



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2018-00613-01 (27433)
Demandante: C.I. BANACOL S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta 2013. Adición de ingresos. Precios de transferencia. Segmentación de operaciones. Comercialización de banano y plátano. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ordinales primero y segundo de la parte resolutive, respectivamente).

ANTECEDENTES

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 112412017000138 del 9 de noviembre de 2017 la DIAN modificó a C.I. BANACOL S.A. la declaración de corrección del impuesto de renta del año gravable 2013, para adicionar ingresos por exportaciones a vinculadas económicas y, en consecuencia, aumentar el impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud en cuantía del 100% del mayor impuesto determinado¹. El acto fue demandado *per saltum*.

DEMANDA

C.I. BANACOL S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones²:

A. A TÍTULO DE NULIDAD.

Respetuosamente solicito ante su Honorable Despacho se sirva declarar la nulidad absoluta de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412017000138, del 09 de noviembre de 2017, proferida por la Dirección de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, en razón a que dicho acto administrativo fue expedido a partir de una transgresión de las disposiciones constitucionales, legales y normativas que rigen el particular, puesto que la compañía determinó su renta líquida conforme la normativa aplicable.

¹ Fols. 84 a 99 reverso, c.p.

² Fols. 5 a 6 c.p.



En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos en el presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicito respetuosamente a su honorable despacho se sirva declarar la nulidad parcial del acto administrativo demandado, derivada de los fundamentos de derecho aceptados.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Respetuosamente solicito a su honorable despacho que como consecuencia de la nulidad absoluta del acto administrativo demandado, se sirva declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por BANACOL para el año gravable 2013 mediante formulario nro. 1104602341841, presentada el 15 de abril de 2014, la cual fue objeto de corrección mediante formulario 11046062271261, presentada el 24 de febrero de 2017 y, se archive el proceso de forma definitiva, en razón a que la compañía obró conforme con la normativa aplicable.

C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO. [...]

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, 647, 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 42 del CPACA.
- Artículo 164 del Código General del Proceso (CGP).
- Artículos 4 y 8 del Decreto 3030 de 2013.

El concepto de la violación se sintetiza así³:

1. No procede la adición de ingresos. Con fundamento en los artículos 260-5 del ET y 4 del Decreto 3030 de 2013, en el estudio de precios de transferencia, Banacol realizó un análisis de comparabilidad independiente (segmentado) por cada una de las siguientes operaciones: (i) venta de banano y plátano congelado; (ii) comercialización de plátano; (iii) venta de cajas de cartón; y (iv) venta de bolsas plásticas, para lo cual seleccionó las respectivas comparables en cada uno de estos campos. Para la evaluación de estas operaciones escogió el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) y como indicador de rentabilidad, el factor de márgenes de costos y ganancias (MCG), con estricto apego a los artículos 260-3 y 260-4 del ET.

Contrario a lo determinado por la DIAN, estas operaciones no podían evaluarse de forma global y tratarlas como comercialización de banano y plátano congelado, ya que cada una de ellas corresponde a operaciones o líneas de negocio distintas, en las que se utilizan activos, funciones, riesgos, personal, costos y gastos diferentes, como quedó justificado en el estudio de precios, debidamente suscrito por el revisor fiscal y el contador de la sociedad. Al decidirlo así, la DIAN ajustó los márgenes de utilidad de las operaciones de comercialización de plátano, venta de cajas de cartón y de bolsas plásticas a márgenes que no fueron determinados de conformidad con lo requerido en los artículos 260-4 del ET y 4 y 8 del Decreto 3030 de 2013, que exigen evaluar las operaciones con vinculados utilizando operaciones comparables.

Si la DIAN consideraba que debía evaluarse de forma global la operación, debió utilizar para ello operaciones comparables entre partes independientes en las que se tuvieran en cuenta la totalidad de las funciones, activos, riesgos, personal y costos y gastos de la totalidad de las operaciones, no solo una de éstas, como lo hizo. Es así

³ Fols 10 a 59, c.p.



porque el rango intercuartil para la comercialización de banano y plátano congelado establecido en el estudio de precios de transferencia, que tomó la administración para hacer el ajuste a la mediana, no contenía todos los segmentados informados.

De este modo, el análisis de razonabilidad de asignación de costos y gastos a los segmentos realizados por la actora solo podía lograrse a través de una comparación objetiva entre entidades que celebren operaciones comparables. Así lo hizo Banacol, pero la DIAN ignoró este hecho y la información puesta a su disposición, estableciendo que no era razonable dicha asignación, sin ninguna base objetiva, sumaria o probatoria.

Por otra parte, hay transgresión del artículo 260-2 del ET, toda vez que, al ajustar los márgenes de utilidad sobre el total de la operación, la administración ignoró que Banacol también celebró operaciones con partes independientes y, por ende, aplicó el principio de plena competencia a operaciones que no estaban sujetas a éste.

En consecuencia, además de infringir las normas invocadas, el acto demandado adolece de falsa motivación, pues no estuvo debidamente soportado en pruebas, y carece de motivación suficiente, lo que conlleva, además, una transgresión del espíritu de justicia, en la medida en que impuso a la actora una mayor carga tributaria de la exigida por la ley.

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Sin perjuicio de lo expuesto en el punto anterior, no hay lugar a imponer la sanción por ausencia de hecho sancionable en los términos de los artículos 260-11 (parágrafo 3) y 647 del ET, porque no existen datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados para la determinación del impuesto de renta. En todo caso, entre la DIAN y Banacol existe una evidente diferencia de criterios frente al derecho aplicable, que la releva de la sanción, ya que la posición de sociedad de llevar a cabo la segmentación de las operaciones – y no de forma global – tiene justificada base fáctica y jurídica y los hechos declarados son verdaderos y completos.

Con todo, no cabe imponer una sanción basada en criterios meramente objetivos. Deben consultarse aspectos de naturaleza subjetiva, como el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicio y el análisis de lesividad (antijuridicidad de la conducta), entre otros aspectos, lo cual no se observa en la sanción impuesta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁴:

1. Procede la adición de ingresos. Las operaciones segmentadas por Banacol están interrelacionadas y enfocadas al cumplimiento de la actividad principal de exportación de banano y plátano a vinculados del exterior. En efecto, la comercialización de plátano y la venta de cajas de cartón y bolsas plásticas no son líneas de negocio independientes, sino auxiliares o complementarias, de modo que el análisis de comparabilidad debe ser global y no por segmento (operación por operación), pues, de ser así, se estarían aplicando unos márgenes y caracterizaciones equivocados que no permiten evaluar plenamente el cumplimiento del principio de plena competencia en las operaciones celebradas con sus vinculados.

⁴ Fols. 284 a 301 c.p.



Además, la asignación de costos y gastos a los segmentos no fue razonable, ya a que varios de estos se le asignaron gastos desproporcionados, lo que generó pérdida operativa, mientras que, a otros segmentos, que son los principales, se le asignaron bajos costos y gastos, como puede verificarse en la liquidación oficial de revisión.

Es de anotar que cuando la proporción de los gastos operativos está mal determinada se distorsionan los resultados y baja la confiabilidad de la operación y si bien la administración podía ajustar tales cifras para obtener una segmentación adecuada, ello no fue posible porque no contaba con la información suficiente para dar fiabilidad a los eventuales ajustes porque no había una base desagregada de gastos administrativos y de ventas por cada segmento, de manera que lo más idóneo fue utilizar la información financiera global.

En vista de lo anterior, la administración realizó un análisis global de la operación, caracterizando la sociedad como una comercializadora de banano y plátano, con el método TU, utilizando el factor MCG. Para esos efectos, se aceptaron las comparables que utilizó Banacol para ese segmento (comercialización de banano y plátano) y el rango intercuartil determinado en el estudio de precios para esa operación, que, como se dijo, corresponde a la actividad principal. Como al recalcularse el factor MCG (1.090%) éste quedó por fuera del rango, se hizo el ajuste a la mediana, fijándose como MCG el 2.567%, lo que devino en un ajuste de ingresos del orden de \$5.171.733.948, menos el ajuste practicado por Banacol por \$131.479.060, para una adición final de ingresos de \$5.040.254.948.

