

PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior / DECLARACION INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Obligados a presentarla. Operaciones a paraísos fiscales. Forma de presentarla

El régimen de los precios de transferencia se halla previsto en los artículos 260-1 y ss del Estatuto Tributario y se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. Consiste en que los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria. De acuerdo con el artículo 260-8 del Estatuto Tributario están obligados a presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos al régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior. Así, solo los contribuyentes de renta sometidos al régimen de precios de transferencia que tengan determinados topes de ingresos o patrimonio están obligados a cumplir el deber formal de presentar una declaración informativa individual de precios de transferencia (DIPT), que tiene por objeto informar a la DIAN las operaciones que durante el respectivo período gravable celebraron con los vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior. No obstante, cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta realicen operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en paraísos fiscales calificados como tales por el Gobierno Nacional deben presentar tanto documentación comprobatoria (artículo 260-4 del Estatuto Tributario) como las declaraciones informativas individuales y consolidadas, como lo prevé el artículo 260-6 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260.4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260.6

SANCION RELATIVA A LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA Y A LA DECLARACION INFORMATIVA - Determinación / SANCION POR EXTEMPORANEIDAD – Objeto. No se fija automáticamente por el sistema electrónico de la DIAN / SANCION POR EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACION DE LA DECLARACION INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – No existe. Aplicación del Estatuto Tributario Nacional en lo que se refiere a sanciones / DEBIDO PROCESO Y DERECHO DE DEFENSA – Se vulnera cuando no se aplica el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional en el capítulo de Sanciones

La extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa genera una sanción del 1% del valor total de las operaciones durante el período fiscal correspondiente, por mes o fracción de mes de retardo. Si no es posible determinar dicho valor, la sanción corresponde al 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 y si no existen ingresos, la sanción será del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. En todo caso, la sanción por extemporaneidad no puede exceder de 39.000 UVT. El objeto de la sanción por extemporaneidad es garantizar el cumplimiento oportuno del deber formal de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, documento que, a su vez, constituye un mecanismo que tiene la Administración para conocer las operaciones que realizan los contribuyentes del impuesto sobre la renta con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, con el fin de fiscalizar o verificar si estas operaciones se realizaron a precios de mercado, o lo que es lo mismo, si se respetaron las normas sobre precios de transferencia. De acuerdo con el artículo 260-10 del Estatuto Tributario hay lugar al pago de la sanción por extemporaneidad cuando la DIIPT se presenta tardíamente, pues, la presentación extemporánea de la declaración es la infracción sancionable. No obstante, el referido precepto no prevé la fijación automática y de plano de la sanción. Por lo tanto, las sanciones declaradas en el formulario a que se refiere el literal c) del artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006, son solamente las que voluntariamente determine el declarante, pues, se insiste el artículo 260-10 del Estatuto Tributario no permite que la sanción por extemporaneidad se fije automáticamente por el sistema electrónico de la DIAN. De acuerdo con la normativa transcrita, a la que expresamente remite el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT no puede imponerse automáticamente, pues, debe fijarse por resolución independiente o liquidación oficial de corrección de sanciones. A su vez, la resolución independiente requiere la expedición previa del pliego de cargos con el fin de que el administrado conozca la infracción que le imputa la Administración y pueda formular los descargos correspondientes. Igual requisito se aplica respecto de la liquidación oficial de corrección de sanciones, pues es necesario que la DIAN expida también el correspondiente pliego de cargos para que el administrado ejerza su derecho de defensa

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260.10

NOTA DE RELATORIA: Con salvamento de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 47001-23-31-000-2009-00235-01(18519)

Actor: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL BANANEROS UNIDOS DE SANTA MARTA S.A. C.I. BANASAN S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 21 de julio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 21 de junio de 2007, vencía el plazo que tenía C.I BANASÁN S.A. para presentar electrónicamente la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) del año gravable 2006 (Decreto 4583 de 2006).

Ese día, C.I BANASÁN S.A. presentó electrónicamente los formatos 1124 (hoja 2-formulario 100066011639821) y 1125 (hoja 3-formulario 100066011641662) de la declaración informativa individual (DIIPT), correspondiente al año 2006¹.

El 28 de junio de 2007, la sociedad envió electrónicamente la hoja principal de la DIIPT (formulario 120), en la cual el sistema liquidó automáticamente una sanción por extemporaneidad de \$189.743.000, que no fue pagada por la sociedad².

Antes de la presentación de la hoja principal de la DIIPT, el 25 de junio de 2007, C.I. BANASÁN S.A. solicitó a la DIAN ser exonerada de la sanción por extemporaneidad que se liquida automáticamente.

Por oficio 00435 de 18 de julio de 2007, la DIAN precisó que de conformidad con las normas vigentes era procedente la sanción por extemporaneidad³.

El 21 de diciembre de 2007, la sociedad solicitó a la DIAN el levantamiento de la sanción liquidada automáticamente por dicha entidad en el formulario 120, en esencia, porque la infracción no se produjo y porque se le vulneró el debido proceso ⁴.

¹ Folios 36 a 39 c.ppal

² Folio 35 c.ppal

³ Folios 45 a 49 c. ppal

⁴ Folios 50 a 54 c.ppal

Por oficio interno 79-00001-0009 de 10 de enero de 2008, se enviaron al Subdirector de Fiscalización Tributaria de la DIAN, copia de los escritos de la sociedad, de la declaración presentada en el sistema, de las impresiones correspondientes y de la respuesta a la solicitud de 25 de junio de 2007⁵.

El 21 de septiembre de 2008, C.I. BANASÁN S.A insistió en la solicitud de levantamiento de la sanción por extemporaneidad, para lo cual reiteró, en esencia, los argumentos del escrito de 21 de diciembre de 2007⁶.

Por oficio 58000250-169 de 10 de octubre de 2008, la DIAN negó la solicitud de la contribuyente, porque según las normas vigentes, la declaración informativa se entiende presentada solamente cuando se entregan tanto las hojas 2 y 3 como la hoja principal y, en este caso, la hoja principal se presentó tardíamente⁷.

El 24 de noviembre del mismo año, C.I. BANASÁN S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la decisión de 10 de octubre de 2008⁸.

Por oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008, la DIAN precisó que por tratarse de una respuesta al derecho de petición, los recursos procedentes eran los de reposición y apelación. Reiteró la respuesta dada en el oficio de 10 de octubre de 2008 y concedió el recurso de reposición contra la decisión de 29 de diciembre⁹.

El 13 de enero de 2009, la sociedad interpuso recursos de reposición y apelación contra el oficio de 29 de diciembre de 2008¹⁰.

Por Resolución 00637 de 22 de enero de 2009, notificada el 13 de febrero siguiente, la DIAN confirmó en reposición el oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008¹¹.

