a Miami Florida por vía aérea (TAMPA AIRLINES “729-12460921).

Igualmente, están los documentos de envío de la mercancía dirigidos a GLOBAL APPAREL CORPORATION, cuyo remitente es la actora³⁴. Así se observa en el formulario de movimiento de mercancías Zona Franca de Palmaseca No. 195455 de 2 de marzo de 2007, en el que se autoriza la salida de los productos de la Zona Franca de Palmaseca hacia Estados Unidos y se señala como documento de transporte el 729-12460921 TAMPA AIRLINES, SALIDA DFTV 643 PCS³⁵.

También se encuentra en el expediente el documento de transporte 729-12460921 TAMPA AIRLINES, SALIDA DFTV 643 PCS³⁶ y los correspondientes **documentos de la operación de cambio a favor de GLOBAL APPAREL CORPORATION**³⁷:

³¹ Folio 73 c.a.1

³² Folio 99 c.a.1

³³ Folio 187 c.a.2

³⁴ Folios 85, 111 y 191 c.a.2

³⁵ Folios 80 y 81 c.a.1

³⁶ Folio 85 c.a.1

³⁷ Folios 74 a 79 y 100 a 104 c.a.1

- Orden de reintegro ante el Banco de la República de 10 de abril de 2007, dada por la actora al Banco de Bogotá para que efectúe el traslado de fondos por US\$90.000 correspondientes a la solicitud de orden de pago enviada al Commercebank de Miami, respecto de la factura 000727 de 31 de enero de 2007 por US\$90.000³⁸.
- Liquidación de entrega de divisas de 10 de abril de 2007, efectuada a nombre del Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda., sobre la cuenta corriente 180382954 por US\$90.000³⁹.
- Solicitud de orden de pago del Commercebank N.A. – Coral, por US\$90.000, en la que se registra como ordenante al Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. y como banco beneficiario o mandatario para el pago al Banco de Bogotá con cuenta del beneficiario: Cuenta corriente 180-38295-4⁴⁰.
- Formulario No. 5 del Banco de la República (declaración de cambio por servicios) en el que el Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda declara la transferencia realizada por US\$90.000.
- Formulario de compra de divisas realizada el 10 de abril de 2007 por el Banco de Bogotá a nombre del Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda, por US\$90.000⁴¹.
- Igualmente, en el expediente figuran los documentos de la operación de cambio respecto de las restantes facturas de venta⁴².

Asimismo, en la contabilidad de la demandante se advierte que obtuvo unos ingresos de \$7.529.128.296,41 por ventas de servicios al exterior a GLOBAL APPAREL CORPORATION, como se registró en la cuenta 4120271⁴³.

En acta de visita a la actora de 2 de septiembre de 2009, la DIAN verificó los balances de prueba de los años 2006 y 2007, los estados financieros de los años 2006 y 2007, el auxiliar detallado por tercero de la cuenta de ingresos (cuenta PUC 41) de los años 2006 y 2007 y el auxiliar de GLOBAL APPAREL CORPORATION de la cuenta 41 PUC de los años 2006 y 2007 de la contabilidad de la actora⁴⁴. Lo hallado por los funcionarios comisionados de la DIAN fue lo siguiente⁴⁵:

³⁸ Folio 74 c.a.1

³⁹ Folio 75 c.a.1

⁴⁰ Folio 76 c.a.1

⁴¹ Folio 79 c.a.1

⁴² Folios 98 a 110 c.a.1

⁴³ Folio 45 c.a.1

⁴⁴ Folios 112 a 114 c.a.1

⁴⁵ Folios 118 a 123 c.a.1

“Se verificó el Balance de Prueba Detallado por Tercero año 2007, encontrando la siguiente composición de los ingresos operacionales (Cuenta PUC 41) (Folios 21 al 63):

**CUENTA PUC 41- INGRESOS OPERACIONALES
AÑO GRAVABLE 2007**

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
41202710	Ventas Servicios al Exterior	7.662.939.925
41202734	Servicio de Confección Bambooc	106.702.716
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES		7.769.642.641

