



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación: 050012333000201301113 01 (21782)
Demandante: MINERA EL ROBLE S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN
Asunto: Precios de transferencia

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 26 de enero de 2015, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

El fallo dispuso:

<<PRIMERO.- DECLÁRESE la nulidad de la Resolución Sanción No. 112412011001149 del nueve (9) de noviembre de dos mil once

(2011), proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Medellín, por medio de la cual se impone una sanción a la sociedad demandante, y de la Resolución No. 800.008 del primero (1º) de febrero de dos mil trece (2013), proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra del anterior acto administrativo.

SEGUNDO.- Como consecuencia de la nulidad declarada, a título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad MINERA EL ROBLE S.A. tiene derecho a la reducción del 50% de la sanción propuesta en el Pliego de Cargos No. 112382011000314 del trece (13) de abril de dos mil once (2011), proferido por el Jefe de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, en los términos de los incisos 7º a 9º del literal A del artículo 260 del Estatuto Tributario.

TERCERO.- SE CONDENA EN COSTAS a la parte demandada, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, las que serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación y se fija como agencias en derecho la suma de cuatro millones setecientos sesenta mil ochocientos pesos (4.760.800)>>.

ANTECEDENTES

El 3 de julio de 2008, MINERA EL ROBLE S.A. presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), correspondiente al año gravable 2007¹.

El 15 de julio de 2008, la sociedad presentó la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2007².

¹ Folio 43 del cuaderno de antecedentes.

² Folios 4 a 134 del c.a.

El 13 de abril de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín expidió el Pliego de Cargos 112382011000314³, en el que propuso imponer la sanción establecida en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario en cuantía de \$126.955.000, por considerar que la documentación comprobatoria presentaba inconsistencias que no permitían verificar los precios de transferencia.

Para efectos de acceder a la sanción reducida de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, el 13 de mayo de 2011 la actora respondió el pliego de cargos aceptando que la documentación comprobatoria presentaba inconsistencias que no permitían verificar la correcta aplicación de los precios de transferencia⁴. Presentó un nuevo estudio de precios de transferencia y pagó, a título de sanción reducida, la suma de \$31.739.000⁵, para lo cual se acogió a los beneficios previstos en los artículos 260-10 del Estatuto Tributario y 48 de la Ley 1430 de 2010.

El 9 de noviembre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada, profirió la Resolución Sanción 112412011001149⁶, en la que impuso la sanción plena por valor de \$126.955.000, negando el beneficio de sanción reducida pedido por la sociedad demandante, al considerar que las inconsistencias en la documentación comprobatoria presentada con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, no fueron subsanadas.

³ Folios 7 a 14 del cuaderno principal.

⁴ Folios 15 a 19 del c.p.

⁵ Folio 20 del c.p.

⁶ Folios 22 a 34 del c.p.

El 10 de enero de 2012, la sociedad demandante interpuso el recurso de reconsideración contra el acto administrativo señalado⁷, resuelto desfavorablemente por la Resolución 900.008 del 1º de febrero de 2013⁸.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones⁹:

<<Que previo el trámite respectivo se declare:

1.) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

a) Resolución Sanción No. 112412011001149 del 9 de noviembre de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y

b) Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración N° 900.008 de febrero 1 de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales, notificada por edicto desfijado el 1 de marzo de 2013.

2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad, declarando la improcedencia de la sanción plena y el reconocimiento de la sanción reducida tal como lo solicitó la sociedad demandante.

3.) Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio>>.

⁷ Folios 35 a 52 del c.p.

⁸ Folios 53 a 61 del c.p.

⁹ Folios 66 a 90 del c.p.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29, 83, 95, 228 y 363 de la Constitución Política; 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo; 260-10, 683, 730, 742, 744 y 745 del Estatuto Tributario y, 7º y 9º del Decreto Reglamentario 4349 de 2004.

Concepto de la violación

Relató que la entidad demandada impuso la sanción de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, al considerar que la documentación comprobatoria del año gravable 2007, entregada con ocasión del pliego de cargos, no permitía demostrar la correcta aplicación de los precios de transferencia, sin concederle el beneficio de la sanción reducida que era aplicable ante la inexistencia de deficiencias en la documentación entregada. Al respecto, manifestó:

- Se opuso a que la Administración afirmara que el estudio adolece de las funciones realizadas por el vinculado económico en el exterior (comprador comercializador - Minami), que incluyen la comercialización, transporte, mercadeo y distribución, porque esa información la obtuvo de la lectura misma del estudio.
- Señaló que las funciones realizadas por la contraparte se limitan a las acordadas en la negociación, y que la regulación de los precios de transferencia, depende de cuál de las compañías involucradas en una transacción se puede obtener la mayor parte de la información para seleccionar la parte analizada, que en este caso, es la colombiana.

- Que por cuenta de la información disponible y de que la parte analizada es la colombiana, no era posible ni necesario que el estudio diera más información de las funciones de su vinculada en el exterior. Agregó que se analizaron las directrices de la OCDE según las cuales, si se aplica el método TU, se debe seleccionar una de las partes involucradas en la transacción, lo que debe ser consistente con el análisis funcional desarrollado en la transacción, para que produzca resultados verificables.
- Preciso que en una operación que constituye una actitud extractiva y de procesamiento de minerales, las actividades contractualmente asignadas a cada parte fueron descritas en el estudio, por lo que no puede considerarse que la información es incompleta y que no permite verificar los precios de transferencia.
- Indicó que el estudio explicó la logística de las exportaciones y quien realiza cada actividad; que en este caso se acumulan las cantidades mínimas necesarias para luego exportar el producto, sin que se presente un fraccionamiento del mismo.
- Explicó que la intermediación y la mezcla del producto son funciones desarrolladas por Minami, circunstancia que no afecta el costo de la sociedad demandante; que la actora negocia el precio del producto para buscar la mayor rentabilidad posible en Colombia; que no se requiere una mención específica sobre la rentabilidad que obtiene Minami al revender sus productos a las refinerías y, que no es posible ni adecuado conocer el precio de venta del producto si la

sociedad demandante hubiera negociado directamente con las refinerías.