Las anteriores determinaciones estuvieron basadas en la misma información y documentación que entregó Banacol, con lo cual no es cierto que la decisión de la administración estuviera carente de pruebas. Por el contrario, ante las determinaciones adoptadas, la carga de la prueba se invierte y es a la contribuyente a quien le corresponde demostrar que sus operaciones se enmarcan en el principio de plena competencia.

Por otro lado, no necesariamente la totalidad de los ingresos, costos y gastos que generan el margen objeto de comparabilidad deben ser realizados con vinculados, ya que el método TU permite realizar el análisis económico utilizando información financiera segmentada o global, más en este caso, cuando todas las operaciones con terceros y vinculados están interrelacionadas y corresponden a la actividad principal de comercialización de banano y plátano.

2. Es procedente la sanción por inexactitud. Se cumplen los supuestos de los artículos 260-11 (parágrafo 3) y 647 del ET para imposición de la sanción porque, producto de la utilización de márgenes de utilidad que no estaban acordes con el principio de plena competencia, Banacol obtuvo un mayor saldo a favor declarado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo siguiente⁵:

1. Procede la adición de ingresos. A pesar de que la demandante formuló catorce cargos de nulidad, estos se contraen a lo siguiente: (i) violación de normas superiores sobre régimen de precios de transferencia y operaciones con vinculados en el exterior;

⁵ Índice 19, Samai del Tribunal.



(ii) desconocimiento de las pruebas del expediente; (iii) falsa y falta de motivación del acto enjuiciado y (iv) improcedencia de la sanción por inexactitud.

De acuerdo con el artículo 260-3 del ET, para determinar el precio o margen de utilidad de las operaciones celebradas con vinculados en el exterior y acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia, el contribuyente puede optar por distintos métodos, entre estos, el de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU), utilizado por Banacol. El cumplimiento de dicho principio quedará acreditado cuando los precios o márgenes de utilidad se ubiquen dentro de un rango de indicadores financieros.

El artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, reglamentario del régimen de precios de transferencia, fija la regla general de que las operaciones entre vinculados se discriminen y evalúen individualmente, a menos que las mismas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o sean continuación una de la otra, en cuyo caso no podrán analizarse separadamente, sino, globalmente, a partir del método que se estime más apropiado.

En el caso en estudio, las operaciones de venta de banano y plátano congelado, servicios de comercialización de plátano y venta de cajas de cartón y de bolsas plásticas realizadas por la demandante, cuya información fue presentada en forma segmentada, hacen parte de una cadena de actividades estrechamente ligadas entre sí. No hay discusión en cuanto a que la venta de banano y plátano congelado es la actividad principal, de la que se derivan la mayor parte de los ingresos de la actora, y en la que se genera una mayor intervención, pues los productos son cultivados y adquiridos de productores relacionados y terceros, a quienes apoya para verificar la calidad de los bienes exportados. No obstante, la venta de cajas de cartón y de bolsas plásticas no puede reputarse como ajena a la comercialización del banano y plátano.

Si bien en el estudio de precios, Banacol admite que, en relación con el plátano procede a comprar el producto y solo es intermediario de su comercialización con su vinculada en el exterior, dicha operación hace parte de la cadena de producción de la demandante, pues es uno de los eslabones de la comercialización de banano y plátano congelado, de lo que se colige que se trata de operaciones estrechamente ligadas entre sí, situación que la DIAN valida en el acto objeto de control judicial, en punto a la improcedencia de la segmentación propuesta.

Igual ocurre con la fabricación de cajas de cartón y bolsas plásticas para el empaque de banano y plátano, que, a pesar de que son producidas por Banacol, son un elemento intrínseco en la comercialización de dichos productos, ya que requieren estar empacados para su transporte, almacenamiento, conservación y exportación al vinculado en el exterior. Sin estos procesos, no es posible concebir la actividad de comercialización de banano y plátano.

Entonces, las cuatro operaciones segmentadas sobre las que se aplicó el análisis individual de comparabilidad constituyen una sola operación (la comercialización de banano y plátano), que debe ser valorada en forma global, como lo determinó la DIAN en el acto acusado, haciendo prevalecer la sustancia económica de la operación sobre la forma en que se presenta, como lo recomiendan los párrafos 1.64 y siguientes de las directrices de la OCDE.

Adicionalmente, como se plasmó en la liquidación oficial de revisión, no fue razonable la asignación de gastos a los segmentos, ya que a varios de ellos se les asignaron



gastos administrativos y de ventas desproporcionados, lo que generó una pérdida operativa, mientras que a los segmentos principales se le asignaron bajos gastos, distorsionando los márgenes de utilidad frente a la actividad principal de comercialización de banano y plátano.

No pueden ajustarse los gastos por segmento, porque, además de que es una operación global, la autoridad tributaria no contaba con la información necesaria, desagregada y fidedigna para ajustar dichas cifras de forma independiente.

En orden de lo anterior, es procedente el ajuste a la mediana practicado por la DIAN, con lo cual no se configura la infracción de normas superiores, el desconocimiento de pruebas ni la falsa o falta de motivación.

2. Es legal la sanción por inexactitud. En primer lugar, no tiene lugar la exculpación invocada por la demandante al amparo del artículo 647 del ET, pues, para que opere la exoneración de la sanción es relevante establecer si la conducta del contribuyente tuvo origen en un juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor, en virtud del cual consideró erróneamente que no estaba incurriendo en un comportamiento prohibido. En este caso, *«dicha situación no se presenta pues nunca se ha discutido un posible error invencible frente a la sanción por inexactitud en la declaración de renta, sino que la inconformidad gira en torno a la procedencia o no de la segmentación de la operación comercial celebrada por la demandante con vinculados en el exterior, y que varía los resultados del denunciado rentístico por el periodo gravable 2013. Como la exoneración al contribuyente de la sanción por inexactitud, según el párrafo 2 del artículo 647 del ET procede únicamente cuando se presente un error de derecho sobre la interpretación, vigencia o existencia de la sanción, y no por diferencias de criterio sobre la conducta que origina la penalidad, la exculpación propuesta no tiene asidero jurídico alguno, sin que sea relevante la veracidad o no de los datos informados a la Administración».*

En relación con la supuesta responsabilidad objetiva en la sanción impuesta, contrario a lo sostenido por la parte demandante, la redacción de la norma no permite al operador administrativo o judicial sustraerse de las consecuencias previstas en punto al necesario ajuste del precio o margen de utilidad de las operaciones celebradas con vinculados en el exterior. Ello obedece a que, cuando las mismas no se encuentren en el rango de plena competencia, será la mediana de dicho rango la que determinará el precio o margen de utilidad de la operación objeto de análisis, con la consecuente imposición de la sanción cuando se afecta el recaudo.

Finalmente, frente a la aplicación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que exige que para la imposición de las sanciones tributarias se constate la lesividad de la falta, así como la antijuridicidad de la conducta por afectar el recaudo nacional, se advierte que dicho recaudo sí se afectó, en la medida en que la segmentación de la operación con vinculados en el exterior implicó un reporte de ingresos inferior al que resultó de su análisis global, comprobándose que la conducta fue lesiva.

2. Sin condena en costas. No se impone condena en costas porque no se demostró su causación, ni se advierte conducta procesal que así lo justifique.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁶:

1. Errada interpretación de la normativa de precios de transferencia. El Tribunal aplicó erróneamente los artículos 260-3 del ET y 4 del Decreto 3030 de 2013, así como las directrices de la OCDE, toda vez que para la aplicación del método TU únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos relacionados con la operación sujeta al régimen de precios de transferencia analizada, lo cual implica una segmentación de la información financiera para excluir los ingresos, costos y gastos no asociados a la operación vinculada bajo análisis. Dicho método no es aplicable sobre la totalidad de la información financiera cuando se desarrollan actividades ajenas a la operación vinculada analizada, lo cual demuestra la improcedencia en la aplicación del mencionado método como lo hicieron la DIAN y el Tribunal, esto es, de forma global, toda vez que no se trata de operaciones estrechamente ligadas entre sí o continuadas, las cuales pueden valorarse separadamente.