⁵ Folio 55 c.ppal

⁶ Folios 56 a 62 c.ppal

⁷ Folios 63 a 66 c.ppal

⁸ Folios 67 a 94 c. ppal

⁹ *Ibidem*

¹⁰ Folios 97 a 127 c. ppal

¹¹ Folios 135 a 142 vto c.ppal

Mediante Resolución 3638 de 8 de abril de 2009, notificada el 13 del mismo mes, la DIAN confirmó en apelación el oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008¹².

DEMANDA

C.I. BANASÁN S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de los oficios 00435 de 18 de julio de 2007; 790000100009 de 10 de enero de 2008; 580000250 de 10 de octubre de 2008 y 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008. También pidió la nulidad de las Resoluciones 637 de 22 de enero de 2009 y 0003638 de 8 de abril de 2009.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se levante la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT correspondiente al año gravable 2006.

La actora citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 209, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 580, 260-10, 637, 638, 683, 701 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículo 43 de la Ley 962 de 2005.
- Circular DIAN 118 de 2006
- Artículo 6 de la Resolución DIAN 8480 de 2006.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

1. La información relevante fue transmitida oportunamente

El artículo 6 de la Resolución DIAN 8480 de 2006 prevé la información que debe contener la declaración informativa de precios de transferencia. Esa información fue precisamente la que C.I. BANASÁN S.A. presentó a la DIAN el 21 de junio de 2007, esto es, oportunamente, mediante los formatos 1124 y 1125.

¹² Folios 144 a 152 c.ppal

La información de los formatos en mención es la relevante para que la DIAN pueda fiscalizar a través del régimen de precios de transferencia, porque se refiere, en general, a la identificación del contribuyente y de los vinculados, porcentaje de participación, operaciones sujetas a precios de transferencia, método empleado para efectos de precios, márgenes de utilidad, precios, etc.

Por su parte, la información del formulario 120 es un resumen de los datos consignados en los formatos 1124 y 1125 y los datos del declarante pueden obtenerse de los registros de la DIAN y de la declaración de renta, de la cual la declaración informativa individual de precios de transferencia es un complemento.

Por lo tanto, la omisión en el envío del formulario 120 no puede generar sanciones, dado que tampoco genera ningún perjuicio a la Administración.

Con el envío de los formatos 1124 y 1125 la actora cumplió con su obligación sustancial. No debe imponerse una sanción por no haber transmitido un formulario que no tiene información relevante para las autoridades fiscales.

2. Violación del debido proceso y del principio de justicia

La violación del debido proceso consistió en que la DIAN impuso a la actora la sanción por extemporaneidad sin cumplir el trámite de los artículos 637 y 701 del Estatuto Tributario y, por lo mismo, sin que ésta pudiera oponerse. Además, la sanción fue impuesta automáticamente y sin motivación alguna.

No existe norma que prohíba a los contribuyentes presentar la declaración de precios de transferencia sin liquidar sanción por extemporaneidad. En consecuencia, la DIAN violó el principio de legalidad de las sanciones porque exige a los contribuyentes que asuman una carga que no se encuentra tipificada en la ley.

3. Violación del artículo 580 del Estatuto Tributario

Para que proceda la sanción por extemporaneidad y se garantice el debido proceso es necesario que la DIAN expida un acto que tenga por no presentados los formatos 1124 y 1125. No obstante, estos formatos fueron presentados oportunamente.

4. Inducción a error por parte de los funcionarios de la DIAN

La actora no entregó en tiempo el formulario 120 u hoja principal, a pesar de que estaba presta a hacerlo en las propias instalaciones de la DIAN, porque los funcionarios de la entidad le dijeron que no era necesario. Lo anterior significa que la DIAN la indujo a error respecto de la forma adecuada de cumplir la obligación tributaria, no solo por la falta de capacitación de los funcionarios sino porque el sistema informativo de la DIAN no tiene las herramientas necesarias para asegurar la transmisión completa de la información.

5. La sanción por extemporaneidad es improcedente

La sanción que impuso automáticamente la DIAN no tiene razón de ser, porque la información que envió extemporáneamente la demandante era irrelevante. No puede darse el mismo tratamiento a quien no informa que a quien informa oportunamente los datos que la ley exige.

6. Violación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005

La presentación del formulario 120 u hoja principal de la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) constituye una corrección a los formatos 1124 y 1125, pues, el día de la presentación de estos se dejaron de informar los datos de la hoja principal. Por tratarse de una corrección que no afecta los valores declarados, no procede la sanción por extemporaneidad, de acuerdo con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 (Ley Antitrámites) y la Circular DIAN 118 de 2005, que desarrolla la citada norma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en las siguientes razones:

Los requisitos que debe contener la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), prevista en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario y los

procedimientos que deben cumplirse para el efecto están consagrados en el Decreto 1849 de 2006 y las Resoluciones 3817 de 2007 y 8480 de 2006.

Para evitar la sanción por extemporaneidad de que da cuenta el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, los contribuyentes deben verificar el funcionamiento adecuado de los diferentes medios que se requieren para la transmisión de la información. Por lo mismo, no puede usarse como justificación los inconvenientes que pueden presentarse en tales medios.

Además, la normativa en mención dispone que el contribuyente debe prever con suficiente antelación el adecuado funcionamiento de los medios requeridos para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones.

Según los reportes de envío de información, la demandante presentó oportunamente los formatos 1124 y 1125 (21 de junio de 2007), pero por fuera de tiempo la hoja principal (formulario 120) de la DIIPT. (28 de junio de 2007).

No puede considerarse satisfecha la obligación de informar con la sola presentación de los formatos 1124 y 1125, dado que estos son anexos de la declaración informativa.

Comoquiera que la actora incumplió la obligación de presentar oportunamente la DIIPT era procedente la sanción por extemporaneidad. En consecuencia, no se violaron el principio de legalidad ni los criterios y procedimientos para la imposición y determinación de la sanción.

La infracción se produjo independientemente de que hubiera existido daño o no. Al respecto, la Corte Constitucional precisó que existe la responsabilidad objetiva, aunque es excepcional¹³.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por los motivos que se resumen así:

¹³ Sentencia C-616 de 2002

La obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia se halla prevista en los artículos 260-8 y 260-10 del Estatuto Tributario, en concordancia con la Resolución DIAN 8480 de 2006 y el concepto DIAN 31497 de 2007.

Según el artículo 2 [parágrafo] de la Resolución DIAN 8480 de 2 de agosto de 2006, la obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) implica la presentación oportuna de los formatos 1124 y 1125, al igual que de la hoja principal de la citada declaración.

Está probado que la demandante incumplió la norma en mención, pues en la fecha límite para informar (21 de junio de 2007), solo presentó electrónicamente los formularios 1124 y 1125. La hoja principal o formulario 120 fue presentada posteriormente (el 28 de junio de 2007), y este requisito es indispensable para dar por presentada la declaración informativa.

