

REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realizan operaciones con vinculados económicos / PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD EN OPERACIONES COMPARABLES – Sirve para que la DIAN determine los ingresos, costos y deducciones con contribuyentes obligados a los precios de transferencia / DECLARACION INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Refleja las operaciones realizadas con vinculados económicos y requiere que se presente la documentación comprobatoria

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario regulan el régimen de precios de transferencia que se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. El régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, para 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. Por su parte, el artículo 260-1 inciso 2° del Estatuto Tributario facultó a la DIAN para que, en desarrollo de las facultades de verificación y control, determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto de renta realicen con vinculados económicos o partes relacionadas, *“mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior”*. Y, el inciso 6° de la misma norma precisó que los precios de transferencia solo producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta. Con tal fin, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario dispuso que los contribuyentes allí indicados deben presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas. Y el artículo 260-4 del mismo estatuto previó que dichos contribuyentes deben preparar y enviar la documentación comprobatoria por cada tipo de operación, para demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-1 INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-8

CORRECCION DE LA DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Al no liquidarse correctamente la sanción la DIAN puede liquidarla incrementada en un 30 por ciento / SANCION TRIBUTARIA EN RESOLUCION INDEPENDIENTE – Se debe dar traslado al administrado del pliego de cargos y cuenta con un mes para responderlo / PRESCRIPCION DE LA FACULTAD SANCIONATORIA – El término para imponer la sanción depende si se realiza en liquidación oficial o mediante resolución independiente

En ese orden de ideas, conforme con el artículo 260-10, lit. B, numerales 3 y 4 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente corrija la DIIPT y no liquide la sanción correspondiente o la liquide en forma incorrecta, la DIAN puede liquidarla e incrementarla en un 30%, conforme con el artículo 701 ibídem. Para imponer esta sanción, la DIAN debe seguir el procedimiento de los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario. Según el artículo 637 del E.T, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales. Si la sanción se

impone mediante resolución independiente, debe darse al administrado traslado del pliego de cargos y este tiene un mes para responder (art. 260-10, lit. B, num. 4, inc. 7). El artículo 638 del E.T consagra la prescripción de la facultad para imponer sanciones e indica que 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, pero si se imponen en resolución independiente, la DIAN debe formular el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de infracciones continuadas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 638 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 701

SANCION POR CORRECCION DE LA DECLARACION INFORMATIVA – Equivale al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos / INCONSISTENCIAS EN LA DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Se deben corregir dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes que se notifique el requerimiento especial / INCONSISTENCIA ENTRE DECLARACION INFORMATIVA Y ANEXOS – Al no estar definida por el legislador se debe acudir al sentido natural y obvio del término

El artículo 260-10, lit. B, num. 3, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, establece que la corrección de la DIIPT genera la siguiente sanción por corrección de la declaración informativa. (...) Así, la corrección de la DIIPT genera la sanción por corrección, que equivale al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num. 3°, inc. 1° del E.T). Sin embargo, dicha sanción puede reducirse al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, a su vez, corresponde, en general, al 1% del 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 retraso, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num 1° del E.T). Para ello, las inconsistencias a que se refiere el numeral 3 del literal B) artículo 260-10 del E. T., que dan lugar a la sanción por corrección, deben corregirse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se notifique requerimiento especial respecto a la declaración de renta del año que se informa. Según el artículo 260-10, lit. B), num 3° del E.T. las inconsistencias que generan la sanción por corrección son las siguientes: A) Las señaladas en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario. B) Cuando los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas son correctos, pero se anota como resultado un dato equivocado. C) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y los reportados en sus anexos, y D) **Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria.** Respecto a la última inconsistencia, el legislador no definió cuándo se presenta la falta de consistencia entre la DIIPT y/o sus anexos y la documentación comprobatoria, por lo cual debe acudir al sentido natural y obvio de la palabra consistencia. La Real Academia Española de la Lengua define la consistencia como “1. f. Duración, estabilidad, solidez. 2. f. Trabazón, coherencia entre las partículas de una masa o los elementos de un conjunto”. Así, existe inconsistencia cuando los datos y cifras de la DIIPT y/o sus

anexos no son sólidos o coherentes frente a los informados en la documentación comprobatoria.

FUENTE FORMAL: LEY 863 DE 2003 – ARTICULO 46 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-10 LITERAL B NUMERAL 3

CORRECCION DE SANCIONES TRIBUTARIAS – Se presenta cuando el contribuyente no las liquida correctamente, caso en el cual la DIAN las incrementa en el 30 por ciento / SANCION REDUCIDA EN CORRECCION DE SANCIONES – El contribuyente la debe calcular sobre el valor de la sanción ajustado a la ley y no sobre el liquidado por la DIAN cuando este es equivocado

De acuerdo con la norma anterior, si el declarante corrige la declaración y no liquida la sanción por corrección que corresponda, la Administración puede liquidarla, incrementada en el 30% de esta. La norma también permite reducir el incremento a la mitad si, dentro del término para interponer el recurso correspondiente, el declarante se acoge a la sanción reducida y paga la sanción más el incremento reducido. La Sala ha precisado que la base para liquidar la sanción reducida es la prevista en la ley y no la sanción que le determine la DIAN, si esta no es la que legalmente corresponde. En efecto, la Sección ha dicho que si la Administración impone una sanción que contraría la ley, *“no puede exigir al contribuyente que la sanción reducida se calcule con base en la sanción oficialmente determinada”*. También ha señalado que *“Lo imperativo es que la Administración imponga la sanción en los precisos términos que la ley lo ordena; si no actúa así, sino imponiendo su arbitrio, puede el informante, respetando la norma que le concede el beneficio de la sanción reducida, determinar la base de la sanción de acuerdo con la ley y con fundamento en dicha determinación, calcular el porcentaje de reducción de la sanción que en derecho corresponda”*. (Destaca la Sala).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 701