Entonces, como se desarrolló en el estudio de precios de transferencia del año gravable 2013 y se recalcó en la demanda, las operaciones con vinculados del exterior deben evaluarse de manera separada, al no encontrarse relacionadas entre sí, contar con la información suficiente para su evaluación y ser funcionalmente diferentes, las cuales corresponden a: (i) venta de banano y plátano congelado; (ii) servicios de comercialización de plátano; (iii) venta de cajas de cartón; y (iv) venta de bolsas plásticas, ya que existe diferencia conceptual en las funciones, activos y riesgos de las operaciones.

Contrario al entendimiento del Tribunal, no cabe la aplicación de los párrafos 1.64 y siguientes de las directrices de la OCDE, ya que lo discutido no es la realidad de las operaciones celebradas por la compañía con sus vinculados del exterior – que son reales – sino la segmentación de la información financiera y su correspondiente análisis individual de estas operaciones.

Tampoco son válidos los argumentos del Tribunal para mantener el desconocimiento de la segmentación por la supuesta no razonabilidad de la asignación de costos y gastos, ya que la proporcionalidad de estos costos y gastos con los ingresos no tiene como consecuencia jurídica la evaluación global de las operaciones segmentadas, ya que ello no acredita que las operaciones celebradas por la compañía se encuentran ligadas entre sí o que no puedan evaluarse de manera separada, que son las condiciones para la procedencia de una evaluación conjunta de las operaciones. Dicho de otro modo, la razonabilidad de la asignación de información financiera a un segmento, aun cuando este arroje pérdida operativa, no constituye un elemento jurídico que conlleve establecer la imperiosa necesidad de evaluar de manera conjunta la totalidad de las operaciones. Lo que debió hacer la DIAN fue ajustar la información por segmentos, si lo consideraba necesario.

De otra parte, en la demanda se cuestionó la indebida selección de un rango intercuartil por parte de la DIAN para la analizar la operación global, siendo que éste se aplicaba únicamente para un segmento específico (venta de banano y plátano congelado), por lo que lo procedente era escoger un rango intercuartil que permitiera evaluar de manera conjunta las cuatro operaciones segmentadas. Sin embargo, el

⁶ Índice 22, Samai del Tribunal.



Tribunal omitió pronunciarse frente a este punto, concretizando una trasgresión a la tutela judicial efectiva, así como una violación por falta de aplicación de los artículos 29 de la Constitución Política, 3 y 187 del CPACA y 281 del CGP, porque la sentencia de primera instancia no estuvo en consonancia con los hechos y pruebas de la demanda

2. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Contrario a lo resuelto en la sentencia apelada, Banacol no incurrió en ningún hecho sancionable, como se justificó en la demanda. Sin perjuicio de lo anterior, se configura una diferencia de criterios en el derecho aplicable, de acuerdo con lo expuesto en los puntos anteriores, ya que al presentar la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2013, la actora efectuó un juicio consciente sobre los requisitos normativos para la evaluación de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, de conformidad con los artículos 260-2, 260-3 del ET y 4 del Decreto 3030 de 2013, que la llevaron a aplicar de forma segmentada el principio de plena competencia.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandada no se pronunció frente al recurso de apelación interpuesto por la demandante.

El **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia apelada por lo siguiente⁷:

De acuerdo con lo probado, las operaciones de Banacol se encaminan a la comercialización compra y exportación de banano y plátano y todas sus operaciones se encaminan a ese fin. En consecuencia, todas las operaciones están relacionadas con el mismo propósito y no es procedente que se analicen de manera segmentada, como lo determinaron la DIAN y el Tribunal.

Analizada de forma conjunta la operación, es evidente que BANACOL obtuvo una rentabilidad ubicada por fuera del rango intercuartil determinado para la muestra de compañías independientes que se usaron para el análisis. Obtuvo un MCG del 0.645% mientras las compañías independientes obtuvieron un MCG que oscila entre un cuartil inferior del 2,469% y un cuartil superior del 4.333% con una mediana de 2.567%. Por tanto, por los diferentes conceptos BANACOL no obtuvo márgenes de utilidad consistentes con los que se hubiesen obtenido en operaciones comparables con o entre partes independientes, incumpliendo el principio de plena competencia.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que hubo omisión de ingresos producto de los menores márgenes de utilidad reportados y no se configura la alegada diferencia de criterios, sino el desconocimiento del régimen de precios de transferencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala decide si es procedente la adición de ingresos efectuada por la DIAN en la liquidación oficial de revisión que modificó a la actora la declaración de renta de 2013. Si es del caso, analiza también si procede la sanción por inexactitud.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

⁷ Índice 13, Samai del Consejo de Estado.



1. Es procedente la adición de ingresos. De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal y lo consignado en el estudio de precios de transferencia, Banacol es una sociedad que tiene por objeto social «*la comercialización de productos colombianos en el exterior, bien sea que estos hayan sido producidos o fabricados por accionistas de la misma empresa o bien sea por terceros*»⁸, cuyo «*principal producto de exportación es el banano*» y, en menor medida, el plátano y otros frutales⁹. Para esos efectos, y como se explica en detalle más adelante, Banacol adquirió dicha fruta bajo dos modalidades: (i) por compra a productores vinculados nacionales o (ii) por «*consignación*» hecha por productores independientes nacionales, la cual era exportada en su totalidad a vinculados del exterior, principalmente a Banana International Corporation (BIC), ubicada en Panamá, previo embalaje y/o empaque en bolsas plásticas y cajas de cartón que Banacol fabricaba con esa precisa finalidad.

En el estudio de precios de transferencia, Banacol presentó un análisis segmentado de la anterior operación, dividiéndola en: (i) venta de banano y plátano congelado, por **\$278.247.903.000**; (ii) servicios de comercialización de plátano recibido en consignación (intermediación), por **\$4.571.875.000**; (iii) ventas de cajas de cartón por **\$3.858.552.000** y (iv) venta de bolsas plásticas, por **\$1.834.137.000**.

Banacol justificó que estos cuatro segmentos eran operaciones independientes y desligadas, en la medida en que las funciones realizadas, activos usados y riesgos asumidos eran diferentes en cada uno de ellos. Por tanto, las bolsas plásticas y las cajas de cartón en que era empacada la fruta fueron tratadas como operaciones totalmente desligadas de la venta de la fruta y no como valor agregado del producto final exportado.

Por su parte, la DIAN consideró que se trataba de una operación global y que, en realidad, los segmentos correspondían a una cadena productiva necesaria e interrelacionada para lograr la cabal exportación de banano, plátano y otras frutas a vinculados del exterior.

Pues bien, los artículos 260-1 y siguientes del ET regulan el régimen de precios de transferencia¹⁰, que se aplica a los contribuyentes del impuesto de renta que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. Este régimen obliga a que los contribuyentes determinen los ingresos, costos y deducciones teniendo en cuenta los precios y márgenes de utilidad que se hubieren pactado en operaciones comparables entre partes independientes, para que prevalezcan los precios de mercado y no los que puedan fijar convenientemente las partes por efecto de la vinculación económica para reducir la carga tributaria.

Con tal fin, el artículo 260-9 del mismo estatuto dispuso que los contribuyentes allí indicados deben presentar anualmente una declaración informativa de precios de transferencia (DIPT) de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas. A su vez, el inciso 1 del artículo 260-5 *id.* previó que dichos contribuyentes deben preparar y enviar la documentación comprobatoria «*por cada tipo de operación*», para demostrar la correcta aplicación del régimen de precios de transferencia. Y el inciso 3 *ibidem* dispone que «*la información financiera y contable utilizada para la preparación de la documentación comprobatoria deberá estar certificada por el revisor fiscal*»

⁸ Fol. 66 reverso. c.p.