- Rechazó que la DIAN asegurara que, a pesar de que se definen los riesgos, no se evalúa la incidencia de los precios de mercado y la tasa de cambio representativa al momento del pago del 10% de la exportación cuando se conocen los elementos del precio, peso y ensaye finales, porque en el estudio la actora asume los riesgos del mercado y cambiarios, e incurre en riesgos de cartera con Minami.
- Sobre la falta de un análisis de riesgo en el estudio, respecto del embarque del producto que se vende a la sociedad extranjera, argumentó que en comparación con los principales riesgos incluidos en el estudio, el de embarque no es relevante, porque la metodología conclusiones y desarrollo del análisis económico no cambian. Añadió que luego de embarcado el producto queda bajo la responsabilidad de Minami.
- Cuestionó que la DIAN manifestara que el estudio no contiene la clasificación de los activos asociados a la operación y su participación en la misma, porque Minami es el único cliente de sus productos, y por tanto, todos los activos de la sociedad están asociados a la operación.
- Manifestó que a pesar de que la DIAN considera que algunos conceptos no fueron mencionados en el estudio, de esto no se puede afirmar que no era posible verificar los precios de transferencia ni que la información enviada presentara errores.

- Explicó que el Decreto 4349 de 2004 establece los lineamientos para la preparación del estudio de precios de transferencia, sin detallar toda la información que para cada operación pueda resultar relevante o no.
- Con respecto a la supuesta falta de estrategias comerciales, de información de la industria y de cambios políticos o normativos que inciden en la operación, adujo que el estudio contiene esa información, como lo dispone el Decreto Reglamentario 4349 de 2004.
- Refutó que el método utilizado en el estudio de precios de transferencia no era el apropiado en atención a las características de la operación, porque dicho método es acorde con las actividades de la empresa y porque los supuestos errores del estudio no son determinantes para que la metodología o el indicador cambien.
- Anotó que, a pesar de que no informó la fecha de consulta de los comparables utilizados, esa información no tiene relevancia, pues lo importante era establecer la fecha de actualización de las bases de datos consultadas, para efectos de su ulterior comprobación.
- Adujo que el procedimiento para calcular el rango intercuartil, que a juicio de la Administración no fue establecido en el estudio, es el previsto en el Decreto 4349 de 2004, y que la información financiera utilizada para los comparables está en poder de la Administración.

- En relación con la tabla de aceptación de las compañías comparables que, a juicio de la DIAN no ofrece claridad respecto a la selección de las mismas, aseguró que el estudio contiene la información detallada del proceso de búsqueda de las compañías, las bases de datos revisadas, los códigos SIC utilizados y las razones de rechazo o selección de las compañías comparables.

Por lo anterior, manifestó que la documentación comprobatoria entregada con ocasión del pliego de cargos, no presenta las inconsistencias aducidas por la DIAN, pues acredita los requisitos establecidos por el Decreto Reglamentario 4349 de 2004 y, que por esto, procede la sanción reducida establecida en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

Citó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, y relató que mediante escrito del 13 de mayo de 2011, con anterioridad a la imposición de la sanción, aceptó los hechos que fundamentaron el pliego de cargos y admitió que la documentación comprobatoria presentaba errores que no permitían verificar la correcta aplicación de los precios de transferencia; que subsanó los errores e inconsistencias mediante la presentación de un nuevo estudio y acreditó el pago de la sanción reducida, cumpliendo con los requisitos exigidos para acogerse al beneficio de reducción de la sanción.

Manifestó que la documentación comprobatoria permite verificar las operaciones y la aplicación de los precios de transferencia, lo cual indica que la negativa de la Administración, plasmada en los actos administrativos demandados, constituye una falsa motivación y transgrede los principios de justicia, equidad y buena fe.

Consideró que el desconocimiento del pago de la sanción reducida contraría el principio de buena fe y de confianza legítima, porque el contribuyente acreditó los requisitos exigidos para acceder al beneficio tributario.

Dijo que los actos administrativos demandados son anulables en virtud de los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo y 730 del Estatuto Tributario, y que la actuación del contribuyente no generó ningún daño a la Administración, por lo que no procedía la aplicación de la sanción plena.

Entendió que se configuró la causal de anulación por violación directa a la ley, por la falta de aplicación o indebida aplicación de la normativa aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹⁰.

Destacó la legalidad de los actos administrativos demandados y señaló que no se violó el principio de la buena fe, porque la actora no subsanó las inconsistencias o errores para acogerse a la sanción reducida.

Explicó que la reducción de la sanción es una prerrogativa legal que tiende a aliviar la carga de los contribuyentes, siempre que cumplan la totalidad de los requisitos establecidos en la norma, por lo que, para el caso del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, no basta con aceptar las inconsistencias detectadas y cancelar el valor reducido, si no se presenta la información en debida forma, pues se generaría una inequidad con los sujetos que

¹⁰ Folios 109 a 121 del c.p.

presentaron la documentación comprobatoria de precios de transferencia en la forma y términos previstos por la normativa aplicable.

Transcribió los artículos 7º y 9º del Decreto 4349 de 2004 y destacó la relación que tienen con el artículo 260-4 (documentación comprobatoria) y con el párrafo 2º del artículo 260-2 (márgenes transaccionales de utilidad de operación) del Estatuto Tributario, normas que, a su juicio, se aplicaron en los actos administrativos demandados, con observancia de los principios del debido proceso, legalidad y buena fe.

Dijo que antes de imponer la sanción, analizó la respuesta al pliego de cargos para efectos de constatar si el estudio de precios de transferencia del año gravable 2007, subsanó los errores e inconsistencias de que adolecía, lo que no ocurrió, porque no se pudo demostrar la correcta aplicación de los precios de transferencia realizados con su vinculado económico del exterior, en el año gravable 2007.

Afirmó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración estableció la improcedencia de la sanción reducida, porque el contribuyente no subsanó la inconsistencia que motivó su imposición, pues la documentación comprobatoria aportada era deficiente y no permitía evaluar que las operaciones realizadas con los vinculados económicos del exterior, estaban sujetas al régimen de precios de transferencia.

Para esto, transcribió apartes del acto administrativo sancionatorio, y destacó: i) que el estudio carece de análisis funcional respecto de la vinculada; ii) describe un fraccionamiento en la forma de realizar las ventas pero no muestra la incidencia que tiene ese tratamiento en los costos y el precio de venta del producto; iii) a pesar de definir los riesgos, no evaluó la

incidencia de los mismos en la operación; iv) no clasificó los activos utilizados en la operación; v) carece del análisis de las estrategias comerciales, información del sector, cambios políticos o normativos, lo que impide corroborar que el método utilizado era el más apropiado para evaluar la operación y, vi) a pesar de que la documentación informa las bases de datos consultadas, no informó la fecha de consulta de las mismas, ni tampoco documentó la forma de establecer el rango intercuartil.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló los actos administrativos demandados¹¹.