DECLARACION INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Al corregirse junto con los anexos con el fin de ser consistente con la documentación comprobatoria no procede sanción / SANCION REDUCIDA EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Procede cuando no existe falta de consistencia entre la declaración informativa y la documentación comprobatoria

Para la Sala, contrario a lo estimado por la DIAN, la corrección no se efectuó para incluir una nueva operación por el año gravable 2008 sino para subsanar las inconsistencias entre la DIIPT y el formato o anexo 1125, presentados el 9 de julio de 2009 frente a la documentación comprobatoria, de la cual, como se precisó, forman parte los estados financieros de la actora y el estudio de precios de transferencia, de acuerdo con el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, de los que se concluye que el monto total de las operaciones de la actora con la vinculada económica era de \$122.918.696.251. Adicionalmente, se observa que la documentación comprobatoria allegada refleja en cifras el tipo de operaciones realizadas con el vinculado económico, que permiten compararse con los datos declarados en la declaración informativa la inconsistencia advertida. Es de anotar que aunque el estado de pérdidas y ganancias de la actora refleja un monto total de las operaciones con la vinculada del exterior (\$122.918.696.251) que no coincide exactamente con el valor informado en la DIIPT de corrección y el

formulario 1125, presentados por el 10 de julio de 2009 (\$122.893.956.000), la DIAN no cuestionó el monto de la operación, motivo por el cual, la Sala acepta como monto total de las operaciones, la suma declarada el 10 de julio de 2009, es decir, \$122.893.956.000. En consecuencia, como la actora corrigió la DIIPT y sus anexos para que fueran consistentes con la documentación comprobatoria que estaba en poder de la DIAN, no procede la sanción determinada por la DIAN en los actos acusados. La sanción legalmente procedente es la sanción reducida del artículo 260-10, lit. B, num. 3, incisos penúltimo y último del E.T., que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, sanción, que a su vez, corresponde al 1% del valor total de las operaciones realizadas con los vinculados económicos, sin exceder de 39.000 UVT, como lo dispone el artículo 260-10 literal B) numeral 1 del E.T. Además, como la demandante no se liquidó la sanción por corrección que legalmente procedía, debe incrementarse esta en un 30%, conforme con los artículos 260-10 literal B) numeral 3 último inciso y 701 del E.T. Asimismo, el incremento en mención puede reducirse al 50% en los términos previstos en la última norma en mención.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-10 LITERAL B NUMERAL 3

PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA – No aplica en relación con la sanción por precios de transferencia prevista en la Ley 1607 de 2012 / SANCION POR CORRECCION DE INCONSISTENCIAS EN LA DECLARACION INFORMATIVA – Resulta más gravosa la sanción del artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 que la prevista en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario

El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 expresamente reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria. La actora alega que el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, norma posterior que modificó la sanción por corrección de inconsistencias, no resulta aplicable en este caso por ser más gravosa que la sanción por corrección de inconsistencias, prevista en el artículo 260-10 literal B) numeral 3 del E.T, vigente al momento de la imposición de la sanción. Al respecto, la Sala advierte que la sanción a que se refiere el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 efectivamente es más gravosa que la del artículo 260-10 literal B) numeral 3 del E.T, por cuanto el valor de las operaciones reportadas es de \$122.893.956.000 y al aplicarle la tarifa del 0.6%, arroja un resultado de \$737.363.736. Sin embargo, la norma establece una sanción máxima de 2.280 UVT, que para el año 2010, en que se impuso la sanción, arroja un tope máximo de \$55.985.400. (2280UVT X 24.555), valor que en todo caso resulta más gravoso para la actora que el 2% de la sanción por extemporaneidad, pues la sanción por inconsistencias en la declaración informativa determinada con fundamento en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se profirieron los actos sancionatorios es de **\$24.578.791**, que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad [1% del total de las operaciones (\$122.893.956.000)], es decir, el 2% de \$1.228.939.560. En consecuencia, no es aplicable la sanción del artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 – ARTICULO 121 / LEY 1607 DE 2012 – ARTICULO 197

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 54001-23-31-000-2011-00435-01(21517)

Actor: C.I. BRAYTEX S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

Mediante Decreto No. 4680 del 12 de diciembre de 2008 se fijaron los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones informativas individual y/o consolidada de precios de transferencia para el año gravable 2008.

Teniendo en cuenta el último dígito del NIT, C.I. BRAYTEX S.A. debía presentar su declaración informativa individual de precios de transferencia- DIIPT del año gravable 2008, hasta el 10 de julio de 2009.

El 9 de julio de 2009, la sociedad presentó la DIIPT correspondiente al año gravable 2008 e informó la suma de \$6.115.837.000 por concepto de “monto total de las operaciones de ingreso”, tanto en el formulario 120 como en el anexo o formulario 1125.

El 10 de julio de 2009, la actora corrigió la DIIPT y el anexo en el sentido de fijar la suma de \$122.893.956.000 como monto total de las operaciones de ingreso. Sin embargo, no liquidó sanción por corrección.

El 27 de noviembre de 2009, la DIAN profirió pliego de cargos en el que propuso a la actora la imposición de la sanción prevista en el artículo 260-10 literal B)

numeral 3 incisos primero y último del Estatuto Tributario, porque corrigió la DIIPT para adicionar operaciones de ingreso y no liquidó la sanción por corrección correspondiente.

En la respuesta al pliego de cargos de 27 de enero de 2010, la actora alegó que la sanción por corrección que le corresponde es la reducida, que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, aumentada en un 30%, según el artículo 701 del Estatuto Tributario. Lo anterior, con fundamento en el artículo 260-10 literal B) numeral 3 e incisos penúltimo y último del mismo estatuto, debido a que corrigió inconsistencias de la DIIPT y sus anexos en relación con la documentación comprobatoria.