⁹ Fol. 180 c.p.

¹⁰ Toda referencia a estas normas atenderá el texto vigente para la época de los hechos.



Por su parte, el artículo 260-3 del ET señala los métodos de precios de transferencia que pueden utilizarse para determinar el margen de utilidad de las operaciones, entre estos, el de **márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU)**, que «*consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo*».

Según el artículo 260-4 ET, «*dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada. También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación*».

El artículo 4 del Decreto 3030 de 2013¹¹, que reglamentó el contenido de la documentación comprobatoria, establece que la determinación bajo el principio de plena competencia de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos por las operaciones entre vinculados se debe realizar por tipo de operación, pero que, «**en los casos en los que las operaciones separadas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o sean continuación una de otra, no pudiendo valorarse separadamente, dichas operaciones deberán ser evaluadas conjuntamente usando el método más apropiado**». La misma norma establece que «*deberán analizarse por separado aquellos tipos de operación que, aunque se denominen de manera idéntica o similar, presenten diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, aun cuando se hubieren celebrado con el mismo vinculado*».

Por su parte, el párrafo 3 de esta norma, señala que la documentación comprobatoria deberá estar acompañada, entre otros, de los «*estados financieros de propósito especial*», los cuales comprenden el «*balance general, estado de resultados, estado de costos de producción y de costo de ventas para los bienes y servicios, desagregados o segmentados por tipo de operación cuando a ello haya lugar*». Mientras que el párrafo 4 *ibidem*, dispone que, para los fines previstos en el mencionado inciso 3 del artículo 260-5 del ET, **cuando sea necesaria la segmentación de los estados financieros por tipo de operación** para los efectos de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas y la correcta aplicación del método para evaluar tales operaciones, la información financiera y contable que se utilice deberá ser preparada de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia **y deberá ser allegada a la correspondiente documentación comprobatoria dictaminada y/o certificada por revisor fiscal**, y que «*se deberán conservar a disposición de la administración tributaria las hojas de trabajo y los soportes en donde se indique la forma como se llevó a cabo la respectiva segmentación, la razonabilidad de la misma, así como los procedimientos técnicos, económicos y financieros mediante los cuales se realizó la asignación de costos y gastos*».

Sobre la evaluación de operaciones separadas (por segmento) y combinadas (en conjunto o agregadas), las guías de la OCDE (2011) recomiendan que el principio de plena competencia sea aplicado operación por operación, esto es, de forma segmentada, ya que esto permite «*llegar a la aproximación más precisa posible*»

¹¹ Por el cual se reglamentan los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, los párrafos 2° y 3° del artículo 260-7, los artículos 260-9, 260-10, 260-11 y 319-2 del Estatuto Tributario.

(párrafo 3.9). No obstante, también señalan que «*a menudo se dan situaciones en las que operaciones separadas se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí, o su continuidad está tan marcada, que no pueden valorarse adecuadamente por separado*», casos en los cuales las «*operaciones deben valorarse conjuntamente utilizando el método o métodos de plena competencia más apropiados*» (párrafo 3.9).

Estas directrices también reconocen que, aunque los datos segmentados suelen constituir unos mejores comparables que los referidos al conjunto de la sociedad, porque están más centrados en las operaciones, «*no deja de ser cierto que los datos segmentados pueden plantear problemas en cuanto a la atribución de gastos a los distintos segmentos*» (párrafo 3.37), situación que, aunque está referida a las empresas tomadas como comparables, también puede predicarse frente a la parte analizada, si **no hay suficiente precisión, fidelidad o razonabilidad en la atribución de dichos gastos a la línea de negocio bajo análisis.**

Así, deberá evaluarse de forma global la operación cuando la segmentación no sea necesaria, esto es, en los casos en los que las operaciones separadas **se encuentren estrechamente ligadas entre sí** o sean continuación una de la otra, como lo dispone el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013. Por el contrario, se analizarán por separado las transacciones que presenten diferencias significativas en relación con las funciones realizadas, activos usados y riesgos asumidos y correspondan a líneas de negocios independientes, aun en el evento en que dichas operaciones sean celebradas con la misma vinculada, ya que, como lo indican las directrices de la OCDE de 2011, sería «*inadecuado aplicar el método del margen neto operacional al nivel de toda la empresa si ésta lleva a cabo distintas operaciones vinculadas que no pueden compararse sobre una base agregada con las de una empresa independiente*» (párrafo 2.78). Una vez identificados los segmentos sujetos a comparabilidad, se deben asignar los ingresos y egresos (gastos operativos, costos directos e indirectos) inherentes a cada uno de ellos, lo cual no queda al arbitrio del contribuyente, pues las claves de asignación (criterios de asignación de los gastos) deben ser objetivas, consistentes y razonables con la realidad de la operación y la información financiera utilizada. De lo contrario, el cumplimiento del principio de plena competencia se vería comprometido.

Según estas mismas directrices, se suelen utilizar claves de atribución basadas en los activos / capital (activos de explotación, inmovilizado material, activos intangibles, capital empleado) o en los costes (gastos o inversiones relativas en áreas claves como investigación y desarrollo, ingeniería y comercialización). Dependiendo de los hechos y circunstancias de las operaciones, también pueden resultar adecuadas otras claves de distribución basadas, por ejemplo, en el incremento de las ventas, el recuento de personal (número de personas que llevan a cabo las funciones clave que aportan valor a la operación), el tiempo dedicado por un grupo de trabajadores si existe una fuerte correlación entre ese tiempo y la generación de resultados conjuntos, número de servidores informáticos, datos almacenados, superficie de puntos de venta, etc. (párrafo 2.135).

Precisado lo anterior, se tienen como probados los siguientes hechos:

En la corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, Banacol declaró ingresos brutos por \$387.929.562.000, de los cuales \$354.163.928.000 fueron operacionales. Asimismo, declaró costos por \$323.269.504.000, de los que \$323.089.504.000 correspondieron a costos de venta, y deducciones por \$58.379.152.000, correspondiendo \$14.852.118.000 a gastos



operacionales de administración, \$10.766.370.000 a gastos operacionales de ventas y \$32.760.664.000 a otras deducciones (servicios públicos, fletes, seguros, impuestos, etc.); más compensaciones (pérdidas fiscales) por \$4.677.816.000, para una renta líquida de \$1.546.677.000, que resultó menor a la renta presuntiva (\$2.363.359.000), por lo cual, la contribuyente tributó por este sistema.

Como se señaló, en el estudio de precios de transferencia, Banacol presentó un análisis segmentado de las operaciones celebradas con sus vinculados del exterior, dividiéndolas en: (i) venta de banano y plátano congelado; (ii) ventas de cajas de cartón; (iii) venta de bolsas plásticas; y (iv) servicios de comercialización de plátano consignado (intermediación).

El rango intercuartil determinado por la sociedad en su selección de comparables, para cada uno de estos segmentos, fue el siguiente:

1. Venta de banano y plátano congelado (\$278.247.903.000). De acuerdo con el estudio de precios, en esta operación Banacol se caracteriza como una empresa comercializadora y sus resultados pueden ser evaluados sobre el segmento de la operación de ventas de frutas principalmente a la vinculada a Banana International Corporation (BIC), en la que la compañía asume funciones y riesgos específicos.

Rango intercuartil	Porcentaje
Superior	4.333%
Mediana	2.567%
Inferior	2.469%
Banacol	4.968%

2. Ventas de cajas de cartón (\$3.858.552.000). De acuerdo con el estudio de precios de transferencia, en este segmento Banacol se caracteriza principalmente como una empresa manufacturera que fabrica cajas de cartón para el empaque de fruta, asumiendo funciones y riesgos específicos.