Explicó que la declaración informativa individual de precios de transferencia tiene por objeto que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que celebran operaciones con vinculados económicos en el exterior, informen y determinen sus ingresos, costos y deducciones, con fundamento en los precios y márgenes de utilidad que eventualmente se hubieran utilizado en operaciones comparables entre partes independientes o con ellas.

Se refirió a los artículos 260-1, 260-4, 260-8, 450 y 451 del Estatuto Tributario, y señaló que los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa de precios de transferencia deben preparar, enviar y conservar la documentación comprobatoria de las operaciones realizadas con los vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o

¹¹ Folios 152 a 170.

residentes en el exterior, que demuestre la debida aplicación del régimen de precios de transferencia.

Hizo alusión a los métodos para determinar el rango de precios de transferencia o de márgenes de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las transacciones analizadas, y precisó que si los precios o márgenes de utilidad se encuentran dentro de dichos rangos, se consideran ajustados a los precios o márgenes de operación entre partes independientes; que de lo contrario, el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana del rango intercuartil.

Que la declaración informativa de precios de transferencia incide directamente en la determinación del impuesto sobre la renta y se somete a los procedimientos establecidos para ese tributo.

Relató que en el pliego de cargos la Administración propuso imponer la sanción prevista en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, porque la documentación comprobatoria presentaba errores y no permitía verificar la correcta aplicación del régimen de precios de transferencia, y que la sociedad demandante, al contestar dicho acto, aceptó las formulaciones de la entidad demandada, presentó una nueva documentación comprobatoria y pagó la sanción reducida.

Que los actos administrativos demandados señalaron que la nueva documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2007, no cumplió los requisitos establecidos en el Decreto 4349 de 2004, por lo que no era procedente la reducción de la sanción.

Sobre las razones esbozadas por la Administración, observó:

- Que el nuevo estudio de precios de transferencia relacionó las funciones del comprador – comercializador (Minami Resources Limited), como se extrae del acto administrativo demandado, al indicar que las funciones de este último son: comprar y vender concentrados minerales a diferentes refinerías; mezclar el concentrado mineral con otros productos extranjeros; comercializar materiales con refinerías y otras empresas de mayor tamaño; dar manejo a los materiales una vez embarcados, entre otras actividades necesarias para la venta del producto.

Que lo anterior, es acorde con las exigencias del Decreto 4349 de 2004, en atención a que el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU), solo requiere de la información de una de las empresas, en este caso la colombiana.

- Sobre la incidencia que tiene en los costos el envío fraccionado del producto, la intermediación entre la actora y la refinería y la mezcla del producto exportado con otros productos extranjeros, advirtió que el estudio de precios de transferencia indicó que el envío de material no se hace de forma fraccionada, pues se acumula hasta completar la carga; que la mezcla del producto y la intermediación con otras refinerías son realizadas por la vinculada económica y no por la actora, que realiza actividades de exploración, explotación y beneficio de minerales para su ulterior comercialización.
- En lo atinente a los riesgos de la operación, anotó que el estudio de precios de transferencia define los riesgos del mercado, cambiarios y

de cartera, que resultan de sus operaciones con Minami, de donde se concluye que esos riesgos dependen de la tasa de cambio y del comportamiento del mercado; además, afirmó que el riesgo de transporte es asumido por la actora hasta que el producto es embarcado, pues en ese momento es asumido por la parte vinculada.

- En cuanto a la supuesta ausencia de la clasificación de los activos asociados a la operación económica realizada con Minami, concluyó que el único cliente y el único contrato que tiene la actora para vender su producto, es con esta última compañía y, que por ello, todos los activos están asociados a la operación económica.
- Precisó que en la documentación comprobatoria se muestra el proceso comercial del concentrado de cobre, en lo que respecta a su producción, venta y forma de pago; que además, contiene un análisis del sector minero y energético a nivel nacional, en los que desarrolla sus funciones la sociedad demandante.
- Que la fecha de consulta de los comparables no incide en el análisis de la operación económica, porque las bases de datos se encuentran actualizadas hasta enero de 2010.
- Manifestó que el estudio mostró las formulas usadas y la información financiera de los comparables, datos con los que calculó el rango intercuartil mediante el método determinado por el artículo 9º del Decreto 4349 de 2004.

- Finalmente dijo que el contribuyente indicó la forma de selección de las compañías comparables, la descripción de sus negocios y su información financiera, así como los motivos de rechazo de las empresas filtradas.

Por lo anterior, consideró que la documentación comprobatoria entregada por la sociedad actora con ocasión del pliego de cargos, acreditó los requisitos del Decreto 4349 de 2004.

Agregó, que el acto que resolvió el recurso de reconsideración no analizó los argumentos de la sociedad demandante, que cumplió los requisitos para acceder a la sanción reducida de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, pues dio respuesta al pliego de cargos en el término establecido para el efecto y pagó la sanción reducida por valor de \$63.478.000 con anterioridad a la expedición y notificación de la resolución sanción, y sobre esa suma aplicó la condición especial de pago de que trata el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, que previó una reducción del 50% de las sanciones correspondientes a los periodos 2008 y anteriores, reduciendo el pago a \$31.739.000.

Manifestó que no es procedente la sanción plena porque el contribuyente atendió los requerimientos de la Administración tributaria para obtener su reducción legal, por lo que su imposición viola los principios de equidad, progresividad y legalidad.

En los términos establecidos en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 392 del Código de Procedimiento Civil, condenó en costas a la entidad demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia¹².

Relató que el *a-quo*, luego de analizar la documentación comprobatoria presentada con ocasión del pliego de cargos, concluyó que el contribuyente corrigió los errores indicados en el literal B del artículo 7° del Decreto 4349 de 2004.

Que no obstante, el literal a) del numeral 3° señala que el análisis funcional debe incluir la *<<Realización de una breve descripción de las funciones llevadas a cabo por la partes>>*, en lo que respecta al *<<diseño, fabricación, ensamblaje, investigación y desarrollo, servicios, comercialización, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento, gastos de dirección y gestión, precisando la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y remuneración para las respectivas partes intervinientes en la transacción>>*, lo que fue omitido en el estudio presentado. Que además, el análisis funcional debe contener la información de los literales b), c), y d) de dicho numeral (no dio mayor explicación).

Manifestó que los actos administrativos demandados determinaron que el estudio no permitió observar que el método utilizado era el más apropiado de acuerdo con las características de la operación analizada, y que tampoco se

¹² Folios 173 a 176 del c.p.

puede establecer que el indicador de rentabilidad sea acorde con el tipo de actividad desarrollada.

Dijo que a pesar de que la providencia recurrida estimó que la documentación comprobatoria muestra el proceso comercial del producto denominado concentrado de cobre, en lo que respecta a su producción, venta y forma de pago, la resolución sanción estableció que no hubo coherencia entre el método escogido, el indicador utilizado y la determinación de su comparabilidad, concluyendo que <<son excluyentes el método PC de un método de márgenes>> (no explicó la razón de la afirmación).

Aclaró que la condición especial de pago establecida en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, no se aplica en este caso, porque el título ejecutivo para el cobro no está ejecutoriado en los términos de los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda.

La DIAN reiteró lo dicho en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y solicitó que, en caso de que se establezca que la actora corrigió los errores o inconsistencias detectadas en el pliego de cargos, se revoque la sentencia impugnada y se tase la sanción impuesta, teniendo en cuenta que el contribuyente pagó la suma de \$31.739.000, que es inferior al 50% de la sanción propuesta en el pliego de cargos por valor de \$126.955.000, pues el pago que debió realizar corresponde a \$63.477.500.

Explicó que no era aplicable la Ley 1430 de 2010, porque la obligación pagada por la demandante no estaba en mora en el momento de realización del pago y porque no existía título ejecutivo que incorporara tal obligación, que en ese entonces, estaba en discusión.

Pidió levantar la condena en costas, porque se ventila un caso de interés público y, además, no están probadas en el proceso.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado pidió confirmar la sentencia de primera instancia.

Manifestó que el contribuyente cumplió los requisitos exigidos en el Decreto 4349 de 2004 para acceder a la sanción reducida.

Afirmó que la DIAN no tuvo en cuenta las pruebas aportadas por el contribuyente, y que el recurso de apelación no aportó los elementos de juicio necesarios para desvirtuar lo dicho por el Tribunal, pues simplemente alegó el incumplimiento de los requisitos referidos.

Señaló que si bien la DIAN cuestionó el método utilizado por el contribuyente, en los antecedentes administrativos se explicaron las razones por las que el método TU era el más apropiado, así como los motivos por los que fueron rechazados los demás métodos. Que además, los actos demandados no expusieron las razones por las que el método escogido no era el aplicable.

Que la aplicación del beneficio establecido en la Ley 1430 de 2010, no fue objeto de debate en la vía gubernativa ni tampoco en la demanda, por lo que no es posible conocer dicho argumento en esta instancia procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si es nula la Resolución Sanción 112412011001149 del 9 de noviembre de 2011, y su confirmatoria, la Resolución 900.008 del 1° de febrero de 2013.

Para ello, debe determinar si el contribuyente subsanó las falencias de la documentación comprobatoria presentada el 15 de julio de 2008, para acceder a la sanción reducida de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, que a juicio de la Administración no permitía demostrar la correcta aplicación del régimen de precios de transferencia.

Marco general

El artículo 260-1 del Estatuto tributario dispone que los contribuyentes del impuesto sobre la renta <<...que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y sus deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes>>.

La norma establece que la obligación de determinar los ingresos, costos y deducciones por las operaciones realizadas, informándose para ello en los

precios y márgenes de utilidad utilizados en operaciones de mercado, ocurre cuando:

- i) El obligado tenga la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, lo que incluye las personas naturales, jurídicas o asimiladas, sobre las que recae el hecho generador del tributo, que no estén exceptuadas expresamente por la ley;
- ii) Exista un vinculado económico o una parte relacionada, que en los términos del inciso 3º del artículo 260-1 del Estatuto Tributario ocurre cuando *<<...se presenta una situación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y lo preceptuado en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se verifiquen los casos de los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario>>*, y,
- iii) Se realiza una operación entre el contribuyente del impuesto sobre la renta y el vinculado económico o la parte relacionada.

El artículo 260-1 del Estatuto Tributario también estableció el principio del operador independiente o de plena competencia (Arm's Length), según el cual, en las operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, se deben acreditar las condiciones utilizadas en operaciones comparables, con o entre partes independientes, para evitar que las partes de la negociación, por cuenta del vínculo que poseen, fijen de forma artificial los precios de sus operaciones, erosionando la base gravable del impuesto y disminuyendo, por tanto, la carga tributaria que les corresponde.

Declaraciones informativas y documentación comprobatoria

Una vez ocurren los supuestos referidos, es preciso establecer si los precios o márgenes de utilidad de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, se pactaron en condiciones de mercado, esto es, si se informaron en el principio del operador independiente, para lo cual, el Estatuto Tributario estableció en cabeza de ciertos contribuyentes del impuesto sobre la renta, los deberes formales de presentar la declaración informativa individual de precios transferencia y la consecuente documentación comprobatoria.

Para efectos de lo que se decide, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable 2007¹³, indicó que los contribuyentes del impuesto sobre renta, obligados a aplicar la normativa que regula el régimen de precios de transferencia por las transacciones que realicen con vinculados económicos o partes relacionadas, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable sea igual o superior a 5.000 SMLMV, o cuyos ingresos brutos del periodo sean superiores a 3.000 SMLMV, deberán presentar anualmente una declaración informativa de precios de transferencia.

Para ello, se debe tener en cuenta que, entre las formas de vinculación económica por las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior, está la establecida por el 450 del Estatuto Tributario, que señala: <<...9. Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o

¹³ Con la sustitución establecida en el artículo 44 de la Ley 863 de 2003.

más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica>>.

En el caso de los contribuyentes del impuesto sobre la renta a que se refiere el mencionado artículo 260-8 del Estatuto tributario, el artículo 260-4 ibídem dispuso que deben *<<preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional>>.*

El contenido de la documentación comprobatoria a que se refiere la anterior disposición fue reglamentado por el artículo 7° del Decreto 4349 de 2004, al señalar que *<<...deberá contener los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente demuestre que sus ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes>>.*

Para ello, el mencionado artículo 7° exige la información de: i) las partes involucradas en la transacción (literal A - Información general); ii) el papel desarrollado por las partes en la operación (Literal B - información específica) y, iii) los anexos que deben acompañar al estudio de precios de transferencia (Literal C), esto es, la información que permita determinar la aplicación del principio del operador independiente respecto de las operaciones realizadas por el contribuyente del impuesto sobre la renta con su contraparte en el exterior.

Sanciones relacionadas con la documentación comprobatoria

Para asegurar el cumplimiento de los deberes formales referidos, y específicamente en lo relacionado con la documentación comprobatoria, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario estableció las sanciones y los procedimientos que se indican a continuación¹⁴:

<<Art. 260-10 – Modificado. L. 863/2003, Art. 46. 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:

A.- Documentación comprobatoria.

1.- El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales se suministró la información de manera extemporánea, presente errores, no corresponda a los solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, sin que exceda la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (valor año base 2004) (28.000 UVT). (...)

En los casos en que no sea posible establecer la base, la sanción por extemporaneidad o por inconsistencias de la documentación comprobatoria será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (valor año base 2004) (28.000 UVT). (...)

¹⁴ Vigente durante el periodo en discusión (Art. 46 de la Ley 863 de 2003).

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.

Las sanciones pecuniarias a que se refiere el presente artículo, se reducirán al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada en el pliego de cargos, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta y cinco por ciento (75%) de tal suma, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la dependencia que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que fueron determinados conforma con el régimen de precios de transferencia. (...)>>. (Se subraya).

La norma señalada establece que la sanción relacionada con la documentación comprobatoria, corresponde al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, cuyos supuestos de imposición corresponden a: i) suministro extemporáneo de la información; ii) suministro de información con errores y, iii) suministro de información que no corresponda a lo pedido o que no permita verificar la correcta aplicación de los precios de transferencia, lo que incluye el deficiente suministro de la información.

El artículo transcrito establece que la sanción se puede imponer en las liquidaciones oficiales¹⁵ o mediante resolución independiente¹⁶, caso en que el contribuyente tiene un mes para responder el pliego de cargos que expida la Administración.

Si las inconsistencias de la información son subsanadas antes de la notificación del acto administrativo sancionatorio, la sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de su valor, siempre que el contribuyente presente un memorial de aceptación de la sanción reducida, que pague o realice un acuerdo de pago de la misma y, que acredite que la omisión que la originó fue subsanada.

Hechos relevantes

En el expediente están demostrados los hechos que se indican a continuación:

El 3 de julio de 2008, Minera El Roble S.A. presentó la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia – DIIPT por el año gravable 2007, en la que registró una operación por \$12.695.452.000, realizada con la sociedad Minami Resources Limited, ubicada en las Islas Vírgenes Británicas.

El 15 de julio de 2008, la actora presentó ante la Administración, la documentación comprobatoria correspondiente al periodo gravable referido;

¹⁵ Artículo 638 del Estatuto Tributario.

¹⁶ Artículo 637 del Estatuto Tributario.

en el estudio de precios de transferencia, aplicó el método de precio comparable no controlado - PC.

La Administración expidió el Pliego de Cargos 112382011000314 del 13 de abril de 2011¹⁷, en el que propuso imponer la sanción establecida en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, por valor de \$126.955.000, al considerar que, en los términos previstos por el literal B (información específica) del artículo 7° del Decreto Reglamentario 4349 de 2004, la documentación comprobatoria presentada no permitía demostrar la correcta aplicación de los precios de transferencia.

Tales inconsistencias, son:

- En cuanto a los literales a), b), c), y d) del numeral 3 del artículo 7°, de la norma referida, señaló que **la documentación comprobatoria no contiene las funciones que realizó el vinculado económico en la operación, ni los riesgos que asumieron las partes; que además, sólo se relacionaron los activos poseídos por el contribuyente, y no los involucrados en la operación;**
- Respecto de los numerales 4, 5 y 6 de la norma, indicó que no explicaron las estrategias comerciales, ni se registró la información de la industria y de los cambios políticos que incidieron en la operación;
- Sobre los numerales 7, 8, 9 y 10, anotó que **no existe coherencia entre el método escogido (Precio comparable no controlado – PC), el indicador utilizado (Margen sobre Costos y Gastos – MCG que se**

¹⁷ Folios 6 a 14 del c.p.

utiliza en el Método Transaccional de Utilidad – TU) y la determinación de su comparabilidad. Que el método PC es excluyente con el método TU.

- En lo que atañe al numeral 9º, dijo que no se documentó la forma como se determinó el rango intercuartil.

Mediante escrito del 13 de mayo de 2013¹⁸, el contribuyente respondió el pliego de cargos y pidió que se aplicara la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, para lo cual, aceptó los hechos planteados por la Administración, pagó la sanción reducida por la suma de \$31.379.000¹⁹ aplicando la condición especial de pago de la Ley 1430 de 2010, y presentó un nuevo estudio de precios de transferencia por el año gravable 2007, en el que aplicó el método transaccional de utilidad - TU.

El 9 de noviembre de 2011, la Administración expidió la Resolución Sanción 112412011001149²⁰, que impuso la sanción plena establecida en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, correspondiente al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos, por considerar que la documentación comprobatoria no permitió verificar los precios de transferencia del año 2007.

¹⁸ Folios 15 a 19 del c.p.

¹⁹ Recibo Oficial de Pago de Impuestos Nacionales 490702613967-7 del 12 de mayo de 2007, visible en el folio 20 del c.p.

²⁰ Folios 22 a 34 del c.p.

El 10 de enero de 2012, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra el acto administrativo referido²¹, resuelto desfavorablemente por la Resolución

900.008 del 1º de febrero de 2013²².

Análisis de la Sala

La Sala observa que la Administración, en el recurso de apelación, indicó que el estudio de precios de transferencia *<<adolece de las funciones realizadas>>* por su vinculada en el exterior; que *<<...debe el análisis funcional incluir la información indicada en los literales b), c) y d) del numeral 3º (sic), cuya transcripción la (sic) efectuó en la contestación de la demanda>>*; que la documentación no permite establecer que el método utilizado sea el más apropiado según las características de la operación realizada y, que el método escogido no es coherente porque *<<son excluyentes el método PC de (sic) un método de márgenes>>*.

En esos términos, la Sala entra a determinar si la documentación comprobatoria presentada con ocasión del pliego de cargos contiene la información específica exigida en los literales a), b), c), d)²³ del numeral 3 del literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004, que permita establecer si el método utilizado era el más apropiado respecto de las características de la operación realizada, que consistió en la venta de concentrado de cobre que la actora hizo a la sociedad Minami Resouces Limited en el año gravable 2007, por un monto de \$12.695.452.000, que, al corresponder al total de su

²¹ Folios 35 a 52 del c.p.

²² Folios 53 a 61 del c.p.

²³ La Sala observa que en los actos administrativos demandados y en la contestación de la demanda, no se hizo alusión a este numeral, relacionado con las retribuciones por compensación.

producción del periodo, conformó la vinculación económica a que se refiere el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario.