El total de los ingresos por servicios de confección (maquila) del año 2007 de **GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS LTDA NIT. 815.004.728-8** asciende a \$7.769.642.641, el porcentaje de participación de los clientes del exterior es el siguiente:

**CUENTA PUC 41 - SERVICIO DE CONFECCIÓN CLIENTES
NACIONALES Y DEL EXTERIOR
AÑO GRAVABLE 2007**

CUENTA	CONCEPTO	VALOR	PARTICIPACIÓN
41202710	Almacén Banda	11.267.698	0%
41202710	Global Apparel Corporation	7.529.128.296	97%
41202710	Industrias Suarez	14.355.045	0%
41202710	Supertex	108.188.886	1%
TOTAL SERVICIO DE CONFECCIÓN BAMBOOC		106.702.716	1%
TOTAL PRODUCCIÓN AÑO 2007		7.769.642.641	100%

La sociedad **GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS LTDA NIT 815.004.728-8** vendió a su cliente **GLOBAL APPAREL CORPORATION**, ubicado en Estados Unidos la suma de

\$7.529.128.296 que corresponde al 97% del total de los ingresos por servicios de confección de prendas de vestir del año 2007 (folio 45)."

También se encuentra en el expediente el contrato de mandato suscrito entre la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION cuyo objeto es el siguiente⁴⁶:

"PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO. EL MANDANTE y el MANDATARIO celebran este contrato con el fin de facilitar la logística a todos los clientes del MANDANTE en el despacho de sus materias primas y posteriormente los trámites aduaneros y su nacionalización de sus mercancías cuando regresan a los Estados Unidos como también el despacho desde Miami a cada uno de los clientes a sus diferentes centros de distribución; quedando explícito que el MANDATARIO actúa en calidad de agente entre el MANDANTE y cada uno de sus clientes. El MANDATARIO no será responsable por la calidad de la mano de obra prestada por el mandante.

Tipo de trabajo y propiedad: Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. EL mandante, trabajará con Global Apparel Corporation, el MANDATARIO según se especifica a continuación:

- a) EL MANDATARIO recibirá en sus bodegas y consolidará todas las telas e insumos de diferentes clientes del MANDANTE y los enviará a la Zona Franca de Palmaseca para sus diferentes procesos de maquila.*
- b) Una vez terminados los procesos de ensamble, el MANDANTE (Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda.) despachará las prendas de vestir ensambladas a Estados Unidos.*
- c) Al recibir un despacho, el MANDATARIO (Global Apparel Corporation) procederá a realizar todos los trámites aduaneros y a nacionalizar el embarque.*
- d) Una vez nacionalizado el embarque procederá el MANDATARIO a separar dicho embarque y a enviar lo que corresponda a cada uno de los clientes del MANDANTE.*

⁴⁶ Folios 253 a 254 c.a.2

- e) *El MANDANTE facturara al MANDATARIO el valor de los servicios prestado en cada lote, y especificará en la factura el nombre del cliente a quien le corresponda cada lote.*
- f) *El MANDATARIO, acepta que todos (sic) las materias primas, incluyendo la totalidad de telas y piezas cortadas, todos los insumos incluyendo pero no limitando a: elástico, hilo, ganchos, bolsas plásticas, botones, broches, cierres, velcro, cordones, marquillas, etiquetas, copas de brasier, lazos, encajes, cuellos puños, sesgos, sujetadores de etiqueta. Como también todas las muestras y el material de empaque incluyendo pero no limitando a: cajas, contenedores plásticos, igloos, cinta y suncho metálico, son de la propiedad de cada uno de los clientes de Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. y no propiedad de Global Apparel Corporation.*
- g) *Cualquier información confidencial desarrollada por Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. para sus clientes está protegida por este CONTRATO DE MANDATO. Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. no podrá ofrecer mano de obra a un tercero utilizando la propiedad de sus clientes.*
- h) *DESCRIPCION DEL SERVICIO DE MANO DE OBRA OFRECIDA A LOS CLIENTES DEL MANDANTE: ensamble y maquila de: ropa femenina, ropa masculina, ropa de niños, vestidos de baño para hombre, mujer y niños, ropas exterior femenina, masculina y niño uniformes de mujer y de hombre y en general cualquier tipo de prenda de vestir.*
- i) *INFORMACIÓN CONFIDENCIAL: Toda la información oral y escrita, muestras, contramuestras, dibujos, patrones, diseños, especificaciones, pruebas de color, muestras de tela, insumos, secretos industriales, documentos de negocio e información suministrada por cada uno de los clientes de Global Apparel Corporation (MANDATARIO) y al Grupo Empresarial Apparel Solutions Ltda. (MANDANTE) es confidencial y propiedad de cada uno de los clientes del MANDANTE.”*