Ante la violación del artículo 2 [parágrafo] de la Resolución 8480 de 2006, procedía la imposición de la sanción por extemporaneidad en los términos de los artículos 260-10 [lit b) No 1] del Estatuto Tributario, que fue declarado exequible por la Corte Constitucional,¹⁴ en concordancia con los artículos 580, 637 y 638 del mismo ordenamiento. En consecuencia, no hubo violación del principio de legalidad de la sanción.

No es cierto que la DIAN hubiera inducido a error a la demandante, pues, la ignorancia de la ley no sirve de excusa (artículo 9 del Código Civil). Adicionalmente, era su deber buscar los medios necesarios para cumplir con la obligación de declarar e incluso buscar la asesoría especializada para el efecto.

No procede la condena en costas porque no se cumplen los supuestos del artículo 55 de la Ley 446 de 1998.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora interpuso recurso de apelación, que sustentó de la siguiente manera:

1. La sentencia apelada no analizó los principales argumentos de la actora

¹⁴ Sentencia C-815 de 2009

La providencia recurrida no se refirió a la improcedencia de la sanción por extemporaneidad, argumento que se sustenta en que los formatos 1124 y 1125 fueron oportunamente recibidos por la DIAN y que con la entrega de estos formatos debía entenderse cumplido el deber de informar, por cuanto tenían la información relevante para que la Administración ejerciera su función fiscalizadora.

Además, según el concepto DIAN 31497 de 26 de abril de 2007, citado por el *a quo*, el no diligenciamiento de alguno de los formatos de la declaración informativa no implica que la declaración pueda tenerse como no presentada, pues no corresponde a ninguno de los eventos del artículo 580 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la no presentación del formulario 120 no implica que la declaración informativa pueda tenerse como no presentada. Si así fuera, debió expedirse el acto administrativo declarativo correspondiente.

La no presentación oportuna de la hoja principal de la declaración informativa no produjo daño a la Administración, por lo cual no es procedente la sanción, como lo ha precisado la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁵.

El fallo recurrido tampoco se refirió a la violación del debido proceso ni tuvo en cuenta que el artículo 260-10 del Estatuto Tributario no impuso el trámite para imponer la sanción, motivo por el cual se remitió a los artículos 637 y 638 *ibídem*.

De acuerdo con las referidas normas, las sanciones solo pueden imponerse por resolución independiente o en liquidación oficial y siempre es necesario el pliego de cargos. En este caso, la sanción se liquidó automáticamente y la demandante no tuvo oportunidad de defenderse.

2. La sentencia impugnada no valoró todas las pruebas que existen en el proceso

El Tribunal no tuvo en cuenta que la presentación tardía del formulario 120 no dependió de la demandante sino finalmente de la DIAN. En efecto, no analizó el testimonio del funcionario de la DIAN Roberto Ditta, que corrobora que la Administración sí indujo a error a la demandante, pues aunque su función era

¹⁵ Sentencia de 14 de noviembre de 2006, exp 13982 C.P. doctor Héctor Romero Díaz.

orientar y guiar a los contribuyentes en relación con la presentación de declaraciones por medios virtuales, desconocía el procedimiento para la presentación de la declaración de precios de transferencia.

El citado funcionario confirmó, también, que jamás asistió a una capacitación relacionada con este tema y que dentro de sus funciones no estaba la de consultar las instrucciones de la cartilla de la DIAN sobre el procedimiento para la presentación de la declaración informativa.

3. La actora no desconocía las normas que la obligaban a presentar la DIIPT

Lo que motivó la actuación que se discute no fue el desconocimiento de las normas sobre las declaraciones de precios de transferencia sino el inconveniente técnico con el envío de la información. Esta situación llevó a la demandante a trasladarse a las instalaciones de la DIAN para concluir el proceso que había iniciado desde el día anterior y fue allí donde el funcionario Roberto Ditta informó a la sociedad que el proceso había culminado a pesar de que no se había presentado el formato 120.

No obstante, insistió en que con la presentación de los formatos 1124 y 1125 el demandante suministró la información relevante, necesaria y útil para que la autoridad tributaria pudiera fiscalizar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La DIAN insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y precisó lo siguiente:

Según el artículo 8 de la Resolución 8480 de 2006, el deber formal de declarar solo se entiende cumplido cuando se presentan tanto los formatos 1124 y 1125 como la hoja principal o formulario 120.

El sistema MUISCA está diseñado para detectar cualquier irregularidad y si se presenta una extemporaneidad, el sistema arroja una alerta que permite que el

contribuyente liquide la sanción en el mismo momento en que presenta la declaración.

No era necesario expedir resolución sancionatoria por cuanto la demandante se liquidó directamente la sanción por extemporaneidad.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajusta a derecho la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) de la actora, correspondiente al año gravable 2006.

Cuestión Previa

Como se señaló en los antecedentes, el 21 de junio de 2007, C.I. BANASÁN S.A. presentó electrónicamente los formatos 1124 y 1125 de la declaración informativa individual (DIIPT), por el año gravable 2006¹⁶.

El 28 de junio de 2007, la sociedad envió electrónicamente la hoja principal de la DIIPT (formulario 120), en la cual el sistema liquidó automáticamente una sanción por extemporaneidad de \$189.743.000¹⁷.

El 25 de junio de 2007, esto es, antes de que el formulario 120 fuera presentado válidamente ante la DIAN, C.I. BANASÁN solicitó a esa entidad ser exonerada de la sanción por extemporaneidad.

Por oficio **00435 de 18 de julio de 2007**, la DIAN precisó que era procedente la sanción por extemporaneidad¹⁸. Este oficio fue demandado por la actora; no obstante, no es un acto demandable ni definitivo, porque no crea, modifica ni extingue ninguna situación jurídica particular y concreta de la demandante (artículo

¹⁶ Ese día vencía el plazo para presentar la declaración informativa.

^e Folios 36 a 39 c.ppal

¹⁷ Folio 35 c.ppal

¹⁸ Folios 45 a 49 c. ppal

135 del Código Contencioso Administrativo¹⁹). Lo anterior, porque cuando ésta formuló la solicitud (**25 de junio de 2007**), la sanción no había sido efectivamente liquidada, al margen de que la DIAN la considerara procedente. En consecuencia, la Sala se abstendrá de analizar la legalidad del referido oficio.

La Sala tampoco analizará la legalidad del oficio interno **79-00001-0009 de 10 de enero de 2008**²⁰, pues es un acto de trámite²¹, por cuanto se limita a enviar de una dependencia a otra, copia de los escritos de la actora y de otros documentos (artículos 50 último inciso y 135 del Código Contencioso Administrativo).