En el mismo escrito, se acogió a la reducción de la sanción del artículo 701 del E.T, para lo cual se determinó una sanción por corrección de \$24.579.000, más una sanción del 30%, reducida a la mitad por \$3.687.000, para un total de \$28.266.000. La demandante pagó el total de la referida mediante recibo oficial de 27 de enero de 2010¹.

Mediante Resolución No. 900009 notificada el 29 de junio de 2010, la DIAN impuso a la actora una sanción de \$926.757.000, correspondiente al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos, limitada a 39.000 UVT, que incrementó en un 30% (\$279.027.000). El total de la sanción ascendió a \$1.204.784.100 y se impuso con fundamento en el artículo 260-10 literal B) numeral 3) incisos primero y último del Estatuto Tributario.

Por Resolución 900104 del 8 de junio de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A, formuló las siguientes pretensiones:

¹ Folio 46 c.a

“1. Se declare la nulidad de la Resolución Sanción 900009 del 22 de junio de 2010 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta y Resolución No. 900104 de fecha 08 de junio de 2011, por medio de la cual la Subdirección de Recursos Jurídicos, del Nivel Central – Dirección de Gestión Jurídica, Resuelve un recurso de Reconsideración, respecto de la Declaración de Precios de Transferencia del 2008, notificada personalmente el pasado 22 de junio de 2011.

2. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho se declare que la infracción fue atendida oportunamente mediante el recibo de pago del banco de occidente No. 23016463 (415) 7707212489953 (8020) 23600012325217 del 27 de enero de 2010 por valor de \$28.266.000 que comprende el pago de la sanción por inconsistencia más el incremento de la sanción reducida a la mitad.

3. Que se condene en costas a la Dirección de Impuestos de Cúcuta.

4. Solicito a su señoría se abstenga de ordenar la caución de que trata el artículo 140 C.C.A. por las siguientes razones jurídicas...”

La actora citó como normas violadas los artículos 260-10 literal B) numeral 3 del Estatuto Tributario y 684 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, reglamentario del artículo 260-4 del Estatuto Tributario, señala que la documentación comprobatoria se compone de la información general, la información específica y la información anexa. De la última forman parte los estados financieros junto con sus notas y el dictamen del revisor fiscal.

La actora entregó oportunamente esta información a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional y con ocasión del recurso de reconsideración, la entregó de nuevo a la División de Gestión Jurídica.

Del análisis de dicha información, que constituye la documentación comprobatoria, se concluye que *“La única operación de la empresa que se somete al régimen de precios de transferencia corresponde a los ingresos recibidos por la producción y comercialización de productos textiles y confecciones colombianas a su cliente en el exterior, anteriormente identificado”*, es decir, la DISTRIBUIDORA EL MUNDO DEL BLUMER C.A.

Además, la actora identificó claramente las operaciones que realizó con su único vinculado económico del exterior, que fueron los ingresos netos por venta de inventarios producidos y por venta de inventarios no producidos.

La primera información reportada en la DIIPT y sus anexos, presentada el 9 de julio de 2009, corresponde a la información registrada en el renglón 4120-industria manufacturera, del estado de pérdidas y ganancias de la actora, por \$6.115.836.525.

Al día siguiente, la actora detectó que la documentación comprobatoria (de la que forman parte los estados financieros) no era consistente con la DIIPT y los anexos que había presentado.

Por ello, procedió a corregirla y presentó un nuevo formulario y el anexo 1125, que hace parte de la DIIPT, teniendo en cuenta tanto los ingresos netos por venta de inventario producido (\$6.115.837.000), como los ingresos netos por venta de inventario no producido (\$116.718.119.000), para un total de \$122.893.956.000.

Esta información es similar a la reportada en el estado de pérdidas y ganancias (documentación comprobatoria), que es la siguiente:

4120 Industria manufacturera.....	\$	6.115.838.525
4135 Comercio al por mayor y por menor.....	\$	116.802.859.726
Total ingresos operacionales.....	\$	122.918.696.251

Con base en el estado de pérdidas y ganancias y en lo señalado en la página 6 del estudio de precios de transferencia, en el que se afirma que el 99.98% de las ventas de C.I. BRAYTEX S.A. eran realizadas a su único vinculado económico DISTRIBUIDORA EL MUNDO DEL BLUMER C.A., se concluye que la operación que faltaba registrar en la DIIPT era la de comercio al por mayor y por menor por \$116.718.119.000, ya que este valor se obtenía simplemente por la diferencia entre el total de ventas a la vinculada (99.98%) y la venta de inventario producido (4.9755%), lo que da como resultado un neto por venta de inventario no producido por la cifra en mención, que corresponde al 95.005% de las operaciones.

Así, la declaración de corrección del 10 de julio de 2009, tuvo por objeto corregir las inconsistencias entre los datos de la DIIPT y sus anexos y los de la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario. Por esta razón, la sanción procedente era el 2% de la sanción por extemporaneidad, sin exceder de 39.000 UVT, como lo prevé el artículo 260 literal B) numeral 3) del E. T cuando de corregir inconsistencias se trata.

De otra parte, la sanción impuesta no es proporcional y viola el principio de seguridad jurídica a que se refiere la Circular 175 de 2001 de la DIAN, pues lo que hizo la actora fue ajustar los datos de la DIIPT y sus anexos a la documentación comprobatoria.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que en aquellos casos en que exista diferencia de criterios frente a la aplicación de las normas, los contribuyentes o usuarios tienen la posibilidad de efectuar correcciones a las declaraciones, sin que se requiera la liquidación de sanción alguna, acatando los procedimientos previstos. Y, en los demás casos deben aplicarse las normas que permiten reducción de la sanción o aplicación del principio de favorabilidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

En este caso, la sanción se impuso con fundamento en el artículo 260-10 literal B) numeral 3 inciso primero del E. T, que prevé que cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa deben liquidar y pagar una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de 39.000 UVT. Esta sanción se incrementa en el 30%, según el último inciso del mismo numeral.

No es aplicable el inciso segundo del literal d) del numeral tercero, literal B) del artículo 260-10 del E.T, puesto que esta norma se refiere a inconsistencias entre los datos consignados en la DIIPT y en la documentación comprobatoria.

Lo anterior, porque la actora no incurrió en ninguna inconsistencia, pues presentó una segunda declaración por el mismo concepto y periodo, en la que modificó los valores declarados inicialmente. Además, no liquidó la correspondiente sanción por corrección. La DIAN no cuestionó la veracidad de los valores declarados.

Se debe tener en cuenta que la sanción por corrección fue prevista por el legislador para velar por el correcto registro de los datos en las declaraciones que, como la informativa, tienen graves implicaciones en la determinación del impuesto y en la actividad fiscalizadora. Adicionalmente, el artículo 260-10 literal B) numeral 3) del E.T no permite la graduación o la proporcionalidad de la sanción.

La DIAN no violó el principio de seguridad jurídica, por cuanto no actuó en contra de lo expuesto por la Corte Constitucional o la doctrina oficial y porque procede la sanción por corrección aun cuando esta tiene lugar antes del vencimiento del término para declarar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

El 9 de julio de 2009, la actora presentó la DIIPT por el año gravable 2008 y en el renglón 28 (monto total de las operaciones de ingreso) registró \$6.115.837.000.

El 10 de julio de 2009, la actora aumentó a \$122.893.956.000 el valor declarado en el renglón 28, sin liquidar la sanción por corrección correspondiente.

Para acogerse a la reducción de la sanción prevista en el artículo 701 del Estatuto Tributario, la demandante liquidó y pagó \$28.266.000 por concepto de corrección a la DIIPT así:

Vlr total de las operaciones realizadas con vinculados económicos (2008)	\$122.893.956.000
Por tarifa (sanción por extemporaneidad)	1%
Valor sanción por extemporaneidad	1.228.940.000
Por tarifa sanción por corrección	2%
Valor sanción por corrección	24.579.000
Incremento según el artículo 701 E.T.	30%
Vr. Incremento	7.374.000
Vr. Sanción	24.579.000
Sanción reducida (50% del incremento)	3.687.000
Valor pago	28.266.000

El pago realizado no subsana la infracción por la cual se impuso la sanción, en primer lugar, porque la sanción por corrección debió liquidarse en el momento de efectuarse la corrección de la DIIPT, esto es, el 10 de julio de 2009. Y, en segundo

lugar, porque según el artículo 260-10 literal B) numeral 3 del E.T, la sanción por corrección no se determinó correctamente, pues el 2% se aplica al impuesto sobre la renta y no frente a la DIIPT.

En consecuencia, le sanción por corrección fue debidamente impuesta, pues al confrontar el renglón 28 de la declaración presentada el 9 de julio de 2009 y de la presentada al día siguiente, se advierte que la demandante corrigió la DIIPT en un monto de \$116.778.119.000.

Como en la declaración de corrección del 10 de julio de 2009 la actora no liquidó la sanción por corrección, la DIAN estaba facultada para imponerla, según el artículo 260-10 literal B) numeral 3 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 701 de la misma normativa.

Teniendo en cuenta que la ley rige hacia el futuro, no es aplicable en este caso el principio de favorabilidad de la sanción, regulado en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Lo anterior, por cuanto la sanción se impuso en el año 2009, mediante acto administrativo que se encuentra en firme, con base en la norma que se encontraba vigente al momento del hecho que generó la infracción.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

La modificación a la DIIPT inicial se debió a la necesidad de corregir unas inconsistencias entre esta declaración inicial y sus anexos y la documentación comprobatoria. Al verificar la documentación comprobatoria se hacía imperativo modificar la DIIPT y sus anexos para que hubiera concordancia entre estos y la citada documentación.

En consecuencia, la sanción procedente no fue la que impuso la DIAN. La sanción aplicable es la del inciso segundo del numeral 3, literal B del artículo 260-10 del E.T, conforme con la cual la sanción por corrección debe determinarse de la siguiente manera:

Valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos Año 2008		122.893.956 .000
Por tarifa (sanción por extemporaneidad)		1%
Valor sanción por extemporaneidad		1.228.939.5 60
Por tarifa sanción por corrección		2%
Valor sanción por corrección		24.578.791
Más incremento del 30%, según el artículo 701 E.T.		3.686.819
30% del valor de la sanción (24.578.791 * 30%)	7.373.637	
Menos 50% reducción de la sanción - artículo 701 E.T.	- 3.686.819	
Total incremento de la sanción por corrección	3.686.819	
Total sanción		28.265.610

Con fundamento en el anterior cálculo, la demandante liquidó y pagó la sanción liquidada (\$28.266.000), según recibo de pago del 27 de enero de 2010. Esta suma comprende la sanción por corrección más el incremento de la sanción del artículo 701 del E.T, reducida al 50%.

Si bien el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 modificó la sanción por corrección, dicha norma no es aplicable porque es desfavorable a la actora, como se advierte a continuación:

Valor total de las operaciones	\$122.893.956.000
Porcentaje Ley 1607	0.6%
Valor de la Sanción	\$737.363.736
Límite de la sanción	
2.280 UVT	\$62.665.000

Con fundamento en el principio de favorabilidad, la actora liquidó y pagó la sanción (\$28.266.000) que se establecía en el literal B) numeral 3) del artículo 260-10 del E.T. por la corrección de inconsistencias. Por tanto, la norma posterior no puede aplicarse por ser desfavorable a la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a C.I. BRAYTEX S.A. la máxima sanción por corrección establecida en el artículo 260-10 literal B numeral 3 incisos primero y último del Estatuto Tributario porque la actora corrigió la DIIPT del año gravable 2008, sin liquidarse la sanción por corrección correspondiente.