Igualmente, la actora aportó el certificado de revisor fiscal de 21 de septiembre de 2010, en el que consta el total de ingresos obtenidos por el año gravable 2007 respecto de cada cliente, de la siguiente manera⁴⁷:

“Certifico que el GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS prestó el servicio de Mano de Obra acorde con las órdenes de pedido de sus clientes en el exterior y recaudo la respectiva cartera a través de su mandataria GLOBAL APPAREL CORPORATION en los Estados Unidos, ciñéndose al contrato de Mandato, firmado entre las partes. Además Certifico que en este Mandato el 97% que suscribe la DIAN, como ventas propias a GLOBAL APPAREL CORPORATION, son ingresos propios del GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS como Mandante, y su DISTRIBUCIÓN porcentual en sus ventas se detallan a continuación:

RAZÓN SOCIAL	VALOR	PARTICIPACIÓN
<i>Almacén Banda</i>	\$11.267.698	0.15%
<i>Patagonia</i>	\$2.557.450.05	32.92%
	4	
<i>A&H</i>	\$2.696.671.01	34.71%
	8	
<i>Cannondale</i>	\$601.531.728	7.74%
<i>Fantasy International</i>	\$155.979.770	2.01%
<i>Hill Corporation</i>	\$323.882.646	4.17%
<i>International Uniforms</i>	\$34.559.740	0.44%
<i>Unplug</i>	\$126.039.855	1.62%
<i>Vineyard Vines</i>	\$701.302.485	9.03%
<i>Weissman</i>	\$95.746.767	1.23%
<i>Bambooco International</i>	\$142.543.479	1.83%
<i>Tail Sport Wear</i>	\$93.420.754	1.20%
<i>Industrias Suarez</i>	\$14.355.045	0.18%
<i>Supertex</i>	\$108.188.886	1.39%
<i>Bambooco</i>	<u>\$106.702.716</u>	1.38%
Total Servicio Prestado	\$7.769.642.64	100.00%

1

⁴⁷ Folio 183 c.a.2

En constancia de lo anterior se firma el presente certificado, en Palmira, a los Veintiún (21) días del mes de Septiembre de (09) del año Dos Mil Diez (2010).

SANDRA MILENA GUEVARA RENDÓN

REVISOR FISCAL

TARJETA PROFESIONAL No. 78.655 – T”

Adicionalmente, con el recurso de reconsideración la actora allegó el certificado del revisor fiscal en el que, en relación con cada cliente, consta que ninguna de las ventas realizadas superó el 50% del total de ingresos percibidos en el año 2007. Lo consignado en dicha certificación es lo siguiente⁴⁸:

“Certifico que el GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS prestó el servicio de Mano de Obra directamente a sus clientes durante el año 2007 a través de un contrato de mandato con GLOBAL APPAREL CORPORATION, y ninguno de estos negocios ha excedido a una participación superior al 50% tal como lo pretende manifestar la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE PALMIRA en su resolución sanción.

En constancia de lo anterior se firma el presente certificado, en Palmira, a los Veintidós (22) días del mes de Febrero del año Dos Mil Once (2011).

SANDRA MILENA GUEVARA RENDÓN

REVISOR FISCAL

TARJETA PROFESIONAL No. 78.655 – T”

Igualmente, figuran en el expediente las certificaciones de PATAGONIA y A&H SOPORTSWEAR de 24 de febrero de 2011, con traducciones oficiales, en las que consta que estas sociedades eran clientes de la actora desde el año 2003 y que la compañía GLOBAL APPAREL CORPORATION se encargaba de la logística del envío de las materias primas a la maquiladora, de Estados Unidos a Colombia y de los productos terminados de Colombia a Estados Unidos⁴⁹.