Numeral 3 del literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004

Los actos administrativos demandados cuestionaron que en el estudio de precios de transferencia, presentado con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, no se indicaron las funciones realizadas por el vinculado económico o parte relacionada en el exterior, ni se relacionaron los riesgos y los activos involucrados en la operación.

El numeral 3 del literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004, dispone:

<<3. Análisis funcional por cada tipo de operación, teniendo en cuenta para tal efecto lo siguiente:

a) Realización de una breve descripción de las funciones llevadas a cabo por las partes, como: diseño, fabricación, ensamblaje, investigación y desarrollo, servicios, comercialización, distribución, mercadeo, publicidad, transporte, financiamiento, gastos de dirección y gestión, entre otras, precisando la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y remuneración para las respectivas partes intervinientes en la transacción.

b) Clasificación de los activos utilizados en las operaciones objeto de estudio por grupos homogéneos, según corresponda a la actividad económica de conformidad con el Plan Único de Cuentas (PUC), indicando su participación porcentual en el total de activos asociados a las operaciones y en cada uno de los tipos de operación.

Esta clasificación deberá contener la descripción de los activos más representativos involucrados en los tipos de operación analizados, incluyendo los métodos utilizados en su depreciación, agotamiento o amortización, costos históricos, ajustes por inflación y reajustes, año de adquisición, valor de mercado, ubicación y derechos sobre los

mismos. Adicionalmente, en el caso de intangibles, deberá indicarse la protección y duración de los derechos.

c) Riesgos inherentes al tipo de operación, y en particular los riesgos comerciales, financieros y de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los asociados a la inestabilidad de las tasas de cambio e interés y los riesgos crediticios. Este análisis debe presentarse para todos los riesgos sean o no susceptibles de valoración y/o cuantificación contable. (...). (Se subraya).

d) En el caso de las retribuciones por compensación, la información que describa los pormenores del tipo de operación y de la evaluación de los beneficios, contraprestación o costos que cuantifiquen la compensación.

Para el efecto, existe compensación cuando en una operación con un vinculado económico o parte relacionada, se provee un beneficio o contraprestación al vinculado que se retribuye con otro beneficio o contraprestación por la contraparte>>. (Se subraya).

De la norma señalada se extrae que el análisis funcional por cada operación, requiere expresamente de la información específica²⁴ que detalle las funciones realizadas por los extremos de la transacción (partes vinculadas), tomando en consideración los activos y los riesgos involucrados en la misma.

Lo anterior, resulta relevante para fijar el método a aplicar, que además de ser acorde con la operación realizada, debe permitir su comparación con otras operaciones de libre mercado, como desarrollo del principio de plena competencia.

²⁴ El numeral 12 del literal B del artículo 7° del Decreto 4349 de 2004, establece que el contribuyente podrá relacionar <<Cualquier otra información que se considere relevante por parte del contribuyente, para la determinación de los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad>>.

Por ello, la norma exige que el análisis funcional contenga, como mínimo, la siguiente información:

- i) que por cada tipo de operación, se describan brevemente las funciones desarrolladas por las partes implicadas en la transacción, precisando la relevancia económica que las mismas imprimen en términos de frecuencia, naturaleza y remuneración;
- ii) Que contenga **la clasificación de los activos utilizados** por las partes en las operaciones y,
- iii) El análisis de los riesgos involucrados en el tipo de operación realizada²⁵.

Si bien la Corte Constitucional²⁶, al declarar la inexecutable del artículo 260-9 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002, desestimó el carácter vinculante de las Guías de la OCDE en Colombia, reconoció que en materias técnicas como la que se decide, constituyen una <<herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia>>

En tal sentido, la Sala observa que el Apartado 1.42 de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, al referirse al análisis funcional, precisó:

²⁵ El artículo 5° del Decreto 4349 de 2004, establece que <<Se entiende por tipo de operación el conjunto de las operaciones que realiza el contribuyente mediante actividades que no presentan diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el mismo>>.

²⁶ Sentencia C-690 del 12 de agosto de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<<En las operaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración refleja normalmente las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos).

Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas, o entidades asociadas e independientes, es necesario realizar un análisis funcional. Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación>>. (Se subraya).

La Sala advierte que la información específica exigida por la norma no se puede confundir con la información general de las partes de la negociación a que se refiere el numeral 2 del literal A del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004, que para el caso del vinculado económico o parte relacionada, se concreta en:

<<2. En relación con el vinculado económico o parte relacionada, conforme con lo establecido en el artículo 260-1 y en el Parágrafo 2 del artículo 260-6 del Estatuto Tributario:

a) Nombre o razón social, número de identificación tributaria o fiscal, domicilio y/o residencia fiscal.

b) Descripción del objeto social y de la actividad o actividades que específicamente desarrolla.

c) Descripción de las circunstancias o hechos por los cuales se configura la vinculación económica, indicando la norma del Estatuto Tributario o del Código de Comercio que la contempla.

d) Listado de las sociedades integrantes de la situación de vinculación, autorizadas a cotizar en bolsas y mercados de valores, con indicación de la denominación y ubicación de la entidad que otorgó dicha autorización>>.

Lo anterior, porque a diferencia de la información general que permite identificar las partes intervinientes en la transacción, la forma de vinculación,

el tipo de operación y las condiciones contractuales, entre otros aspectos, la información específica contiene el análisis funcional de cada tipo de operación, en términos de funciones o actividades desarrolladas por las partes, activos utilizados y riesgos asumidos, circunstancias que inciden directamente en la determinación del margen de utilidad obtenido en la operación.

Descripción de las funciones realizadas por las partes en la operación

La sociedad demandante argumentó que el estudio de precios de transferencia presentado con ocasión de pliego de cargos indicó las funciones realizadas por la parte vinculada, que se limitan a las acordadas en la negociación.

En el capítulo relacionado con la información específica del análisis funcional del estudio²⁷, respecto de las funciones adelantadas en la operación por parte en el exterior, la Sala observa que la documentación comprobatoria señaló²⁸:

- Que la compañía vinculada en el exterior es Minami Resources Limited, con registro de incorporación (IBC) 3556656, la cual está domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, y se dedica principalmente a la comercialización de metales a refinerías u otros comercializadores de mayor tamaño.

²⁷ Folios 188 a 200 del c.a.

²⁸ Folios 186 y 187 del c.a.

- Que la actora no tiene vinculación societaria directa con Minami Resouces Limited, y que ninguna de las dos está autorizada para cotizar en bolsas o mercados de valores en Colombia o en el exterior.

De igual forma, en diferentes partes del estudio, se describió de forma muy general, algunas actividades realizadas por sociedad extranjera en la operación, que incluyen la compra de concentrados minerales a otros productores, la venta del producto a refinerías y a otros comercializadores de mayor tamaño, y la comercialización, transporte y mercadeo del concentrado de cobre producido por la actora.

Para la Sala, las funciones descritas corresponden, no a la información específica exigida en el literal a) del numeral 3 del literal B del artículo 7° del Decreto 4349 de 2004, sino a la información general del vinculado económico, a que se refieren los literales a), b), c) y d) del numeral 2 del literal A del artículo señalado, relacionada con: el <<*Nombre o razón social, número de identificación tributaria o fiscal, domicilio y/o residencia fiscal*>>, la <<*Descripción del objeto social y de la actividad o actividades que específicamente desarrolla*>>, <<*...las circunstancias o hechos por los cuales se configura la vinculación económica*>> y el <<*Listado de las sociedades integrantes de la situación de vinculación, autorizadas a cotizar en bolsas y mercados de valores*>>.

Si bien el numeral 3 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 exige que en la información específica se haga una <<*breve*>> descripción de las funciones llevadas a cabo por las partes, ésta debe ser suficiente para permitir establecer la relevancia económica que tales funciones representan en la operación en términos de periodicidad, naturaleza y remuneración.

Por ello, aunque el estudio de precios de transferencia señaló que las funciones que realizó la sociedad demandante, incluyen la exploración, explotación y beneficio de minerales (reducción de tamaño, concentración, eliminación de agua y presas de relaves), transporte del producto al puerto de Buenaventura, almacenaje de la << carga granel >> (conformada entre 5.000 y 6.000 toneladas) y remolienda, por las que obtuvo una remuneración de \$12.695.452.000, no indicó las funciones realizadas por su contraparte en el exterior, en términos de relevancia económica en términos de frecuencia, naturaleza y remuneración obtenida.

En consecuencia, como el estudio presentado con ocasión del pliego de cargos, no documentó los conceptos señalados, no acreditó el requisito contenido en el literal a) del numeral 3 del Literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004, que exige, << una breve descripción de las funciones llevadas a cabo por las partes (...) precisando la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza y remuneración para las respectivas partes intervinientes en la transacción >>, lo que resulta relevante para establecer la realidad de la operación y su comparabilidad con operaciones de libre mercado.

Activos involucrados en la operación

La sociedad demandante argumentó que, como el único cliente para la venta del producto es la parte vinculada en el exterior, todos los activos de la sociedad están asociados a la operación, y que los mismos fueron debidamente relacionados en el estudio.

La Sala observa que el estudio contiene la información de los activos del contribuyente, que se indican a continuación:

- Tangibles: precisa el valor de los activos totales a 31 de diciembre de 2007; los más representativos corresponden a clientes, inventarios, propiedad, planta y equipo.

Los valores por los conceptos señalados fueron detallados de forma general mediante cuadros; no obstante, en el anexo VIII²⁹ se detalló la siguiente información de los activos más representativos; valor comercial, valor libros, lo que incluye: costo histórico, ajustes por inflación, depreciación acumulada, ajuste por depreciación y, valor neto de los libros.

- Balance General Ajustado del año 2007³⁰, en que se discriminan los activos corrientes y no corrientes.

La Sala observa que el literal b) del numeral 3 del literal A del artículo 7° del Decreto 4349 de 2004 exige que el estudio de precios de transferencia señale, en las condiciones exigidas, la clasificación de los activos utilizados en las operaciones, indicando <<...su participación porcentual en el total de los activos asociados a las operaciones y en cada uno de los tipos de operación>>.

Teniendo en cuenta que las operaciones bajo estudio suponen la existencia de dos partes en la transacción, esto es, el contribuyente del impuesto sobre la renta en Colombia y su contraparte en el exterior, la Sala considera que esa situación supone que los dos sujetos aludidos involucraron una parte de

²⁹ Folios 317 y 318 del c.a.

³⁰ Folio 344 del c.a.

sus activos en la realización de la transacción, que debieron ser identificados y clasificados en los términos establecidos por la norma, indicando la participación porcentual que representan.

La anterior información debe estar presente en el análisis funcional del estudio de precios de transferencia y, en dado caso, que en la transacción sólo se hubiesen involucrado los activos de una sola de las partes de la operación, como lo sugiere la demandante, el estudio así deberá indicarlo, lo que no ocurre en el *sub-lite*.

En esas condiciones, el estudio presentado por la sociedad demandante se limitó a enumerar los activos que posee la compañía, sin detallar la participación porcentual de los mismos en la operación realizada, ni cuáles fueron los más representativos de la transacción; además, tampoco indicó si en la transacción se utilizaron activos de su contraparte en el exterior, incumpliendo lo ordenado por el literal b) del numeral 3º del literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004.

Riesgos involucrados en la transacción

La demandante manifestó que en el estudio están documentados los principales riesgos en que incurrieron las partes; que contrario a lo afirmado por la Administración, el riesgo de embarque no es relevante porque la metodología, conclusiones y desarrollo del análisis no cambian, y que el riesgo de los precios de mercado y de la tasa de cambio representativa al momento del pago del 10% de la exportación, es asumido por la compañía colombiana.

La Sala advierte que la determinación de los riesgos asumidos por las partes en la operación influye directamente en la determinación de los precios o márgenes de utilidad obtenidos en la transacción, y en su ulterior comparación con otras operaciones de libre mercado, lo que es consecuencia de la aplicación del principio económico, según el cual, un mayor riesgo representa una mayor utilidad.

Sobre este tema, en las directrices de la O.C.D.E., citadas en la cartilla DIAN de <<Declaración Informativa Individual y Consolidada Precios de Transferencia Año Gravable 2010³¹>>, esa entidad señaló:

<<También puede ser relevante y útil, en la comparación de las funciones desempeñadas, la valoración de los riesgos asumidos por los respectivos interesados. En el mercado libre la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado. Por lo tanto, las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se pueda realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influyen en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas³²>>.

Y continuó:

<<Las funciones ejercidas (...) determinarán hasta cierto punto la distribución del riesgo entre la partes y, por ende, las condiciones que cada interesado debería poder esperar en las negociaciones de plena competencia³³>>.

³¹ Página 55.

³² Apartado 1.23 de las directrices de la OCDE de precios de transferencia.