Según la apelante, la sanción aplicable es la reducida, prevista en el artículo 260-10 literal B) numeral 3) incisos último y penúltimo del E.T, que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad. Además, a esta sanción debe adicionarse el 30% de la sanción que se liquide, conforme con el artículo 701 del E.T.

La Sala precisa, entonces, si la sanción por corrección debe liquidarse conforme lo determinó la DIAN o según lo alega la demandante².

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario³ regulan el régimen de precios de transferencia que se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior⁴. El régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes⁵, para 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.

Por su parte, el artículo 260-1 inciso 2° del Estatuto Tributario facultó a la DIAN para que, en desarrollo de las facultades de verificación y control, determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto de renta realicen con vinculados económicos o partes relacionadas, *“mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones*

² La Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 1 de octubre de 2014, exp 19774

³ Las normas de precios de transferencia fueron adicionadas al Estatuto Tributario por la Ley 788 de 2002, modificada por la Ley 863 de 2003 y por la Ley 1607 de 2012.

⁴ 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.

⁵ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 260-1, inc. 1°.

comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior". Y, el inciso 6° de la misma norma precisó que los precios de transferencia solo producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta.

Con tal fin, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario dispuso que los contribuyentes allí indicados deben presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas⁶. Y el artículo 260-4 del mismo estatuto⁷ previó que dichos contribuyentes deben preparar y enviar la documentación comprobatoria por cada tipo de operación, para demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia⁸.

En su redacción original, el artículo 260-8 E.T.⁹ establecía que a la declaración informativa le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario, que, entre otros aspectos, regulan las sanciones que se generan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, el artículo 44 de la Ley 863 de 2003¹⁰ eliminó dicha remisión, y el artículo 46 de la misma ley¹¹ modificó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario en el sentido de fijar las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa.

Por su parte, el artículo 260-10, lit. B, numeral 3 inciso 1 del Estatuto Tributario¹² dispuso que la corrección de la DIIPT genera una sanción equivalente al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 UVT. Y, el mismo artículo 260-10, lit. B, numeral 3 inciso penúltimo del E.T. prevé

⁶ El artículo 260-8 del E.T fue modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

⁷ El artículo 260-4 del E.T fue modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003.

⁸ El artículo 260-4 del Estatuto Tributario también precisó que la documentación comprobatoria debe enviarse dentro de los plazos y condiciones fijados por el Gobierno Nacional y que la documentación debe conservarse por mínimo cinco (5) años a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, y colocarse a disposición de la Administración cuando esta la solicite.

⁹ El artículo 260-8 del E.T fue adicionado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002.

¹⁰ El artículo 44 de la Ley 863 de 2003 modificó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario.

¹¹ El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

¹² El artículo 260-10 del E.T fue modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003

que la corrección genera una sanción reducida que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad.

Asimismo, el artículo 260-10, lit. B, num. 3, último inciso del E.T establece que *“Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la administración tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”*.

A su vez, el artículo 260-10, lit. B, num. 4, inciso 6 prevé que *“El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Y, el inciso 7 del mismo numeral dispone que “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”*.

En ese orden de ideas, conforme con el artículo 260-10, lit. B, numerales 3 y 4 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente corrija la DIIPT y no liquide la sanción correspondiente o la liquide en forma incorrecta, la DIAN puede liquidarla e incrementarla en un 30%, conforme con el artículo 701 *ibídem*¹³

Para imponer esta sanción, la DIAN debe seguir el procedimiento de los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario. Según el artículo 637 del E.T, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales. Si la sanción se impone mediante resolución independiente, debe darse al administrado traslado del pliego de cargos y este tiene un mes para responder (art. 260-10, lit. B, num. 4, inc. 7).

¹³ **“Artículo 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 artículo 638 del E.T consagra la prescripción de la facultad para imponer sanciones e indica que 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, pero si se imponen en resolución independiente, la DIAN debe formular el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de infracciones continuadas.

CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN SANCIONABLE

El artículo 260-10, lit. B, num. 3, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, establece que la corrección de la DIIPT genera la siguiente sanción por corrección de la declaración informativa¹⁴:

“Artículo 260-10 del E.T, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

Se presentan inconsistencias en la declaración informativa, en los siguientes casos:

a) Los señalados en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario;

b) Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado;

¹⁴ Las cifras fueron ajustadas en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007).

c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y los reportados en sus anexos;

d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o en sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

Las anteriores inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial en relación con la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de 39.000 UVT.

Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”.

Así, la corrección de la DIIPT genera la sanción por corrección, que equivale al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num. 3°, inc. 1° del E.T).

Sin embargo, dicha sanción puede reducirse al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, a su vez, corresponde, en general, al 1% del 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 retraso, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num 1° del E.T). Para ello, las inconsistencias a que se refiere el numeral 3 del literal B) artículo 260-10 del E. T., que dan lugar a la sanción por corrección, deben corregirse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se notifique requerimiento especial respecto a la declaración de renta del año que se informa.

Según el artículo 260-10, lit. B), num 3° del E.T. las inconsistencias que generan la sanción por corrección son las siguientes:

- a) Las señaladas en los artículos 580¹⁵, 650-1¹⁶ y 650-2¹⁷ del Estatuto Tributario.
- b) Cuando los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas son correctos, pero se anota como resultado un dato equivocado.
- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y los reportados en sus anexos, y
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria.**

Respecto a la última inconsistencia, el legislador no definió cuándo se presenta la falta de consistencia entre la DIIPT y/o sus anexos y la documentación comprobatoria, por lo cual debe acudir al sentido natural y obvio de la palabra

¹⁵ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 580. **“Declaraciones que se tienen por no presentadas.** No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
- b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.
- c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.
- d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.
- e. Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago. (Literal adicionado por la Ley 1066 de 2006 y derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010).

PARÁGRAFO. (adicionado por el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006). No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada”.

¹⁶ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 650-1. **“Sanción por no informar la dirección.** Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1”.