⁴⁸ Folio 252 c.a.2

⁴⁹ Folios 83 a 87 y 89 a 91 c.ppal

Del estudio del material probatorio, la Sala concluye lo siguiente:

En el objeto del contrato de maquila consta que el GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS LTDA., es contratista de GLOBAL APPAREL CORPORATION, sociedad domiciliada en Estados Unidos de América, y que la actora se obliga a confeccionar prendas de vestir para dicha sociedad, a través de la maquila. Para ello, GLOBAL APPAREL CORP entrega a la actora, en la Zona Franca de Palmaseca (departamento de Valle del Cauca), las materias primas que los clientes de la sociedad extranjera le suministran en el exterior para la confección de las prendas de vestir. Cuando las prendas de vestir están terminadas, la actora se las vende a GLOBAL APPAREL CORP, que, a su vez, las vende a sus clientes del exterior.

Del contrato de servicios de confección de prendas de vestir se advierte que los materiales con los cuales la actora confecciona las prendas de vestir son de **los clientes de la sociedad extranjera, GLOBAL APPAREL CORPORATION** y que esa sociedad autoriza a la actora el uso de marcas registradas, diseños y logos de sus clientes del exterior solo para completar los pedidos o instrucciones dadas por GLOBAL APPAREL CORPORATION. En consecuencia, **los clientes del exterior no son de la actora sino de GLOBAL APPAREL CORPORATION.**

Las facturas de venta, órdenes de cambio y el envío de la mercancía se expidieron por la actora a favor de GLOBAL APPAREL CORPORATION.

De acuerdo con la contabilidad que la actora suministró, se estableció que los ingresos operacionales obtenidos en el año 2007 ascendieron a \$7.769.642.641 de los cuales \$7.662.939.925 eran por **ventas de servicios al exterior (cuenta 41202710)** y \$106.702.716 por servicios de confección Banbooc (cuenta 41202734). Así, lo registrado en la cuenta 41202710 corresponde a lo siguiente:

Concepto	Valor	Porcentaje en las ventas totales
Almacén Banda	\$11.267.698	1.1%
Global Apparel Corp.	\$7.529.128.296	96.9%
Industrias Suarez	\$14.355.045	0.1%
Supertex	\$108.188.885	1.3%

Total cuenta 41202710	\$7.662.939.925	99.6%
-----------------------	-----------------	-------

El 1.3% restante del total de la producción vendida en el año gravable 2007 corresponde a lo registrado en la cuenta 41202734 a título de servicios de confección Banbooc por \$106.702.716.

Es así como por el año gravable 2007, la actora contabilizó como ingresos por ventas de servicios al exterior (a GLOBAL APPAREL CORP.), la suma de \$7.529.128.296, que corresponde al 96.9% del total de la producción de servicios y que se efectuó a una sola empresa del exterior. Así, se cumple el supuesto de vinculación económica del artículo 450 numeral 9 del E.T.

Las pruebas anteriores corroboran que la actora vende directamente su producción a GLOBAL APPAREL CORPORATION y que esta posteriormente vende los productos elaborados a sus clientes en el exterior.

Si bien el contrato de mandato, celebrado en desarrollo del contrato de prestación de servicios de confección, se prevé que los clientes del exterior son de la actora, tanto el contrato de prestación de servicios como la contabilidad de la actora y los documentos que dan cuenta de la venta de los servicios, al igual que del embarque y entrega de las prendas de vestir y los documentos de las operaciones de cambio corroboran que la actora vende sus servicios directamente a la sociedad extranjera y no a los clientes del exterior. Además, el contrato de mandato está supeditado a la ejecución del contrato de maquila y su objeto consiste en hacer más práctico el envío de las materias primas a la zona franca y la salida al exterior de los productos ya confeccionados en el marco de ejecución del contrato de maquila.