³³ Apartado 1.25 de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

En esos términos, la información del estudio de precios de transferencia debe ser integral y de calidad, porque la interrelación existente entre las funciones desarrolladas por las partes vinculadas en la operación, los activos comprometidos en su ejecución y los riesgos asumidos, permiten establecer cualquier alteración de los márgenes de utilidad obtenidos.

A partir de las anteriores consideraciones, la Sala observa que en el estudio de precios de transferencia se establecieron los siguientes riesgos³⁴:

- Riesgo del producto: dice que el riesgo por calidad del producto es asumido por la sociedad actora hasta el momento del embarque, en el que éste es asumido por Minami.
- Extracción y transporte terrestre: señala que los riesgos por parálisis de la producción o pérdida del producto extraído, corren por cuenta de la demandante. Que en este último caso, por la naturaleza del producto, no es susceptible de robo, pues su valor se representa cuando el concentrado de cobre representa grandes cantidades.
- Riesgo de cartera: Se paga un 90% del valor con el despacho del producto, y el resto cuando se conocen las características finales de contenidos y precios del mercado. El riesgo de cartera con los clientes es asumido por Minami.
- Riesgo de mercado: describe de forma general el mercado de minerales de cobre y las forma de comercialización del producto desarrollada por la compañía, y señala

³⁴ Folios 198 a 200 del c.a.

que el precio del metal se cotiza en la bolsa de Londres (London Metal Exchange – LME).

- Refiere que con cada contrato de venta anual se determina el valor de las deducciones y los costos de tratamiento y refinación, a ser cobrados al comprador.
- Riesgo cambiario: Narró que las ventas se realizan en dólares americanos y que el riesgo cambiario recae sobre la moneda local; que se mantiene una cuenta de compensación que permite controlar el flujo de acuerdo con las necesidades y el flujo de cambio existente, lo que le permite a la sociedad atender los requerimientos de pagos al exterior sin mayor riesgo.
- Riesgo de activos: Destacó que los activos operativos tienen el riesgo propio de la obsolescencia por uso, el de orden natural o accidental relacionado con la actividad minera y el de orden público por la zona de ubicación de los yacimientos, situación que dificulta la consecución de pólizas de compañías de seguros.
- Riesgos de inventario: relacionados con el proceso de acondicionamiento para cumplir con las concentraciones exigidas, que se realiza en las etapas de beneficio de la planta. Que el riesgo de abastecimiento está ligado a la explotación y disponibilidad de reservas minerales, y que los insumos en general son de fácil consecución.

Si bien en el estudio de precios de transferencia se relacionaron los riesgos en que incurrió la sociedad demandante en la operación, se echa de menos el mismo análisis respecto de los riesgos asumidos por su contraparte en el exterior, pues sólo se mencionó el que asume Minami Resources Limited en el momento en que el producto es embarcado y, el relacionado con la cartera con los clientes.

Para la Sala esa información no cuenta con la integralidad y calidad necesaria para determinar el grado de afectación que los riesgos asumidos por Minami Resorces Limited imprimieron en la determinación del margen de utilidad de la operación.

Lo anterior, se da como resultado de que en el análisis funcional del informe de precios de transferencia no se detallaron las funciones con relevancia económica realizadas por el vinculado en el exterior, ni se indicaron los activos que ésta última afectó a la operación, pues sin esa información no es posible determinar los principales riesgos en que incurrió Minami durante el desarrollo de la operación.

Sobre la valoración de los riesgos de las partes involucradas en una operación sujeta al régimen de precios de transferencia, el Numeral 1.23 de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, precisó:

<<También puede ser relevante y útil, en la comparación de las funciones desempeñadas, la valoración de los riesgos asumidos por los respectivos interesados. En el mercado libre, la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado, Por tanto, las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional

resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución del riesgo influye en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas>> (Se subraya).

En esos términos, **el estudio no concretó los riesgos <<comerciales, financieros, de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los asociados a la inestabilidad de las tasas de cambio e interés y los riesgos crediticios>>**, en que incurrió la empresa vinculada en el exterior, lo que afecta la comparabilidad de la operación e incumple con la exigencia de información contenida en el literal c) del numeral 3 del literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004.

Por lo expuesto hasta ahora, es claro que el estudio de precios de transferencia presentado por la actora en la respuesta al pliego de cargos, no acreditó los requisitos mínimos de información exigidos en los literales a), b) y c) del numeral 3 del literal B del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004, para acceder a la sanción reducida de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, respecto del análisis funcional por cada tipo de operación, que se reitera, debe incluir: i) las funciones desarrolladas por las partes de la transacción; ii) la clasificación de los activos involucrados y, iii) el análisis de los riesgos en que estas incurrieron.

No es de la esencia del decreto mencionado exigir el suministro de la misma información que la Administración puede obtener del contribuyente mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización, sino de aquella que refleje la realidad de la operación realizada con vinculados económicos, para efectos de determinar, si los ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y deducciones declaradas por el contribuyente del impuesto sobre la renta, se

informaron en el principio del operador independiente previsto en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

Por consiguiente, se reitera que la información suministrada en el estudio de precios de transferencia debe incluir: i) la información general del contribuyente obligado y de su contraparte en el exterior; ii) la información específica y, ii) la información anexa, como lo establecen los literales A, B y C del artículo 7º del Decreto 4349 de 2004, pues con ella se fija el método a aplicar para comparar la transacción realizada entre vinculados económicos (operación controlada), con operaciones de mercado (operación no controlada), y permite establecer si los precios o márgenes de utilidad obtenidos, observaron el principio de plena competencia, esto es, la correcta aplicación del régimen de precios de transferencia.

Lo anterior, por cuanto el incumplimiento de los requisitos aludidos puede derivar en la falta de claridad en cuanto al método a aplicar, como ocurre en el presente caso, en el que el contribuyente inicialmente aplicó el método de precio comparado PC, que es una método tradicional basado en la transacción, y después, con ocasión de la expedición del pliego de cargos, lo cambió por el método de márgenes transaccionales de utilidad TU, que es un método no tradicional fundamentado en el beneficio o margen de utilidad que, como se dijo, no se puede determinar si se desconocen las funciones, activos y riesgos asociados a la operación.

Así las cosas, el contribuyente no acreditó los requisitos exigidos para acceder a la sanción reducida de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que anuló los actos administrativos demandados y, en su lugar, negará las súplicas de la demanda.

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

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia del 26 de enero de 2015.

En su lugar, **NIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