Rango intercuartil	Porcentaje
Superior	9.964%
Mediana	8.038%
Inferior	4.632%
Banacol	11.898%

3. Ventas de bolsas de plásticos (\$1.834.137.000). Al igual que en el punto anterior, Banacol señala que realiza funciones de manufactura de plásticos dirigidas a compañías vinculadas, asumiendo riesgos diversos y utilizando activos fijos de su propiedad.

Rango intercuartil	Porcentaje
Superior	9.445%
Mediana	5.588%
Inferior	2.130%
Banacol	-1.474%
Banacol ajustado (ajuste a la mediana) ¹²	5.588%

¹² Debido a que en este segmento Banacol quedó por fuera del rango, efectuó el ajuste a la mediana, lo que implicó un mayor ingreso reflejado en la declaración de renta por \$131.479.060.



4. Comercialización de plátano (\$4.571.875.000). En este segmento, la compañía realiza actividades de intermediación, donde recibe de terceros independientes el producto en consignación para venderlo a sus vinculados del exterior, a cambio de una comisión dada por el mayor valor pagado por el vinculado económico sobre el precio fijado en el contrato de consignación.

Rango intercuartil	Porcentaje
Superior	7.719%
Mediana	6.934%
Inferior	2.282%
Banacol	15.646%

En definitiva, la segmentación de los estados financieros por operaciones con vinculadas y con terceros, explicada en el proceso de fiscalización a través de respuestas a requerimientos de información, es la siguiente¹³:

Concepto	Comercialización banano congelado	Comercialización plátano y otras frutas	Cartón	Servicio mailling address	Plásticos	Insumos	Otros: terceros local o exterior y nacionales	Total estados financieros segmentados
Ventas	278.247.902.527	4.571.875.331	3.858.551.927	12.996.186	1.834.137.328	1.241.783.723	64.208.788.921	353.976.035.943
Costos de ventas	258.400.968.536	2.522.084.407	2.964.337.482	0	1.454.966.064	952.106.689	56.994.925.108	323.289.388.286
Operaciones de cobertura	687.726.000	0	0	0	0	0	0	687.726.000
Utilidad/pérdida bruta	19.159.207.991	2.049.790.924	894.214.445	12.996.186	379.171.264	289.677.034	7.213.863.813	29.998.921.657
Gastos administrativos	1.941.377.656	391.390.750	427.110.410	0	244.914.743	148.819.028	13.052.051.327	16.205.663.914
Gastos de venta	4.049.153.602	1.039.876.457	56.829.416	0	161.701.573	26.989.343	6.188.532.054	11.523.082.445
Utilidad/pérdida bruta	13.168.676.733	618.523.717	410.274.619	12.996.186	-27.445.052	113.868.663	-12.026.719.568	2.270.175.298
MO	4,733%	13,529%	10,633%	100%	-1,496%	9,170%	-18,731%	0,6415
MCG	7,968%	15,646%	11,898%		-1,474%	10,095	-15,776%	0,645%
	TU	TU	TU		5,58% TU AJUSTE	PC		

Por su parte, la segmentación de «terceros local o exterior y nacionales» es explicada por Banacol de la siguiente manera¹⁴:

Concepto	Banano nacional	Banano tercero exterior	Plátano nacional	Cartón nacional	Plástico nacional	Insumos nacional	Logística nacional	Fumigación	Total otros: Terceros local o exterior	Otros gastos no distribuidos
Ventas	5.640.000	1.122.402.670	4.804.410	669.609.406	13.236.964.028	20.453.553.747	4.485.000.000	23.870.814.654	64.208.788.915	-
Costos de ventas	-	1.042.083.930	86.402.914	758.517.790	10.614.391.185	1.454.966.064	3.013.790.907	22.845.850.308	56.994.925.105	-
Neto cobertura cambiaria (ingr-egre)										
Utilidad/pérd. bruta	5.640.000	80.318.740	-81.598.504	-88.908.384	2.622.572.843	1.819.665.676	1.831.209.093	1.024.964.346	7.213.863.810	-
Gastos adm.	8.073	7.890.862	411.298	74.120.332	1.767.549.025	2.451.214.269	5.972.154.973	1.088.081.573	11.361.430.405	1.690.620.978
Gastos de venta	76.601	16.489.348	54.516	9.862.122	1.166.999.804	1.650.535.091	1.904.147.796	977.939.923	5.726.107.201	462.603.411
Utilidad/pérd. bruta	5.553.325	55.938.530	-82.064.318	-172.890.838	-311.975.986	-2.282.083.684	-6.045.093.676	-1.041.057.150	-9.873.673.795	-
MO	98,463%	4,984%	-1708,104%	-25,820%	-2,357%	-11,157%	-124,770%	-4,361%	-15,377%	2.153.224.389
MCG	6407,071%	5,245%	-94,469%	-20,521	-2,303	-10,037%	55,510	-4,179%	-13,328%	

La asignación de gastos a los segmentos, fue descrita por Banacol a la DIAN de la siguiente manera¹⁵:

¹³ Fols 182 y 327 c.a.

¹⁴ Fols 332 y 411 c.a.

¹⁵ Fol. 330 y 330 reverso, c.a.



Explicación detallada de la segmentación hecha por cada negocio (indicando las llaves de asignación, las bases sobre las cuales se aplicaron y los valores resultantes)

R/ Los gastos son asignados a cada negocio, mediante códigos de centros de costos. Directamente de la contabilidad se extrae la información clasificada por negocio, de esta manera podemos obtener un estado de resultado segmentado en sus costos y sus gastos directos de la siguiente forma:

a) Los gastos de nómina de los procesos de sistemas o tecnologías de información y comunicación se asignan a los negocios de acuerdo a las horas reportadas por el personal de esta área, por servicios de soporte y desarrollo. Adicionalmente los gastos de equipos de sistemas, tales como, arriendo y mantenimiento, se distribuyen de acuerdo al número de equipos que usa cada negocio.

b) Los gastos de los demás procesos administrativos se distribuyen a los negocios a los negocios mediante un número de personas que intervienen directamente en cada uno, por cuanto la fuerza comercial y los técnicos están a nivel nacional, donde se tienen vendedores para la producción de la fábrica de plásticos, el almacén de venta de insumos y los diferentes servicios técnicos y agrícolas que se prestan en la zona de Urabá. Esta clave de asignación se considera apropiada ya que la gestión y el soporte requerido por el mercado nacional es mucho mayor al requerido para las exportaciones donde se atiende un único cliente, lo cual reduce y/o hace inexistentes algunos de los procesos comerciales, de mercadeo, de logística, de facturación, y en general todos los procesos de soporte y de administración y ventas.

c) El segmento “*otros terceros locales o exterior nacionales*” incluye valores que no son propios de los segmentos nacionales pero que quedan en este grupo de “*otros*”, toda vez que, son el resultado de disminuir de los gastos administrativos reflejados en los estados financieros, los gastos distribuidos a cada segmento de negocio. Los valores aquí referidos son por un monto de \$2.153.224.389 que corresponden a los gastos que tienen una contrapartida con ingresos no operativos. Debido a que el ingreso no se está teniendo en cuenta en la segmentación porque está en el grupo de no operativos, consideramos que no es apropiado tener en cuenta los gastos que generan estos ingresos.

El tener pérdidas en algunos de los segmentos nacionales, en buena medida es lo que llevó a la compañía a entrar en proceso de reorganización bajo la ley 1116, mediante solicitud presentada a consideración de la SuperSociedades en diciembre 28 de 2013, con el fin de volver la empresa competitiva a nivel nacional y poder garantizar los empleos directos que se generan en una zona tan compleja como la del Urabá antioqueño. Adicionalmente, por los problemas que se tuvieron en el suministro de las materias primas para la fabricación de plásticos, se optó por limitar su producción y poder suplir las necesidades de las fincas vinculadas y algunos clientes lo cual generó una capacidad instalada mayor a la utilizada, con los consecuentes impactos en los resultados por tener unos costos fijos que no tienen cómo ser absorbidos por las ventas realizadas por este negocio.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN estimó que la segmentación no era adecuada ni razonable para garantizar el principio de plena competencia, toda vez que, de un lado, estas operaciones estaban interrelacionadas y, de otro, la asignación o distribución de costos no tenía razonabilidad alguna, en esencia, porque los gastos se asignaron mayoritariamente a los segmentos de menores ingresos correspondientes a operaciones nacionales con no vinculados y en muy poca proporción a las operaciones con vinculados, de donde provenían la mayoría de ingresos.