Respecto de los oficios 58000250-169 de 10 de octubre de 2008 y 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008, al igual que las Resoluciones 00637 de 22 de enero de 2009 y 3638 de 8 de abril de 2009, la Sala precisa lo siguiente:

El oficio **58000250-169 de 10 de octubre de 2008** se profirió en respuesta a la solicitud de la demandante de que se levantara la sanción por extemporaneidad liquidada por el sistema electrónico de la DIAN²². En éste, la DIAN negó la solicitud con el argumento de que procede la sanción, porque según las Resoluciones 8480 de 2006 y 3817 de 2007, la presentación de la declaración informativa se cumple solamente cuando se presentan tanto las hojas 2 y 3 como la hoja principal y, en esta oportunidad, la declaración informativa se presentó por fuera del plazo previsto en las normas vigentes.

El oficio, conocido por la actora el 14 de octubre de 1998, fue recurrido en reconsideración por la actora el 24 de noviembre de 2008²³.

En respuesta al escrito de 24 de noviembre, la DIAN expidió el **oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008**²⁴, en el que precisó que los recursos procedentes **contra el oficio de 10 de octubre** son la reposición y la apelación. A su vez, reiteró expresamente la respuesta dada en el oficio de 10 de octubre, en el

¹⁹ El Código Contencioso Administrativo fue derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011 "*Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*".

²⁰ Folio 55 c. ppal

²¹ Ese oficio es la respuesta a la solicitud que formuló la actora el 21 de diciembre de 2007 para que le levantaran la sanción por extemporaneidad liquidada automáticamente en el formulario 120 (folios 50 a 54 c.ppal).

²² La solicitud fue del 19 de septiembre de 2008 (folios 56 a 62 c.ppa)

²³ Folios 67 a 94 c. ppal

²⁴ Que fue conocido por la actora el 5 de enero de 2009

sentido de que la presentación de la declaración informativa se cumple solamente con el envío de los formatos 1124 y 1125 y de la hoja principal, como lo prevén las Resoluciones 8480 de 2006 y 3817 de 2007²⁵. Por último, contra el **oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008**, en el mismo acto, la DIAN concedió el recurso de reposición, con fundamento en el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo.

Teniendo en cuenta la respuesta en mención, el 13 de enero de 2009, la sociedad interpuso recursos de reposición y apelación contra el oficio de 29 de diciembre de 2008²⁶.

Además, el 23 de enero de 2009, la demandante solicitó que se profiriera auto admisorio del recurso de reconsideración y se resolviera de fondo, solicitud que no fue respondida por la DIAN²⁷.

Por **Resolución 00637 de 22 de enero de 2009**, notificada el 13 de febrero siguiente, la DIAN confirmó en reposición el oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008²⁸, con los mismos argumentos de dicho oficio.

Mediante **Resolución 3638 de 8 de abril de 2009**, la DIAN confirmó en apelación el oficio 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008, en esencia, por las mismas razones que expuso en el oficio recurrido²⁹.

Del recuento anterior, se advierte que los **oficios 58000250-169 de 10 de octubre de 2008 y 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008** forman una unidad, pues, fue la misma Administración la que, a pesar de que en el oficio de 29 de diciembre de 2008 precisó que los recursos procedentes contra la decisión del 10 de octubre eran los de reposición y apelación, se pronunció de fondo sobre la solicitud de levantamiento de la sanción, para lo cual explícitamente reiteró los argumentos del oficio de 10 de octubre.

Además, contra el oficio de 29 de diciembre de 2008, la DIAN concedió el recurso de reposición, que, por esa razón, fue interpuesto por la demandante.

²⁵ *Ibidem*

²⁶ Folios 97 a 127 c. ppal

²⁷

²⁸ Folios 135 a 142 vto c.ppal

²⁹ Folios 144 a 152 c.ppal

Así, fue la DIAN la que a pesar de no resolver el recurso contra el oficio de 10 de octubre, y, por el contrario, manifestar que contra ese acto procedían otros medios de impugnación, se volvió a pronunciar de fondo sobre la solicitud de la demandante y, contra esa decisión concedió los recursos en la vía gubernativa.

En ese orden de ideas, los **oficios 58000250-169 de 10 de octubre de 2008 y 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008**, son actos definitivos que se complementan entre sí, porque resolvieron de fondo la solicitud de la demandante de ser exonerada de la sanción por extemporaneidad. Por lo tanto, estos oficios y las resoluciones que resolvieron los recursos interpuestos contra el oficio de 29 de diciembre, que forma una unidad con el del 10 de octubre, son los actos sobre cuya legalidad se pronunciará la Sala.

Asunto de fondo

De acuerdo con el análisis que antecede, la Sala precisa si son legales los oficios de 10 de octubre y de 29 de diciembre de 2008, al igual que las Resoluciones 00637 de 22 de enero y 3638 de 8 de abril de 2009, por las cuales la DIAN se negó a levantar la sanción por extemporaneidad impuesta automáticamente en la hoja principal de la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), correspondiente al año gravable 2006.

En los términos del recurso de apelación, la Sala define (i) si hubo violación del debido proceso; (ii) si era procedente la sanción por extemporaneidad y (iii) si la DIAN indujo o no a error a la demandante, aspectos generales que se subdividen, a su vez, en otros más específicos y que, la Sala también analiza, si a ello hay lugar.

Violación del debido proceso

La demandante sostiene que la sanción fue impuesta de manera automática y de plano, pues no se cumplió el trámite de los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario, motivo por el cual se le desconocieron el debido proceso y el derecho de defensa.

Por su parte, la DIAN alega que era procedente la sanción, porque de acuerdo con el artículo 2 [parágrafo] de la Resolución 8480 de 2006, la información de la declaración informativa individual de precios se transferencia (DIIPT) se entiende presentada cuando se entregan tanto los formatos 1124 y 1125 como el formulario 120 u hoja principal. Y, en este caso el formulario 120 se presentó por fuera de tiempo.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

El régimen de los precios de transferencia se halla previsto en los artículos 260-1 y ss del Estatuto Tributario y se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior³⁰. Consiste en que los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

En relación con el alcance del régimen de precios de transferencia, la Corte Constitucional señaló que³¹:

“[...]”

Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, **mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.**

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias (sic) de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que

³⁰ Según el artículo 260-1 [inciso 3] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995 y 450 y 452 del Estatuto Tributario.

³¹ Sentencia C-815 de 2009

efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria.

[...]” Resalta la Sala

De acuerdo con el artículo 260-8 del Estatuto Tributario³², están obligados a presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas**, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos al régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

Así, solo los contribuyentes de renta sometidos al régimen de precios de transferencia que tengan determinados topes de ingresos o patrimonio están obligados a cumplir el deber formal de presentar una declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), que tiene por objeto informar a la DIAN las operaciones que durante el respectivo período gravable celebraron con los vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

No obstante, cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta realicen operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en paraísos fiscales calificados como tales por el Gobierno Nacional deben presentar tanto documentación comprobatoria (artículo 260-4 del Estatuto Tributario)³³ como las

³² Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003

³³ “ARTÍCULO 260-4. DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. <Artículo modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán 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 y condiciones que establezca el Gobierno Nacional.