Las certificaciones del revisor fiscal de la actora, así como las certificaciones suscritas por los terceros PATAGONIA y A&H SOPORTSWEAR no logran desvirtuar la contabilidad de la actora, conforme con la cual esta vendió el 96.9% de su producción a GLOBAL APPAREL CORPORATION, según lo siguiente⁵⁰:

4 INGRESOS
41 OPERACIONALES

⁵⁰ Folio 45 y 46 c.a.1

4120 INDUSTRIAS MANUFACTURERAS	
412027 ELABORACIÓN DE PRENDAS DE VESTIR	
41202710 VENTAS DE SERVICIOS AL EXTERIOR	
ALMACÉN BANDA	\$11.267.698,70
GLOBAL APPAREL CORP.	\$7.529.128.296,41
INDUSTRIAS SUAREZ	\$14.355.045,39
SUPERTEX	\$108.188.885,86
VENTAS DE SERVICIOS AL EXTERIOR	\$7.662.939.926,26
41202734 SERVICIO CONFECCIÓN BAMBOOC	
ABDALA HERMANOS Y CÍA LTDA.	\$7.149.550
ADÁN Y EVA	\$800.000
ALMACÉN CARLOS ARTURO /CARLO	\$1.228.000
ALMACÉN MIL REGALOS – INÉS NA	\$744.000
ALMACÉN SARA MATERON	\$1.064.800
AMPARO DURAN	\$2.544.000
RODRÍGUEZ GLORIA	\$1.084.450
BOUTIQUE CARMEN/ CARMEN CUAD	\$7.691.175
BOUTIQUE INDIANA	\$2.910.650
BRIALY CHACÓN	\$1.571.350
CARMESI LTDA	\$1.457.000
COMERCIALIZADORA TEJADA S.A.	\$8.516.000
CREACIONES DAGIDA /LUZ MARIEL	\$2.834.000
EMILSE MEJIA MEJIA	\$968.300
GIL HINESTROZA CLAUDIA	\$9.720.750
GÓMEZ MARGARITA MARÍA	\$3.111.800
INVERSIONES JADE ARMENÍA LTDA.	\$1.332.000
LORE LTDA.	\$11.125.374
MANUFACTURAS GRILLO'S S.A.	\$11.272.320
MILLAN VILLA Y CÍA. S. EN C.	\$5.489.000
MODAS YONE	\$780.000
MORALES MIREYA	\$704.950
NIDIA ARIZA	\$1.117.800
PADILLA MARTHA CECILIA	\$3.844.250
PEDRAZA QUINTERO NELLY DEL	\$1.591.600
SAAD Y CÍA. S.A.	\$3.850.850

SÁNCHEZ MEDINA ASTRID	\$569.747
SANDOVAL GLORIA EUGENIA	\$344.000
SUCCESS COLLECTION	\$5.458.000
TAHA HUSSEIN HNOS Y CÍA LTDA.	\$3.116.000
YOLANDA GÓMEZ	\$1.998.000
ZHODY AMRA – ALMACÉN ADAN Y	\$713.000
SERVICIO DE CONFECCIÓN	BAMBOOC
\$106.702.716	

En relación con el supuesto encargo de la labor de recaudo de cartera por parte de la actora, como mandante, a GLOBAL APPAREL CORP., como mandataria, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que permitan verificar que, en efecto, la sociedad extranjera ejecutó tales labores, la forma en que estas se daban y la remuneración pactada en contraprestación por este servicio.

Y si bien, en las certificaciones de los clientes PATAGONIA y A&H SOPORTSWEAR se indica que GLOBAL APPAREL CORP., cumplía esta labor de recaudo, tal afirmación no tiene respaldo probatorio, pues no se aportan facturas por este servicio ni los documentos que den cuenta de las gestiones adelantadas por la mandataria para el recaudo de cartera. Así, la sola afirmación de los dos clientes en mención no alcanza a desvirtuar los términos en que se pactó el convenio de confección ni la contabilidad de la actora, que corrobora que esta vendía a GLOBAL APPAREL CORP., más del 50% de su producción bajo la figura de maquila.