La interrelación de las operaciones segmentadas estuvo justificada por la DIAN de la siguiente manera:

- Las operaciones segmentadas obedecen a una sola operación: **la comercialización internacional de banano y plátano**, ya fuera comprando el producto y exportándolo a su vinculado u oficiando de intermediario «*donde la sociedad no adquiere la propiedad del producto, pero es quien lo exporta a su vinculado*», recibiendo a cambio una comisión que estaba dada por el mayor valor pagado por el vinculado económico sobre el precio fijado en el contrato de consignación.

Para esos efectos, Banacol utilizó cajas de cartón, plásticos e insumos que ella misma producía. No obstante, el valor de estos productos, que era un costo de venta en la comercialización del banano, plátano y otras frutas, fue tratado por la actora como una venta independiente. Debido a esa segmentación, los ingresos por ventas de banano, plátano y fruta a vinculados del exterior, que corresponden al 81.861% del total de los ingresos obtenidos por la compañía, fueron discriminados por la actora de la siguiente forma: (i) venta de banano y plátano congelado: 78,61%; (ii) venta de plátano y otras frutas: 1,29%; (iii) venta de cajas de cartón: 1,09%; (iv) venta de bolsas plásticas: 0,52% y (v) venta de insumos: 0,35%. No obstante, en realidad no había tal segmentación, por tratarse de una sola operación, por lo que la totalidad de los ingresos debe entenderse obtenida por concepto de **comercialización internacional de banano y plátano**.

- Dentro de los costos de venta del banano a vinculados, se encuentran las cajas de cartón por valor de \$32.228.958.448, las cuales son fabricadas por Banacol con materia prima adquirida al mismo vinculado del exterior al que le exporta el banano. En definitiva, el 89.6% de la producción de cajas de cartón es para uso propio, esto es, para el empaque del banano y plátano.

- Aunque Banacol señala que cobra una comisión por la intermediación en la venta de plátano, a este segmento asignó costos por cajas de cartón y plásticos. Entonces, las cajas de cartón e insumos que Banacol dice que le «*vendió*» a vinculados del exterior realmente corresponden a las cajas, plásticos e insumos que se utilizaron para empacar el banano y plátano exportado (en consignación). De ahí que en la respuesta al requerimiento ordinario 1-00-211-230-000148 de 17 mayo de 2016, haya señalado que en «*el ingreso por comercialización [comisión] de \$4.571.875.331 (...) va incluido el **precio del cartón** y del insumo paletizado*»¹⁶. Y en los contratos de consignación quedó estipulado que del precio recibido por los productores por el plátano consignado «*se descontarán los costos por concepto de insumos*»¹⁷.

- Los ingresos por ventas de plásticos corresponden en un 61% a ventas a vinculados nacionales y del exterior, los cuales fueron utilizados en el proceso productivo y de comercialización del banano y plátano. Según verificación aleatoria de los ingresos restantes, los demás ingresos corresponden a ventas realizadas a proveedores de banano y plátano.

- Los insumos vendidos en el territorio nacional a terceros (productores de plátano) representan el 22%. El 78% restante corresponde a venta de insumos a vinculados nacionales y del exterior. Estos insumos hacen parte integral del producto final exportado.

¹⁶ Fols 348 y 348 reverso, c.a.

¹⁷ Fol. 187, c.a.



- Los ingresos por fumigación se obtienen en un 86% de productores vinculados nacionales, que son los mismos que venden su producto a Banacol. Una parte importante del porcentaje restante se obtiene de los proveedores de plátano en consignación. Lo anterior tiene sustento en los contratos de consignación, de acuerdo con los cuales estos productores entregarán en consignación la cantidad cultivada de plátano en el área contratada, utilizarán los materiales o productos recomendados o facilitados por Banacol y deberán hacer uso de los servicios de asistencia técnica y sanidad vegetal que presta la comercializadora.

-La mayor parte de cajas producidas, plásticos e insumos, así como servicios de logística y fumigación van encaminados a la comercialización de sus productos en el exterior que es donde se encuentra 81.861% de sus ingresos. Ello, por cuanto la actividad económica principal de la sociedad es la compra y exportación de banano y otras frutas, de manera que las demás actividades son auxiliares, las cuales permiten su actividad principal, esto es, ligadas, no siendo necesario, por tanto, analizarlas separadamente.

A partir de lo anterior, la DIAN concluyó que *«los gastos de administración y ventas corresponden a la operación global y que la llave de asignación no es razonable, ya que en su mayoría se incluyeron en el segmento nacional, que no corresponde al objeto principal del negocio»*.

En todo caso, la DIAN también analizó la asignación de gastos a los segmentos, considerando que tal distribución **no era razonable** por las siguientes razones:

(i) Al segmento *«otros tercero local o exterior y nacionales»*, correspondiente a operaciones celebradas con no vinculados nacionales y del exterior, se le asignó el 70% de los gastos administrativos totales, siendo que el ingreso en este segmento sólo representó el 18,13% de los ingresos totales.

Aunque en la respuesta a la información solicitada en la visita de auditoría realizada el 28 y 29 de abril de 2016, Banacol justificó que *«con el ánimo de tener una producción sana que pueda ser objeto de venta y cumplir con los estándares requeridos por el mercado, se tiene el servicio de fumigación, control de plagas y asistencia técnica»* y que por esta razón *«los gastos de administración son más utilizados en la generación de ingresos a nivel nacional que los que se requieren para la venta al cliente del exterior»*, tal afirmación no es razonable *«si se tiene en cuenta que casi el 100% del banano, plátano y otras frutas son exportadas mientras que la venta nacional corresponde tan solo al 0.002%»¹⁸*, lo que denota que, en realidad, dichos gastos se aplicaban principalmente para las ventas al exterior, incluidas las hechas a vinculados. Asimismo, a este segmento se le asigna el 49.69% de los gastos de venta totales, siendo que los mayores clientes en los segmentos incluidos (plásticos, insumos, logística y fumigación) son vinculados, como se vio al hacer análisis de interrelacionalidad (61% en el caso de plásticos, 78% en el caso de insumos y 86% en el caso de fumigación).

(ii) Al segmento *«logística nacional»* cuyo ingreso es \$4.845.000.000 se le asigna un costo de \$3.013.790.907, unos gastos de administración de \$5.972.154.973 y unos gastos de venta de \$1.904.147.796, para un total de costos y gastos de \$10.890.093.676, generando irrazonablemente una pérdida operativa de \$6.045.093.676, lo que genera un reparto injustificado de los gastos por segmentos,

¹⁸ Fol. 329, c.a.



ya que no es razonable que los costos y gastos de producción sean mayores que los ingresos que se deben obtener por la misma producción.

(iii) En los segmentos de plátano nacional y cartón nacional el costo es superior al ingreso, como se ve a continuación:

Concepto	Plátano nacional	Cartón nacional
Ventas	\$4.804.410	\$669.609.406
Costo de ventas	\$86.402.914	\$758.517.790

(iv) Si se tratara de una operación independiente, no sería razonable que se le asignaran costos de empaques y plásticos al segmento «*comercialización de plátano y otras frutas*», pues, por corresponder a una operación de intermediación, cuyo único ingreso es la comisión recibida, es impropio que a dicha comisión se le asignen tales costos. Por lo mismo, siguiendo la lógica de Banacol de asignarle bajos gastos de administración y operativos a las ventas a vinculados del exterior, tampoco sería coherente que a este segmento se le asignaran estos conceptos en una proporción del 31.30% del total del ingreso, porque «*la sociedad no realiza ningún esfuerzo para la venta del producto*».

(iv) No es razonable que para el segmento de venta de plátano banano y congelado se asignen gastos de administración y ventas en una proporción del 2.153% del total del ingreso, siendo que ésta corresponde a las ventas principales (actividad principal).

(v) El 89.6% de la producción de cajas de cartón se destina al empaque del banano y plátano congelado, razón por la cual dichas cajas hacen parte del costo de comercialización de estos productos.

(vi) En las operaciones con no vinculados «*terceros local o exterior*» de los ocho segmentos, seis presentan significativa pérdida operativa, lo que es indicativo de que no fue razonable la asignación de costos y gastos a estos segmentos.

De acuerdo con lo registrado en la corrección a la declaración de renta¹⁹, el margen de costos y gastos determinado por la administración, tomando como única operación de referencia la comercialización de banano y plátano congelado, es el siguiente:

Concepto	Estados financieros
Ventas	\$353.976.035.937
Costo de ventas	\$323.128.388.283
Neto cobertura cambiaria (ingreso-egreso)	\$687.726.000
Utilidad o pérdida bruta	\$30.159.348.654
Gastos administrativos	\$15.479.899.915
Gastos de venta	\$10.862.596.443
Utilidad o pérdida operativa	\$3.816.852.296
MCG	1.090%

Comoquiera que el rango intercuartil para la **operación de comercialización de banano y plátano** osciló entre un 4.333% (superior) y un 2.469% (inferior) con una mediana del 2.567%, el MCG de 1.090% determinado por la DIAN para Banacol quedó por fuera del umbral. Por tanto, dicha entidad realizó el ajuste a la mediana,

¹⁹ Con ocasión del requerimiento especial Banacol corrigió su declaración para disminuir costos por \$160.427.000 y gastos por \$1.386.250.000.



representando un ajuste por ingresos \$5.171.733.948 y una adición práctica a la renta líquida de \$5.040.254.948, toda vez que la sociedad ya había practicado un ajuste de \$131.479.060 en el segmento de bolsas de plásticos, según se vio con anterioridad.

La Sala concuerda con la DIAN y el Tribunal en el sentido de que las cuatro operaciones segmentadas para efectos del régimen de precios de transferencia están interrelacionadas y se dirigen al cumplimiento de un objeto único: la comercialización internacional de banano y plátano y otras frutas, productos que previamente son adquiridos de vinculados económicos nacionales o consignados por terceros.

En uno y otro caso, las cajas de cartón, empaques plásticos e insumos que Banacol fabrica con materiales adquiridos de vinculados, constituyen **un costo de producción** que es recuperado en el precio pagado por el vinculado por el producto exportado, inclusive en la operación de intermediación. Así queda patente en la visita realizada por la DIAN a Banacol, el 28 y 29 de abril de 2016, donde la representante legal de la sociedad señaló que *«nosotros recibimos el plátano en fruta y nos encargamos del empaque para la venta por lo cual se contabilizan costos de plásticos y cartón asociados a este negocio [venta de banano y plátano]»²⁰*.

Y este mismo proceso lo realiza Banacol cuando compra la fruta para su exportación; así queda ratificado en el estudio de precios donde se señala que *«una parte considerable de la producción [de cartón y plástico] es utilizada para el empaque de la fruta propia*. Tales empaques dan un valor agregado al producto final exportado (banano, plátano y otras frutas), de ahí que sea un factor que incide en el precio de venta final que paga el vinculado económico, como lo denota dicho estudio, donde se señala que *«el precio del material de empaque es considerado en el precio de venta del banano»²¹*.

No obstante, en el estudio de precios de transferencia esos costos de venta son tratados como una operación de venta independiente y desligada de la comercialización internacional de la fruta.

De este modo, aun cuando Banacol alude a los segmentos de ventas de cajas de cartón y plásticos como si se tratara de operaciones independientes o líneas de negocio diferentes no comparables bajo una base agregada o global, en realidad se trata de un proceso complementario, interrelacionado o continuado en los términos del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, donde estos productos son manufacturados para la propia utilización en el proceso de comercialización de banano, plátano y otras frutas, ya que sin estos, tal comercialización no sería posible. Así lo revela también el estudio de precios, donde se señala que *«Banacol cuenta con una planta propia donde se produce plástico necesario para el empaque de diversas frutas. El plástico es utilizado tanto en el embalaje, como en la protección en campo de frutas exportadas por la empresa, comercializado a nivel local e internacional»* y ese mismo uso se da a las cajas de cartón²².

Esta realidad económica, reflejada en el estudio de precios de transferencia, como acaba de verse, es ratificada por la actora en la respuesta dada por su representante legal al requerimiento ordinario de información 1-00-211-230-000148 de 17 mayo de 2016 y en la visita realizada por la DIAN, el 28 y 29 de abril de 2016.

²⁰ Fol. 202 reverso, c.a.

²¹ Fol. 207, c.p.

²² Fols. 206, c.p. y 71 c.a.



Así, no es cierto que, los segmentos expuestos por la actora «*presenten diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos*» como lo prevé el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, pues, en realidad, dichas funciones, activos y riesgos están alineados en función de un único fin: la comercialización internacional de banano, plátano y otras frutas, como se anotó.

Por tratarse de una sola operación, tampoco cabía desagregar los servicios de fumigación ofrecidos a vinculados y proveedores, los cuales, de acuerdo con la «*relación ventas nacionales y exterior de insumos y servicios de fumigación*»²³, fueron prestados casi a costo y en algunos casos por debajo del costo, todo con el ánimo de obtener «*una producción sana que pueda ser objeto de venta y cumplir así los estándares requeridos por el mercado*», según quedó dicho en la respuesta a la información solicitada en la visita de auditoría realizada a la actora el 28 y 29 de abril de 2016.

A partir de lo anterior, las claves de asignación para la distribución de los gastos administrativos y de ventas a cada uno de los segmentos no resulta acorde porque debieron asignarse a la operación global y tampoco es razonable por los motivos anotados por la DIAN en el acto de liquidación oficial del tributo. Tal asignación implicó rebajar gastos administrativos y de ventas a los segmentos comparados, en especial, al de comercialización de plátano y banano y asignarlos mayoritariamente al segmento «*terceros local o exterior y nacionales*». Esa baja distribución en relación con la actividad de comercialización de plátano y banano celebrada con vinculados económicos, condujo a que la sociedad permaneciera dentro del rango intercuartil para ese segmento. Téngase en cuenta que la utilidad operacional de una sociedad dentro del método TU medida a través del indicador MCG, es entendida **como la razón entre la utilidad operacional de una empresa sobre la suma de sus costos más los gastos**²⁴, el cual puede ser expresado bajo la fórmula $\frac{U_o}{C+G} \times 100$, donde U_o = utilidad de la operación (ventas – (C + G)), C = costo de ventas y G = gastos de administración y de ventas o gastos operativos.

Entonces, aunque el propósito de la segmentación de operaciones sea ofrecer una evaluación y comparabilidad más precisa y fiable, los márgenes de utilidad obtenidos en cada uno de estos segmentos podrían no ser los esperados a la luz del principio de plena competencia cuando en la distribución de resultados se hace una indebida o errónea atribución de los gastos. Es así porque una baja asignación de gastos administrativos y operativos a un segmento determinado puede acrecentar los márgenes de utilidad y conllevar un aparente cumplimiento del régimen de precios de transferencia, dado que, bajo el método TU, lo que se busca es determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, que la utilidad en ellas obtenida sea consistente con la que obtienen partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De otra parte, como se señaló, el párrafo 3 del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 exige que la documentación comprobatoria deba estar acompañada, entre otros, del «*balance general, estado de resultados, estado de costos de producción y de costo de ventas para los bienes y servicios, **desagregados o segmentados por tipo de operación cuando a ello haya lugar***», lo cual se acompasa con lo dispuesto en el párrafo 4 del mismo artículo, que dispone que «*cuando sea necesaria la*

²³ Fols. 402 a 405, c.a.

²⁴ Ver Cartilla Precios de Transferencia Dian 17 Sep-2015



segmentación de los estados financieros por tipo de operación», la información financiera y contable utilizada debe cumplir los *«principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y deberá ser allegada a la correspondiente documentación comprobatoria dictaminada y/o certificada por revisor fiscal»*.

En este asunto, ni los estados financieros ni la certificación del revisor fiscal cumplen las exigencias de los citados párrafos del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, dado que, de un lado, la información contable y financiera no fue presentada de forma segmentada y, del otro, el revisor fiscal no certificó la segmentación de los estados financieros por tipo de operación. Se limitó a certificar que la sumatoria de la segmentación es igual a la sumatoria de los estados financieros²⁵.

En todo caso, conforme con el párrafo 3 del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, los estados financieros de propósito especial que deben anexarse a la documentación comprobatoria no se limitan al estado de resultados, de forma tal que la demás información contable y financiera también debió presentarse de forma segmentada con la correspondiente certificación de la segmentación por parte del revisor fiscal.

Y si bien en el proceso de fiscalización la actora trató de explicar en detalle cómo realizó la asignación de gastos por segmento, ello no es suficiente, pues, en todo caso, esta asignación no fue razonable. Tampoco es suficiente la explicación de que el año 2013 redujo la producción de cajas de cartón quedando con una capacidad instalada mayor a la producción, lo que justificaba la pérdida operativa en el segmento *«terceros local o exterior y nacionales»*, pues ello, lejos de justificar la atribución de gastos, lo que denota es que no había una línea negocios independiente a la comercialización de banano, plátano y fruta.

En el anterior entendido, por corresponder a una operación interrelacionada y no ser razonable la segmentación de operaciones realizada por la actora en el estudio de precios de precios de transferencia, la Sala confirma la decisión del Tribunal, que validó el análisis de comparabilidad global de las operaciones celebradas con vinculados económicos del exterior. No prospera el cargo de apelación.

Por otro lado, la demandante sostiene que la DIAN debió ajustar la información por segmentos si consideraba erradas las claves de asignación de gastos. Sobre el particular, el ente fiscalizador no tenía tal deber en vista de la pertinencia del análisis global de la operación, lo cual excluye la atribución de gastos por segmentos. No prospera el cargo de apelación.

Asimismo, Banacol aduce una indebida selección del rango intercuartil, pues, en su criterio, éste se aplicaba únicamente para el segmento específico de venta de banano y plátano congelado, el cual no permitía evaluar de forma conjunta las cuatro operaciones segmentadas en el estudio de precios. Al respecto, para este segmento Banacol seleccionó las siguientes comparables:

Compañía	SIC/CIU	País	Descripción
AgriNurture Inc.	5148	Filipinas	Compañía dedicada a la comercialización de productos agrícolas procesados y frescos, frutas.
Calavo Growers Inc	5148	Estado Unidos	Compañía dedicada a la comercialización de aguacate.

²⁵ Folio 110. Si bien en el certificado de revisor fiscal se hace alusión al estado de resultados segmentado, en éste solo se discriminaron los ingresos, no los demás ítems que lo integran.



Comercializador Internacional Bananeros Unidos de Santa Marta S.A.	G5121	Colombia	Compañía dedicada a la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, de manera especial banano, plátano y otras frutas, así como en general, bienes y productos agropecuarios, convencionales u orgánicos.
Green and Fresh	G5121	Colombia	Compañía dedicada principalmente a la importación, exportación, distribución y comercialización de frutas y verduras.
Total Produce PLC	0179	Irlanda	Compañía dedicada a distribuir productos frescos en Europa. Se dedica a la obtención, importación, embalaje, distribución y comercialización de frutas frescas y verduras.

Como se aprecia, las comparables seleccionadas se dedican, al igual que Banacol, a la comercialización de frutas. Una de ellas, a la venta de banano, plátano y otras frutas. Comoquiera que quedó establecido que Banacol realiza una labor de comercialización de banano, plátano y otras frutas, la Sala estima procedente el rango intercuartil fijado por la administración porque corresponde con el de la actividad ejercida por la parte analizada (Banacol) y las comparables seleccionadas.

Por último, la actora sostiene que únicamente debieron evaluarse las operaciones con vinculadas y excluirse los ingresos, costos y gastos no asociados a dichas transacciones, es decir, las operaciones con terceros y que, al no hacerlo, se sometieron al cumplimiento del principio de plena competencia operaciones no sujetas a él.

Como se anotó, el método TU permite evaluar de forma global o por segmentos los márgenes de utilidad que obtienen las empresas en operaciones con vinculados económicos. Cuando el análisis de comparabilidad se hace forma conjunta no es necesario excluir las operaciones no sujetas al régimen de precios de transferencia ya que, como lo indican las directrices de la OCDE «*los ingresos y gastos no relacionados con la operación vinculada objeto de revisión [solo] deben excluirse cuando afecten significativamente a la comparabilidad con las operaciones no vinculadas*» (párrafo 284).

Estas mismas directrices indican que, al determinar el indicador de beneficio neto o factor, en este caso el MCG, para la aplicación del método del margen neto operacional únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos que: (a) están directa o indirectamente relacionados con la operación vinculada objeto de análisis, y (b) están relacionados con la explotación de la actividad. En este caso, quedó suficientemente acreditado que las operaciones segmentadas por Banacol, con vinculados o no vinculados están interrelacionadas con una operación mayor: la comercialización de banano, plátano y otras frutas por lo que no era necesario excluir las operaciones que la actora dice que debieron excluirse.

Por lo demás, la demandante no acreditó la forma en que tales operaciones afectaban la comparabilidad o los ajustes que se requerían, pues, se enfatiza, justamente el rechazo de la segmentación y la proposición de ajustes sobre la información global del contribuyente apareja involucrar tanto las transacciones controladas como las realizadas con partes independientes, con la correlativa consideración de márgenes de utilidad igualmente globales. Se requería, entonces, que la contribuyente precisara los ajustes que se requerían, en la parte analizada, en las comparables o en ambas, esto es, acreditar la impertinencia técnica del ajuste realizado por la autoridad tributaria, lo cual no se hizo. No prospera el cargo de apelación.



2. Es procedente la sanción por inexactitud. De conformidad con el párrafo 3 del artículo 260-11 del ET, en relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 *ibidem*, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 del mismo estatuto, que la fija en el 100% «*de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable*».

El artículo 647 del ET también dispone que «*no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos*».

Al respecto, la Sala advierte que Banacol incurrió en uno de los supuestos previstos en la norma tributaria que la hacen merecedora de la sanción, esto es, utilizar en sus operaciones con vinculados, márgenes de utilidad que no están acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derivó un mayor saldo a favor para el contribuyente.

La conducta inexacta de la demandante no se debe a un error de apreciación o diferencia de criterio frente al derecho aplicable, pues, aunque los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia pueden realizar los análisis de comparabilidad de forma global o segmentada, de acuerdo con el análisis realizado, quedó suficientemente acreditado que la segmentación y la respectiva atribución de gastos no fue razonable, por lo que tampoco podría predicarse una razonada y plausible interpretación del derecho, en particular, de los invocados artículos 260-2, 260-3 del ET y 4 del Decreto 3030 de 2013, frente a tal proceder. No prospera el cargo de apelación.

En consecuencia, se confirma la sentencia apelada.

2. Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, según el cual «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», requisito que no se cumple en el presente asunto.

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,

F A L L A

1. CONFIRMAR la sentencia apelada.



Radicado: 05001-23-33-000-2018-00613-01 (27433)
Demandante: C.I. BANACOL S.A.
FALLO

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>