Dicha documentación deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta así lo requiera.”

declaraciones informativas individuales y consolidadas³⁴, como lo prevé el artículo 260-6 del Estatuto Tributario.

Las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa están consagradas en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario. El literal b) numeral primero del mencionado artículo creó la **sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa**, en los siguientes términos:

“Artículo 260-10. SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA. <Artículo modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

B. DECLARACIÓN INFORMATIVA

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, **por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la declaración**, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo 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, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

[...]” Resalta la Sala

Según la norma en mención, la extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa genera una sanción del 1% del valor total de las operaciones durante el período fiscal correspondiente, por mes o fracción de mes de retardo. Si no es posible determinar dicho valor, la sanción corresponde al 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 y si no

³⁴El artículo 260-8 [parágrafo 1°] del Estatuto Tributario prevé la obligación de presentar una **declaración informativa consolidada** a cargo de la controlante o matriz, cuando se presente subordinación, control o situación de grupo empresarial. Los requisitos de esa declaración están consagrados en el artículo 3 del Decreto 4349 de 2004, modificado por el Decreto 1602 de 2012.

existen ingresos, la sanción será del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. En todo caso, la sanción por extemporaneidad no puede exceder de 39.000 UVT.

En sentencia C-815 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequibles varios apartes del artículo 260 -10 literal b) del Estatuto Tributario, entre otros, el numeral 1° de dicho literal, que prevé la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa.

Frente a las sanciones relacionadas con la declaración informativa, la Corte Constitucional precisó³⁵:

[...] el artículo 260-10 parcialmente acusado señala un deber de información llamado “*declaración informativa*”, que es aquella mediante la cual se ponen en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las operaciones que se realizaron durante el año gravable con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, como en paraísos fiscales (artículo 260-6).

[...]

Como una clase de declaraciones informativas, está la relacionada con precios de transferencia, la cual debe presentarse en forma individual.

La declaración informativa individual de precios de transferencia, es aquella por medio de la cual los contribuyentes [...] informan a la administración tributaria los tipos de operaciones que en el respectivo año gravable realizaron con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, incluidos paraísos fiscales. **Esta es una expresión tributaria del control estatal, que debe recaer sobre las citadas operaciones comerciales y financieras.**

[...]

[...] la Sala encuentra que **el deber tributario de presentar oportunamente la declaración informativa** de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, es una obligación de hacer para con la administración, **que se concreta en suministrar información por parte del contribuyente, en los casos y oportunidades señalados por la norma.**

Así el medio más adecuado para sancionar al administrado por este tipo de infracciones es la imposición de multas, que en materia tributaria resultan ser eficaces para evitar el incumplimiento del deber de declarar, al desestimular y castigar la realización de estas conductas.

En efecto, como lo estipula el artículo 210 literal b), se trata del 1% de todas las operaciones realizadas con vinculados económicos, o del 0.5% de los ingresos netos (ante la imposibilidad de determinar la base de las

³⁵ *Ibíd*em

operaciones) o del patrimonio del contribuyente (cuando no existan ingresos) para la respectiva vigencia fiscal. [...] [...]”

De acuerdo con el criterio anterior, el objeto de la sanción por extemporaneidad es garantizar el cumplimiento oportuno del deber formal de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, documento que, a su vez, constituye un mecanismo que tiene la Administración para conocer las operaciones que realizan los contribuyentes del impuesto sobre la renta con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, con el fin de fiscalizar o verificar si estas operaciones se realizaron a precios de mercado, o lo que es lo mismo, si se respetaron las normas sobre precios de transferencia.

El contenido de la **declaración informativa individual de precios de transferencia**, que es la que interesa en este asunto, se halla en el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, vigente para el año gravable 2006:

“ARTÍCULO 2. Contenido de la declaración informativa individual. La declaración informativa individual a que se refiere el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, deberá contener:

- a) El formulario que para el efecto señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debidamente diligenciado.
 - b) La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
 - c) La información necesaria para la identificación de los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior y/o personas o entidades domiciliados o residentes en paraísos fiscales con los cuales se celebraron operaciones.
 - d) La información necesaria para la identificación de las operaciones realizadas durante el año gravable por el contribuyente con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales.
 - e) La información sobre la metodología utilizada y demás factores necesarios para la determinación de los precios o márgenes de utilidad.
 - f) La información necesaria para la determinación de los supuestos de vinculación económica.
 - g) La liquidación de las sanciones cuando a ello haya lugar.
 - h) La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.
- [...]”

Así, lo que debe informarse a la Administración Tributaria y correlativamente ésta necesita conocer, son, en general, los datos necesarios para identificar y ubicar al contribuyente, datos, que por lo demás, ya posee la autoridad tributaria, pues, de acuerdo con el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, el RUT es el mecanismo único para **identificar, ubicar** y clasificar, entre otros sujetos, a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.

También deben informarse los datos que identifiquen (i) los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior y las personas residentes o entidades domiciliadas en paraísos fiscales; (ii) las operaciones que el contribuyente realizó con estos en el respectivo año gravable; (iii) la metodología utilizada y los factores necesarios para la determinación de los precios o márgenes de utilidad; (iv) la determinación de los supuestos de vinculación económica; (v) liquidación de sanciones y (vi) la firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

Según el artículo 6 del Decreto 4349 de 2004, la declaración informativa individual debe presentarse anualmente a más tardar el 30 de junio del año siguiente al respectivo año gravable, en los lugares, formularios y demás condiciones que determine el Gobierno Nacional. Para el año 2006, los plazos fueron fijados por el Decreto 4583 del mismo año.

Por su parte, el artículo 3° del Decreto 1849 de 2006 estableció la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN.

La Resolución 8480 de 2006 expedida por la DIAN, fijó las condiciones técnicas y los demás requisitos que deben tenerse en cuenta para la presentación de las declaraciones **informativa individual (formulario 120)** e informativa consolidada de precios de transferencia (formulario 130).

El artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006 señala que la declaración informativa individual precios de transferencia (DIIPT) debe presentarse de la siguiente manera:

“Artículo 2°. Presentación de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia –Formulario 120. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la presentación de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia de que trata el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, deberán realizarla de la siguiente forma:

a) Presentar la información contenida en la Hoja 2 del Formulario 120, Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia, cuando a ello haya lugar, en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, haciendo uso del mecanismo de firma digital, en el Formato 1124 a que hace referencia el Anexo 1 de esta resolución, y presentar en todos los casos y en igual forma, la

información contenida en la Hoja 3 del mismo formulario, en el Formato 1125 a que hace referencia el Anexo 2 de esta misma resolución.