Para desconocer cualquier tipo de vinculación económica entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP., en la demanda se adujo la existencia del contrato de mandato en el cual se acordó que el recaudo de cartera de la actora en el exterior estaría a cargo de GLOBAL APPAREL CORP., y se citó el concepto que la Superintendencia de Valores contenido en el Boletín Jurídico No. 8 de agosto de 2005, que señala lo siguiente:

“Así las cosas, si una empresa realiza exportaciones a terceros que no son vinculados económicos ni partes relacionadas, en un monto que en ningún caso supera el cincuenta por ciento (50%) de las ventas, y en la operación interviene una compañía que le presta el servicio de recaudo

de cartera en el exterior, en calidad de mandataria, sin que esta última sea tampoco vinculada económica o parte relacionada, no está sometida al régimen de precios de transferencia y, por lo tanto, no se encuentra obligada a presentar la declaración informativa correspondiente.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de las facultades que puede ejercer la administración tributaria para demostrar, por cualquiera de los medios autorizados por la ley, la condición de vinculados económicos o partes relacionadas entre la empresa que figura como mandante y la empresa que figura como mandataria y, por ende, la sujeción de sus operaciones al régimen de precios de transferencia.”

En el contexto del concepto anterior, la actividad de recaudo de cartera, por sí sola, no hace presumir la existencia de vinculación económica, pero comprobada cualquier situación de vinculación económica entre la mandante y la mandataria, la relación contractual derivada del mandato cede y da paso a los efectos que se derivan de la correspondiente vinculación.

Como se anotó, en el presente asunto, está comprobada la existencia de vinculación entre la actora y GLOBAL APPAREL CORP, porque la primera vendió a la segunda, más del 50% de su producción de servicios. En consecuencia, en caso de que la demandante hubiera demostrado que la sociedad extranjera ejecutó a su favor labores de recaudo de cartera en el exterior, este no tiene la virtud para desvirtuar la situación de vinculación que se verificó, entre esta GLOBAL APPAREL CORP., en el año gravable 2007. En especial, cuando es la propia contabilidad de la actora la que demuestra que los ingresos por ventas del exterior fueron entregados por GLOBAL APPAREL CORP., directamente sin ningún tipo de salvedad.

Por todo lo anterior, la actora y GLOBAL APPAREL CORPORATION estaban vinculadas económicamente, en los términos del artículo 450 numeral 9 del E.T. En consecuencia, la sociedad GRUPO EMPRESARIAL APPAREL SOLUTIONS LTDA., estaba obligada a presentar la DIIPT por el año gravable 2007.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, se anulan parcialmente los actos, pues, en aplicación del principio de

favorabilidad (artículo 197 de la Ley 1607 de 2012), procede reliquidar la sanción impuesta por la DIAN con base en el artículo 260-10 literal B numeral 4 del E.T., (\$957.645.000) para calcularla con fundamento en el artículo 260-11 del E.T, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012⁵¹.

Por lo anterior, la nueva sanción es de \$491.100.000, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Base	Porcentaje	Valor
\$7.529.128.296	10%	\$752.912.830

Límite de la sanción

UVT 2010	Límite	VALOR
\$24.555	20.000 UVT	\$491.100.000

Cabe anotar que la sanción así fijada es la procedente de acuerdo con la ley, pues la actora no presentó la DIIPT, a pesar de estar obligada a cumplir este deber. Además, al analizar la exequibilidad del artículo 260-10 del E.T, la Corte Constitucional concluyó que las sanciones relacionadas con las declaraciones informativas no son confiscatorias y consultan el criterio de progresividad, *“puesto que aunque los porcentajes a aplicar sobre las bases sean los mismos, se encuentran acordes con la capacidad contributiva de quienes tienen el deber de presentar la declaración informativa, al estar relacionadas con el valor de las operaciones realizadas y el patrimonio de cada contribuyente.”*⁵²

⁵¹ **LEY 1607 DE 2012. ARTÍCULO 121.** Modifíquese el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 260-11. Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

B. DECLARACIÓN INFORMATIVA

[...]

5. Sanción por no presentar la declaración informativa

[...] 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

[...]

⁵² Sentencia C-815 de 2009

En resumen, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se impone a la actora una sanción de \$491.100.000 por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

ANÚLANSE parcialmente los actos demandados y título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** a cargo de la actora una sanción de \$491.100.000 por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2007.

RECONÓCESE personería a Clara Patricia Quintero Garay como apoderada de la DIAN, según poder que está en el folio 232 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 HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

Presidente

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