¹⁷ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 650-2. **“Sanción por no informar la actividad económica.** Cuando el declarante no informe la actividad económica, se aplicará una sanción hasta de \$9.532.000 que se graduará según la capacidad económica del declarante.

Lo dispuesto en el inciso anterior será igualmente aplicable cuando se informe una actividad económica diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la Administración una vez efectuadas las verificaciones previas del caso”.

consistencia. La Real Academia Española de la Lengua define la consistencia como “1. f. Duración, estabilidad, solidez. 2. f. Trabazón, coherencia entre las partículas de una masa o los elementos de un conjunto”. Así, existe inconsistencia cuando los datos y cifras de la DIIPT y/o sus anexos no son sólidos o coherentes frente a los informados en la documentación comprobatoria¹⁸.

Por su parte, el artículo 701 del E.T, al que remite el artículo 260-10 literal B) numeral 3 último inciso del E.T dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 701 DEL E.T. 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”.

De acuerdo con la norma anterior, si el declarante corrige la declaración y no liquida la sanción por corrección que corresponda, la Administración puede liquidarla, incrementada en el 30% de esta. La norma también permite reducir el incremento a la mitad si, dentro del término para interponer el recurso correspondiente, el declarante se acoge a la sanción reducida y paga la sanción más el incremento reducido.

La Sala ha precisado que la base para liquidar la sanción reducida es la prevista en la ley y no la sanción que le determine la DIAN, si esta no es la que legalmente corresponde¹⁹. En efecto, la Sección ha dicho que si la Administración impone una sanción que contraría la ley, *“no puede exigir al contribuyente que la sanción reducida se calcule con base en la sanción oficialmente determinada”*²⁰.

¹⁸ Sentencia de 1 de octubre de 2014, exp 19774

¹⁹ Sentencia de 19 de febrero de 2015, exp 20079. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ Sentencia de 4 de junio de 1994, exp. 9374, C.P. Julio Enrique Correa.

También ha señalado que *“Lo imperativo es que la Administración imponga la sanción en los precisos términos que la ley lo ordena; si no actúa así, sino imponiendo su arbitrio, puede el informante, respetando la norma que le concede el beneficio de la sanción reducida, determinar la base de la sanción de acuerdo con la ley y con fundamento en dicha determinación, calcular el porcentaje de reducción de la sanción que en derecho corresponda”*²¹. (Destaca la Sala).

Es decir, corresponde al demandante probar la base correcta sobre la cual proceden la sanción por no informar y la consiguiente reducción de esta²².

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 9 de julio de 2009, la actora presentó la DIIPT correspondiente al año gravable 2008 y en la casilla 28 y en el formulario 1125 informó un monto total de las operaciones de ingreso por \$6.115.837.000²³.
- Al día siguiente, esto es, el 10 de julio de 2009, la demandante corrigió la anterior declaración y sus anexos y determinó en \$122.893.956.000 el monto total de operaciones de ingreso. En la declaración de corrección no liquidó sanción alguna²⁴.
- Mediante pliego de Cargos 900002 de 27 de noviembre de 2009, la DIAN propuso la sanción por corrección del 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos, limitada a 39.000 UVT y la aplicación del artículo 701 ib. Estimó que se configuró el hecho sancionable contemplado en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario literal B) numeral 3 inciso 1 del E.T, pues la corrección fue solo para aumentar el monto de las operaciones y la actora no liquidó sanción por corrección.
- En la respuesta al pliego de cargos de 27 de enero de 2010, la actora alegó que la sanción por corrección que le corresponde pagar, equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, aumentada en un 30%. Lo anterior, con fundamento en el artículo 260-10 literal B) numeral 3 incisos penúltimo y

²¹ Sentencia de 9 de junio de 2000, exp. 10035, actor: Fiduciaria Selfin S.A., C.P. Delio Gómez Leyva.

²² Sentencia de 19 de febrero de 2015, exp 20079. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

²³ Folio 11 c.a

²⁴ Folio 12 c.a

último del mismo estatuto, debido a que corrigió inconsistencias de la DIIPT inicialmente presentada y sus anexos frente a la documentación comprobatoria.

- En el mismo escrito, se acogió a la reducción del incremento de la sanción del artículo 701 del E.T. Para ello, la actora se determinó una sanción por corrección de \$24.579.000, más una sanción del 30%, reducida a la mitad por \$3.687.000, para un total de \$28.266.000. Y mediante recibo oficial de pago de 27 de enero de 2010 pagó el total de la sanción determinada por ella²⁵.
- Mediante la Resolución Sanción No. 900009 del 22 de junio de 2010, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos, limitándola al tope máximo establecido (39.000 UVT año base 2009) por \$926.757.000 más el 30% de conformidad con el artículo 701 del E.T., para un total de \$1.204.784.100.
- Por Resolución No. 900104 del 8 de junio de 2011 la DIAN confirmó en reconsideración la sanción recurrida.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la DIAN justificó la sanción impuesta de la siguiente forma:

“No acierta el recurrente cuando insiste en que el hecho sancionable en que incurrió la sociedad corresponde a lo previsto en el literal c) (sic) del numeral 3º del Literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, toda vez que la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta verificó el Formato 1125 del año 2008 y estableció que en la declaración inicial el anexo coincidía con el monto de las operaciones de la declaración renglón 28 por \$6.115.837.000 (folio 11) y el monto de las operaciones formato 1125 (folio 13) con lo informado.

Igualmente en la declaración de corrección, la cifra de las operaciones en el renglón 28 por \$122.893.956.000 (folio 12),

²⁵ Folio 46 c.a

coincide con el total de las operaciones del Formato 1125 (folio 13), esto es con las cifras entre lo consignado en la declaración informativa y lo reportado en sus anexos (folio 13).

A folio 13, obra el reporte del sistema en el cual se encuentra la información del Formato 1125 del año 2008 de la sociedad contribuyente, donde se aprecia que la corrección se realizó para incluir una nueva operación, con un nuevo monto de operación y un nuevo tipo de operación, ya que ésta no aparece dentro del estudio allegado por la sociedad C.I. BRAYTEX S.A.[...]”

(Subraya la Sala)

El apelante alegó que aportó las pruebas pertinentes para demostrar que la declaración de corrección se presentó para corregir inconsistencias entre los datos consignados en la DIIPT y sus anexos y la documentación comprobatoria.

Para el efecto, sostuvo que con base en el estado de pérdidas y ganancias, que hace parte de la documentación comprobatoria, y lo señalado en la página 6 del estudio de precios de transferencia, en el que se afirma que el 99.98% de las ventas de la actora eran realizadas a su único vinculado económico del exterior DISTRIBUIDORA EL MUNDO DEL BLUMER C.A.²⁶, se concluye que la operación que faltaba registrar en la DIIPT inicial era la de comercio al por mayor y por menor por \$116.718.119.000, valor que se obtenía simplemente de restar del total de las ventas a la vinculada \$122.918.696.000 (99.98%), la venta de inventario

²⁶ *En el Estudio sobre precios de transferencia se anotó lo siguiente: “Es así como durante el periodo gravable 2008, C.I. BRAYTEX S.A. se vincula económicamente con su cliente del exterior EL MUNDO DEL BLUMER C.A., al vender a esta misma sociedad extranjera el 99.98% de su producción.*

La única operación de la empresa que se somete al régimen de precios de transferencia corresponde a los ingresos recibidos por la producción y comercialización de productos textiles y confecciones colombianas a su cliente en el exterior, anteriormente identificado”. (folio 88 c.p.).

producido \$6.115.837.000 (4.9755%), lo que daba como resultado \$116.718.119.000, que corresponde al 95.005% de las operaciones.

La Sala observa que en la Hoja 2 – formato 1125 del anexo de la DIIPT presentada el 10 de julio de 2009, se anotó lo siguiente²⁷:

Año	Nombre	Descripción	Monto de la operación
2008	Distribuidora el Mundo del Blumer C.A.	Neto por venta de inventario Producido	\$6.115.837.000
2008	Distribuidora el Mundo del Blumer C.A.	Neto por venta de inventario no Producido	\$116.718.119.000

En el estado de pérdidas y ganancias del año gravable 2008, que hace parte de la documentación comprobatoria, de acuerdo con el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004²⁸, dichas cifras se reflejaron así²⁹:

²⁷ Folio 13 c. de a.

²⁸ **Decreto 4349 del 22 de diciembre de 2004, ARTÍCULO 7. Contenido de la documentación comprobatoria.** La documentación comprobatoria a que se refiere el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, deberá contener los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente demuestre que sus ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes.

La documentación e información a conservar, en cuanto sea compatible con el tipo de operación objeto de análisis y con el método utilizado, será la siguiente:

[...]

C.I. BRAYTEX S.A.

NIT: 807.000.348-5

ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

DE ENERO 01 A DICIEMBRE 31 DE 2008

NOMBRE DE LA CUENTA

INGRESOS OPERACIONALES

Industrias Manufactureras 6.115.836.525

Comercio al por mayor y por menor 116.802.859.726

Total Ingresos Operacionales

122.918.696.251

Para la Sala, contrario a lo estimado por la DIAN, la corrección no se efectuó para incluir una nueva operación por el año gravable 2008 sino para subsanar las inconsistencias entre la DIIPT y el formato o anexo 1125, presentados el 9 de julio

C. Información Anexa

[...]

a) Estados financieros de propósito general básicos: Balance general, Estado de resultados, Estado de cambios en el patrimonio, Estado de cambios en la situación financiera, Estado de flujos de efectivo y Estados financieros consolidados cuando la matriz o controlante se encuentre en Colombia, ajustados por inflación cuando a ello haya lugar, y preparados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, con el dictamen y sus notas.

b) Los siguientes estados financieros de propósito especial: Balance general, Estado de resultados, de costos de producción y de costo de ventas para los bienes y servicios, desagregados o segmentados por tipo de operación y ajustados por inflación cuando a ello haya lugar.”

²⁹ Folio 165 c.a.

de 2009³⁰ frente a la documentación comprobatoria, de la cual, como se precisó, forman parte los estados financieros de la actora y el estudio de precios de transferencia, de acuerdo con el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004³¹, de los que se concluye que el monto total de las operaciones de la actora con la vinculada económica era de \$122.918.696.251.

Adicionalmente, se observa que la documentación comprobatoria allegada refleja en cifras el tipo de operaciones realizadas con el vinculado económico, que permiten compararse con los datos declarados en la declaración informativa la inconsistencia advertida.

Es de anotar que aunque el estado de pérdidas y ganancias de la actora refleja un monto total de las operaciones con la vinculada del exterior (\$122.918.696.251) que no coincide exactamente con el valor informado en la DIIPT de corrección y el formulario 1125, presentados por el 10 de julio de 2009 (\$122.893.956.000), la DIAN no cuestionó el monto de la operación, motivo por el cual, la Sala acepta como monto total de las operaciones, la suma declarada el 10 de julio de 2009, es decir, \$122.893.956.000.

En consecuencia, como la actora corrigió la DIIPT y sus anexos para que fueran consistentes con la documentación comprobatoria que estaba en poder de la DIAN, no procede la sanción determinada por la DIAN en los actos acusados.

La sanción legalmente procedente es la sanción reducida del artículo 260-10, lit. B, num. 3, incisos penúltimo y último del E.T., que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, sanción, que a su vez, corresponde al 1% del valor total de las operaciones realizadas con los vinculados económicos, sin exceder de 39.000 UVT, como lo dispone el artículo 260-10 literal B) numeral 1 del E.T.

³⁰ En los cuales solo se tuvo en cuenta como monto total de las operaciones de ingreso, las ventas por inventario producido (\$6.115.836.525)

³¹ Folios 83 a 166 c. a

Además, como la demandante no se liquidó la sanción por corrección que legalmente procedía, debe incrementarse esta en un 30%, conforme con los artículos 260-10 literal B) numeral 3 último inciso y 701 del E.T. Asimismo, el incremento en mención puede reducirse al 50% en los términos previstos en la última norma en mención.

DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD

El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 expresamente reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria³².

La actora alega que el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, norma posterior que modificó la sanción por corrección de inconsistencias, no resulta aplicable en este caso por ser más gravosa que la sanción por corrección de inconsistencias, prevista en el artículo 260-10 literal B) numeral 3 del E.T, vigente al momento de la imposición de la sanción.

El artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 121. Modifíquese (sic) el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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

³² **Ley 1607 de 2012, artículo 197.** Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

[...]

3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

[...]”

[...]

2. Sanción por inconsistencias en la declaración informativa. Cuando la declaración informativa contenga inconsistencias respecto a una o más operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) del valor de dichas operaciones, sin que la sanción exceda la suma equivalente a dos mil doscientas ochenta (2.280) UVT

Al respecto, la Sala advierte que la sanción a que se refiere el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 efectivamente es más gravosa que la del artículo 260-10 literal B) numeral 3 del E.T, por cuanto el valor de las operaciones reportadas es de \$122.893.956.000 y al aplicarle la tarifa del 0.6%, arroja un resultado de \$737.363.736.

Sin embargo, la norma establece una sanción máxima de 2.280 UVT, que para el año 2010, en que se impuso la sanción, arroja un tope máximo de \$55.985.400. (2280UVT X 24.555³³), valor que en todo caso resulta más gravoso para la actora que el 2% de la sanción por extemporaneidad, pues la sanción por inconsistencias en la declaración informativa determinada con fundamento en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se profirieron los actos sancionatorios es de **\$24.578.791**, que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad [1% del total de las operaciones (\$122.893.956.000)], es decir, el 2% de \$1.228.939.560. En consecuencia, no es aplicable la sanción del artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

En criterio de la demandante, el cálculo de la sanción se debe efectuar con fundamento en el penúltimo inciso del numeral 3, literal B del artículo 260-10 del E.T. vigente para la fecha en que se profirieron los actos sancionatorios. Además, alega que tiene derecho a la reducción a la mitad del incremento del 30% de dicha sanción, con base en el artículo 701 del E.T., de la siguiente forma:

³³ Valor de la UVT para el año 2010 según la resolución de la Dian 012115 del 10 de noviembre de 2009.

Valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos		122.893.956 .000
Año 2008		
Por tarifa de la sanción por extemporaneidad		1%
Valor sanción por extemporaneidad		1.228.939.5 60
Por tarifa sanción por corrección		2%
Valor sanción por corrección		24.578.791
Más + Incremento según art. 701 E.T.		3.686.819
30% del valor de la sanción (24.578.791 * 30%)	7.373.637	
Menos 50% reducción 701 E.T.	- 3.686.819	
Total incremento de la sanción por corrección	3.686.819	
Total del Pago		28.265.610

La Sala advierte que la liquidación efectuada por la actora es la correcta por cuanto, como quedó anotado, la sanción legalmente procedente es la sanción reducida del artículo 260-10, lit. B, num. 3, incisos penúltimo y último del E.T., que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, sanción, que a su vez, corresponde al 1% del valor total de las operaciones realizadas con los vinculados económicos, sin exceder de 39.000 UVT, como lo dispone el artículo 260-10 literal B) numeral 1 del E.T.

Además, como la demandante no se liquidó la sanción por corrección que legalmente procedía, esta debe incrementarse en un 30%, de acuerdo con los artículos 260-10 literal B) numeral 3 último inciso y 701 del E.T. Asimismo, el incremento en mención se reduce al 50%, comoquiera que la actora determinó la sanción en legal forma y cumplió los supuestos del artículo 701 del E.T, relativos al pago de la sanción y del incremento del 30%, reducido a la mitad.

En este punto, la Sala reitera que *“Lo imperativo es que la Administración imponga la sanción en los precisos términos que la ley lo ordena; si no actúa así, sino imponiendo su arbitrio, puede el informante, respetando la norma que le concede el beneficio de la sanción reducida, determinar la base de la sanción de acuerdo con la ley y con fundamento en dicha determinación, calcular el porcentaje de reducción de la sanción que en derecho corresponda”*³⁴. (Destaca la Sala).

A juicio de la Sala, las pruebas que allegó la actora en la vía gubernativa para justificar la base correcta sobre la cual procedía la sanción impuesta y, por ende, la reducción de esta, dan suficiente certeza del cumplimiento del artículo 260-10, lit. B, num. 3, incisos penúltimo y último del E.T, en concordancia con el artículo 701 del E.T.

Toda vez que prosperan los argumentos de apelación, se impone revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y como restablecimiento del derecho se declara que la sanción que corresponde a la actora por la corrección de inconsistencias en la DIIPT relativa al año gravable 2008 es la suma de \$28.265.610 y que se encuentra a paz y salvo en el pago de esta sanción.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

³⁴ Sentencia de 9 de junio de 2000, exp. 10035, actor: Fiduciaria Selfin S.A., C.P. Delio Gómez Leyva.

ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 900009 del 22 de junio de 2010 y 900104 del 8 de junio de 2011, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por corrección respecto a la DIIPT presentada por el año gravable 2008.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sanción que corresponde a la actora por la corrección de inconsistencias en la DIIPT correspondiente al año gravable 2008 es la suma de \$28.265.610 y que se encuentra a paz y salvo en el pago de esta sanción.

RECONÓCESE al abogado Juan Carlos Díaz García como apoderado de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 193 del cuaderno principal.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

HUGO FERNANDO BASTIDAS

Presidente

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE

OCTAVIO

RAMÍREZ