Presentada y validada esta información, se comunicará al declarante el resultado de dicho proceso. Si el resultado es de conformidad, el declarante debe continuar con el procedimiento señalado en el literal b). Si es de inconformidad, debe corregir la información y presentarla nuevamente, hasta que la misma sea exitosa;

b) Diligenciar, firmar y presentar virtualmente la Hoja principal de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia –Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, utilizando el mecanismo de firma con certificado digital;

c) Los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le permitirán al obligado a declarar, diligenciar e imprimir el correspondiente “Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales”, para proceder al pago de las sanciones, cuando a ellas haya lugar, ante las entidades autorizadas para recaudar a través de los mecanismos que estas ofrezcan y en las condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Parágrafo. La presentación de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia –Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solo se entenderá cumplida cuando se dé pleno cumplimiento a lo dispuesto en los literales a) y b) de este artículo.

Conforme con la norma en mención, la presentación del formulario 120 o declaración informativa individual comprende la de los formatos 1124 (hoja 2) y 1125 (hoja 3), que deben ser presentados y validados antes que el formulario 120 (Hoja principal). La norma prevé también que solo se entiende presentada la declaración informativa individual de precios de transferencia cuando estén debidamente presentados y validados los formatos 1124 y 125 y diligenciado, firmado y presentado de manera virtual, el formulario 120 u hoja principal.

Es de anotar que según la Resolución DIAN 3817 de 2007 (artículo 2), para la presentación de la declaración informativa individual (formulario 120) y los correspondientes formatos anexos (1124 y 1125), por el año gravable 2006, debe aplicarse el procedimiento establecido en la Resolución 8480 del 2 de agosto de 2006.

Como la DIIPT debe presentarse virtualmente, el literal c) del artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006, prevé que los sistemas electrónicos de la DIAN le permiten al declarante diligenciar e imprimir el recibo oficial de pago para cancelar las sanciones, “cuando a ellas haya lugar”, ante las entidades recaudadoras, a través de los mecanismos que éstas ofrezcan y en las condiciones que establezca la DIAN.

De acuerdo con el artículo 260-10 del Estatuto Tributario hay lugar al pago de la sanción por extemporaneidad cuando la DIIPT se presenta tardíamente, pues, la presentación extemporánea de la declaración es la infracción sancionable. No obstante, el referido precepto no prevé la fijación automática y de plano de la sanción.

Por lo tanto, las sanciones declaradas en el formulario a que se refiere el literal c) del artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006, son solamente las que voluntariamente determine el declarante, pues, se insiste el artículo 260-10 del Estatuto Tributario no permite que la sanción por extemporaneidad se fije automáticamente por el sistema electrónico de la DIAN. Por el contrario, la citada norma dispone que:

“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.

[...]

Cuando el contribuyente no liquide en su declaración informativa las sanciones aquí previstas, a que estuviere obligado o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 de este Estatuto.”

A su vez, los artículos 637, 638 y 701 del Estatuto Tributario, prevén, en su orden y en lo pertinente, lo siguiente:

“ARTICULO 637. ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales”³⁶.

“ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. <Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. **Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente**, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.[...]

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción

³⁶ Norma declarada exequible en sentencia C- 506 de 2002.

correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.”
(Resalta la Sala)

ARTICULO 701. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente** la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración. El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.”³⁷
(Resalta la Sala)

De acuerdo con la normativa transcrita, a la que expresamente remite el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT no puede imponerse automáticamente, pues, debe fijarse por resolución independiente o liquidación oficial de corrección de sanciones.

A su vez, la resolución independiente requiere la expedición previa del pliego de cargos con el fin de que el administrado conozca la infracción que le imputa la Administración y pueda formular los descargos correspondientes. Igual requisito se aplica respecto de la liquidación oficial de corrección de sanciones, pues es necesario que la DIAN expida también el correspondiente pliego de cargos para que el administrado ejerza su derecho de defensa³⁸.

Además, tanto la resolución sanción como la liquidación de corrección de sanciones son actos administrativos definitivos, susceptibles de ser recurridos en reconsideración³⁹ y de ser controvertidos ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo para que ésta decida si se ajustan o no al ordenamiento jurídico⁴⁰.

El trámite legal y las implicaciones puestas de presente se desconocen cuando la Administración liquida automáticamente la referida sanción, pues, lo hace de plano y sin motivación alguna en el formulario 120 u hoja principal de la DIIPT

³⁷ Norma declarada exequible en sentencias C-739 de 2006 y C-506 de 2002

³⁸ Entre otras, ver sentencia de 26 de noviembre de 2009, exp 16661 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁹ El artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que “ Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, **contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones** u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración”. (Resalta la Sala).

⁴⁰ Artículos 84 y 135 del Código Contencioso Administrativo, derogados por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011 .

presentada por el declarante. Además, se insiste, la sanción automática por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT no existe en la ley, pues, por el contrario, para su imposición, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario remitió a las normas generales de dicho estatuto.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos que interesan al proceso:

De manera oportuna, el 21 de junio de 2007⁴¹, C.I BANASÁN S.A. presentó electrónicamente los formatos 1124 (hoja 2-formulario 100066011639821) y 1125 (hoja 3-formulario (100066011641662) de la declaración informativa individual (DIIPT), correspondiente al año 2006⁴². Ese día, la DIAN dio por recibidos los citados formatos, firmados digitalmente.

Por circunstancias que no es del caso analizar en esta oportunidad⁴³, el 28 de junio de 2007, la sociedad presentó electrónicamente la hoja principal de la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) o formulario 120, en la cual el sistema liquidó automáticamente una sanción por extemporaneidad de \$189.743.000, que la demandante no pagó con la declaración⁴⁴.

En varias oportunidades, la actora solicitó a la DIAN el levantamiento de la sanción por extemporaneidad fijada por el sistema, pues, a su juicio, no incurrió en la infracción sancionable y, además, se le desconoció el debido proceso.

La DIAN negó la petición, fundamentalmente, porque de acuerdo con la Resolución 8480 de 2006, la declaración solo se entiende presentada con la entrega del formulario 120 y de los formatos 1124 y 1125.

De acuerdo con los hechos en mención y con el análisis que antecede, asiste razón a la actora en el sentido de que la DIAN no podía fijarle la sanción automática por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT, dado que esta se impuso sin tener en cuenta el trámite al que remite el artículo 260-10 del Estatuto

⁴¹ Artículo 22 del Decreto 4583 de 2006

⁴² Folios 36 a 39 c.ppal

⁴³ El demandante sostiene que la DIAN lo indujo a error.

⁴⁴ Folio 35 c.ppal

Tributario, lo que, a su vez, condujo a la violación del debido proceso y del derecho de defensa de la demandante.

En ese orden de ideas, la DIAN debió levantar a la actora la sanción que le impuso de manera automática.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, por las razones precisadas, la Sala se declara inhibida para resolver sobre la legalidad de los oficios 00435 de 18 de julio de 2007 y 79-00001-0009 de 10 de enero de 2008.

Además, anula los oficios 58000250-169 de 10 de octubre de 2008 y 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008 y las Resoluciones 00637 de 22 de enero de 2009 y 3638 de 8 de abril de 2009, por las cuales la DIAN se negó a levantar la sanción por extemporaneidad liquidada automáticamente en el formulario 120. A título de restablecimiento del derecho, declara que no procede la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT por el año gravable 2006 y que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de dicha sanción.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. **DECLÁRASE** inhibida para resolver sobre la legalidad de los oficios 00435 de 18 de julio de 2007 y 79-00001-0009 de 10 de enero de 2008, por las razones expuestas en la parte motiva.
2. **ANÚLANSE** los oficios 58000250-169 de 10 de octubre de 2008 y 100-211-230-27 de 29 de diciembre de 2008 y las Resoluciones 00637 de 22 de enero de 2009 y 3638 de 8 de abril del mismo año, proferidas por la DIAN.
3. A título de restablecimiento **DECLÁRASE** que no procede la sanción por extemporaneidad liquidada automáticamente por la demandada en formulario 120 u hoja principal de la declaración individual de precios de

transferencia presentada por la actora el 28 de junio de 2007 y que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de dicha sanción.

4. **RECONÓCESE** a la abogada SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO como apoderada de la DIAN.⁴⁵

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente
SALVA VOTO

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

DECLARACION INFORMATIVA – Se tipifica la sanción por la entrega extemporánea o la no entrega. Procedimiento para la imposición de sanciones / SANCIONES AUTOLIQUIDADAS – No son voluntarias / AUTOLIQUIDACION DE LA SANCION POR EXTEMPORANEIDAD POR NO PRESENTAR LA DECLARACION INFORMATIVA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA - No viola el derecho al debido proceso. No contraviene el derecho fundamental a la presunción de buena fe con el que deben actuar los particulares

Respecto de la declaración informativa, se tipifica la infracción por entrega extemporánea, por corrección de la declaración y por no entrega de la declaración. Para todas las infracciones, el artículo 260-10 E.T. dispone que el procedimiento para la aplicación de las sanciones será el contemplado en los artículos 637 y 638 E.T., es decir, que tales sanciones se pueden imponer en actos administrativos independientes o en las respectivas liquidaciones oficiales. Y que cuando se

⁴⁵ Folio 300 c.ppal

imponen en acto administrativo independiente, debe mediar pliego de cargos. Así lo reitera, incluso, el inciso séptimo del artículo 260-10 E.T. De las normas citadas, se infiere que el Estatuto Tributario prevé que las sanciones pueden ser impuestas por la administración mediante acto administrativo, caso en el cual, inicia la actuación administrativa de oficio correspondiente; o pueden ser autoliquidadas por el contribuyente en cumplimiento del deber legal de entregar la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa. De manera que no comparto que en la sentencia de la que me aparto, se haya concluido que las sanciones que se autoliquidada el contribuyente en las declaraciones informativas son voluntarias. Por el contrario, la autoliquidación supone el cumplimiento de un deber, no el arbitrio del contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260.10

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 47001-23-31-000-2009-00235-01(18519)

Actor: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL BANANEROS UNIDOS DE SANTA MARTA S.A. C.I. BANASAN S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Con el acostumbrado respeto, disiento de la decisión que tomó la sala en la sentencia del 1º de noviembre de 2012. Esa sentencia revocó la del 21 de julio de 2010, que dictó el Tribunal Administrativo del Magdalena, por la que se denegó la nulidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de “levantamiento de la sanción por extemporaneidad” de las declaraciones informativas de precios de transferencia que la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL BANANEROS UNIDOS DE SANTA MARTA S.A. C.I. BANASÁN S.A. estaba obligada a pagar.

En concreto, no comparto que se haya declarado la nulidad por la supuesta violación del derecho al debido proceso, por las siguientes razones:

Los artículos 260-1 y siguientes del E.T. regulan los precios de transferencia. Concretamente, el artículo 260-8 E.T. exige presentar, en ciertos

plazos determinados, y de manera anual, la declaración informativa de las operaciones que los contribuyentes realicen con vinculados económicos o partes relacionadas. Y el artículo 260-4 E.T. también les exige la entrega de la documentación comprobatoria de esas operaciones.

El artículo 260-10 E.T. tipifica las siguientes infracciones administrativas relativas a la documentación comprobatoria ya la declaración informativa:

Respecto de la documentación comprobatoria prevé dos infracciones: la relativa a la entrega extemporánea de la información, o con errores, o que no corresponda a la solicitada o que no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia; y la relativa a la no entrega de la información.

Respecto de la declaración informativa, se tipifica la infracción por entrega extemporánea, por corrección de la declaración y por no entrega de la declaración.

Para todas las infracciones, el artículo 260-10 E.T. dispone que el procedimiento para la aplicación de las sanciones será el contemplado en los artículos 637 y 638 E.T., es decir, que tales sanciones se pueden imponer en actos administrativos independientes o en las respectivas liquidaciones oficiales. Y que cuando se imponen en acto administrativo independiente, debe mediar pliego de cargos. Así lo reitera, incluso, el inciso séptimo del artículo 260-10 E.T.

No obstante lo anterior, el inciso diez del mismo artículo 260-10 E.T. también dispone lo siguiente:

“Cuando el contribuyente **no liquide** en su declaración informativa las sanciones aquí previstas, a **que estuviere obligado** o las liquide incorrectamente, la administración tributaria las liquidará incrementadas en un treinta (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 de este estatuto”

De las normas citadas, se infiere que el Estatuto Tributario prevé que las sanciones pueden ser impuestas por la administración mediante acto administrativo, caso en el cual, inicia la actuación administrativa de oficio correspondiente; o pueden ser autoliquidadas por el contribuyente en cumplimiento del deber legal de entregar la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa. De manera que no comparto que en la sentencia de la que me aparto, se haya concluido que las sanciones que se autoliquidan el contribuyente en las declaraciones informativas son voluntarias. Por

el contrario, la autoliquidación supone el cumplimiento de un deber, no el arbitrio del contribuyente.

Para la Corte Constitucional, la autoliquidación de sanciones tributarias constituye un mecanismo idóneo que se ajusta a las normas constitucionales porque consulta el principio de eficiencia. Este principio, dice la Corte, *“(...) busca asegurar que la gestión tributaria reporte a la Administración y a los administrados el mayor resultado al menor costo. La Corte ha sostenido que la eficiencia de las medidas tributarias deberá analizarse en función del cumplimiento, a cargo de los administrados, del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado; de tal suerte que si los mecanismos elegidos contribuyen directa o indirectamente al cumplimiento de éste deber, son constitucionales por incorporar el principio de la eficiencia que la Constitución Política reclama del sistema tributario.”*⁴⁶

Así mismo, para la Corte⁴⁷, las disposiciones que como el artículo 641 del E.T. prevén la autoliquidación de sanciones —como lo hace el artículo 260-10 E.T. inciso décimo— no violan el derecho fundamental al debido proceso. Por eso, considero pertinente transcribir el análisis que fundamentó la exequibilidad del artículo 641 E.T., porque sirven para fundamentar que la autoliquidación de la sanción por extemporaneidad por no presentar la declaración informativa de los precios de transferencia tampoco viola el derecho al debido proceso.

Dijo la Corte

“5.1. Para la Corte, la constitucionalidad de la sanción impuesta, por el inciso primero del artículo 641 del Estatuto Tributario, al responsable que presenta declaración de ventas fuera de tiempo, no admite discusión. De suyo, la imposición de una obligación vincula al sujeto pasivo a la prestación o a las consecuencias de su incumplimiento; por tanto si es constitucional la obligación de declarar y la imposición de términos perentorios para hacerlo, con independencia del resultado en la gestión económica del obligado y de la generación de ingresos para la Administración, también lo es, que al responsable que cumpla tardíamente con su obligación de presentar declaración de ventas se le impongan medidas correctivas para conminarlo a cumplir dentro de los períodos establecidos.

En relación con la constitucionalidad de la obligación de declarar y de las consecuencias que se siguen para el obligado que no cumple con la prestación, en Sentencia C-690 de 1996, con ponencia del Doctor Alejandro Martínez Caballero, dijo la Corporación:

“Ahora bien, para esta Corporación resulta claro que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las

⁴⁶ Corte Constitucional. Sentencia C 637 de 2000

⁴⁷ Idem

obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (C.P. art. 95 ord. 9) y en el principio de eficacia de la administración de impuestos (C.P. art. 209), por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord 9°)(..). (Subrayado fuera del texto)

5.2. El actor considera que la sanción que se impone al presunto infractor sin permitirle demostrar que en el período respectivo no realizó transacciones comerciales sujetas al impuesto, desconoce el derecho al debido proceso. Como a lo largo de esta providencia ha quedado explicado, este supuesto, por ser ajeno a la obligación de presentar declaración de Impuesto sobre la Ventas, no puede ser invocado como causal excluyente de responsabilidad.

De otra parte, aunque la aplicación del debido proceso en las actuaciones de la Administración, objeto de contradicciones en la doctrina extranjera y nacional, ha sido claro en nuestra legislación aún en vigencia de la anterior Constitución⁴⁸ y no se puso en duda por los integrantes de la Asamblea Constituyente⁴⁹. Sin embargo, considerando que, en casos como el que nos ocupa, la sanción debe eliminar radical y efectivamente las conductas contrarias a la obligación de informar a la Administración y hacerlo oportunamente, con el propósito de que ésta pueda realizar un efectivo control fiscal, el principio del debido proceso deberá entenderse supeditado o restringido en función del interés general.

Respecto a la aplicación de las garantías del debido proceso en el campo administrativo sancionatorio, ha dicho la Corporación:

“La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido.”⁵⁰

Además, debe aclararse que, tal como lo ha sostenido esta Corporación, en la imposición de la sanción por no presentación de la declaración tributaria, la carga probatoria a cargo de la Administración disminuye, porque, ésta no debe probar la infracción sino aceptarla como un hecho susceptible de ser desvirtuado⁵¹ y las causales idóneas para exonerar al omiso, deberán guardar relación directa con la imposibilidad de presentar a tiempo la declaración del Impuesto sobre las Ventas.

Ahora bien, no le asiste razón al demandante cuando pretende que la no generación de transacciones comerciales se tenga como causa excluyente de la obligación de presentar declaración de ventas, porque, al respecto aunque ya se dijo no sobra insistir, el resultado de la actividad del obligado, por ser ajena a la obligación de mantener informada a la

⁴⁸ Sentencia 17, Proceso 1259. Corte Suprema de Justicia. Sala Plena. Gaceta Judicial Tomo CLXXXIII.

⁴⁹ Presidencia de la República. Consejería para el Desarrollo de la Constitución. Consulta documental Sesión comisión 4° de abril 15 de 1991.

⁵⁰ T-145/93. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁵¹ “Ei incumbit probatio qui dicit non qui negat” o “Factum negantis probatio nulla est”.

Administración sobre la misma, no exculpa su incumplimiento como tampoco su cumplimiento tardío.

Para el efecto, resulta pertinente considerar lo dispuesto por la Corte en la sentencia C-690 de 1996, ya citada :

(..) En síntesis de todo lo expuesto, el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. Sin embargo, la Corte debe realizar una necesaria precisión. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley.(..)"

Así las cosas, el aparte demandado del inciso primero del artículo 641 del Estatuto Tributario, por prevalecer el interés general de la Administración, resulta constitucional. No obstante, ésta declaratoria no puede entenderse como negación del derecho que asiste a toda persona, a ser oído, a exculpar su responsabilidad, a presentar pruebas y controvertir las contrarias e impugnar las decisiones desfavorables. Por ello ha de condicionarse su exequibilidad a que la Administración desarrolle un espacio adecuado para que el infractor de la obligación de presentar declaración de ventas en tiempo, pueda ejercer su derecho de defensa (...)"

En el mismo sentido, en la sentencia C 506 de 2002, la Corte precisó lo siguiente:

"8. Desde la perspectiva de la precedente jurisprudencia, en relación con el cargo que aduce el demandante (según el cual la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago), **la Corte debe reiterar que una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias, constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios.**

Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la

ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.

De otro lado, el deber de autoliquidación de sanciones administrativas se justifica en virtud del principio de celeridad y eficacia de la función pública; admitida por el particular su responsabilidad por el desconocimiento de obligaciones para con la Administración, no resulta contrario a la Carta que proceda también al reconocimiento de las consecuencias de tal incumplimiento o de su cumplimiento deficiente, y antes bien desarrolla los referidos postulados de celeridad y eficacia administrativa.”

Como se puede apreciar, para la Corte Constitucional —máxima garante de los derechos fundamentales, entre estos, el derecho al debido proceso — no es contrario a ese derecho que los contribuyentes se autoliquiden las sanciones, como la de extemporaneidad, cuando se configuren los presupuestos para su imposición, pues ese mecanismo consulta el principio de eficiencia, y no contraviene el derecho fundamental a la presunción de buena fe con el que deben actuar los particulares.

También fue clara la Corte en precisar que cuando el contribuyente considere que no se configura la infracción, la administración debe garantizar la oportunidad de probarlo, pero la Corte es enfática en precisar que la simple verificación del incumplimiento de los plazos para presentar las declaraciones tributarias es suficiente para imponer la sanción, a menos que se acredite que ocurrieron circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito.

En el caso concreto, es un hecho cierto y no discutido que la demandante presentó extemporáneamente el formato 120 de la declaración informativa y, por lo tanto, era procedente la sanción por extemporaneidad. También está probado que la demandante propició una actuación administrativa pero no probó circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito para justificar el incumplimiento de la obligación. En esa medida, era no solo pertinente sino obligatorio que se autoliquidara la sanción.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra

