



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente (E): HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 05001233100020120090901

No. Interno: 21511

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I.

Demandado: U.A.E. DIAN

Sanción por no presentar la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia DIIPT año 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 4 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró probada la excepción de inepta demanda y se inhibió para fallar de fondo.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Por emplazamiento para declarar 112382010000051 de 2 de diciembre de 2010, la DIAN emplazó a TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. para que presentara la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), del año gravable 2006¹. La actora no presentó la citada declaración.

Previo pliego de cargos² y su respuesta³, por Resolución Sanción 112412011000079 de 13 de octubre de 2011, la DIAN impuso a la actora una sanción de \$502.640.000 por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006⁴. El acto sancionatorio se notificó el 15 de octubre de 2011⁵.

El 15 de diciembre de 2011, René Fernando Triana Ayala, en calidad de agente oficioso de la actora, presentó, ante la Notaría 44 del Círculo de Bogotá, recurso de reconsideración contra la resolución sanción⁶.

¹ Folios 610 a 620 c.a.

² Folios 621 a 624 c.a.

³ Folios 626 a 635 c.a.

⁴ Folios 648 a 654 c.a.

⁵ Folio 648 c.a.

⁶ Folios 657 a 660 c.p.

De igual manera, el 16 de diciembre de 2011, el agente oficioso presentó, ante la DIAN, el recurso de reconsideración contra la resolución sanción⁷.

El 27 de diciembre de 2011, la actora ratificó la actuación del agente oficioso y le otorgó poder para que la representara en el trámite correspondiente a dicha actuación⁸.

Por auto 900005 de 16 de enero de 2012, notificado el 24 del mismo mes, la DIAN inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reconsideración⁹.

La anterior decisión fue confirmada en reposición por auto 90003 de 10 de febrero de 2012, notificado el 15 del mismo mes¹⁰.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. DEMANDA

TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Que se declare la nulidad del auto número 900005 expedido el 16 de enero de 2012 por la Subdirección de Gestión de

⁷ Folios 20 a 23 c.p.

⁸ Folio 661 c.p.

⁹ Folios 667 y 668 c.a.

¹⁰ Folios 680 y 681 c.a.

Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante el cual se inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución número 112412011000079 del 13 de octubre de 2011, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad del auto número 900003 expedido el 10 de febrero de 2012 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, decidió el recurso de reposición interpuesto contra el auto admisorio referido en la pretensión primera, anterior, en el sentido de confirmarlo.

TERCERA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se proceda por parte de esa H. Corporación a emitir la decisión de fondo correspondiente sobre el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 112412011000079 del 13 de octubre de 2011, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, le impuso sanción a la demandante por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año 2006, en cuantía de quinientos dos millones seiscientos cuarenta mil pesos (\$502.640.000), declarando su nulidad.

CUARTA: Que, así mismo, como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción que le fue impuesta por la no presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año 2006”.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 260-10, 720 y 722 del Estatuto Tributario.
- Artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal.

2.1.2. Concepto de la violación

El concepto de la violación se sintetiza así:

La actora sostuvo que, a juicio de la DIAN, el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración se cuenta desde el mismo día de la notificación del acto recurrido. Que, por ello, le inadmitió el recurso de reconsideración que interpuso ante dicha entidad el 16 de diciembre de 2011 contra la resolución sanción, porque, en su criterio, el término para interponerlo vencía el 15 de diciembre de 2011, dado que la citada resolución se notificó el 15 de octubre de 2011.

Que, no obstante, esa interpretación vulnera el debido proceso de la actora y el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal, que establece que todos los plazos de días, meses o años, previstos en la ley, se entiende que terminan a la medianoche del último día del plazo. Que también desconoce el artículo 67 del Código Civil, que dispone que el primero y último día de un plazo de meses o años deben tener un mismo número en los respectivos meses.

Que, en esa medida, si el primer día del plazo era el 16 de octubre de 2011, el último día del plazo de dos meses era el 16 de diciembre de 2011, fecha en que la actora radicó, ante la DIAN, el recurso de reconsideración. Que, por consiguiente, la inadmisión del recurso carece de sustento legal.

Expresó que si, en gracia de discusión, se acepta que el plazo de dos meses vencía el 15 de diciembre de 2011, debe concluirse que el recurso se interpuso en esa fecha, según constancia notarial que hace parte del recurso. Que este acto notarial tuvo ocurrencia en razón a la negativa del celador de la DIAN de permitir el ingreso del demandante para radicar el recurso pocos minutos después de las 5:00 p.m., por haberse vencido el horario de atención al público.

Adicionalmente, insistió en que de acuerdo con el Concepto DIAN de 11 de agosto de 2009, que debió ser acatado por los funcionarios de la demandada, el vencimiento del plazo de dos meses para presentar el recurso se produjo el 16 de diciembre de 2011.

Respecto de la legalidad de la resolución sanción, la actora sostuvo lo siguiente:

Que conforme con el artículo 260-10 literal B) del Estatuto Tributario, la sanción por no presentar la DIIPT dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar es del 20% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 20.000 UVT.

Que, según el pliego de cargos, la obligación de presentar la DIIPT se derivó de la supuesta existencia de vinculación económica de la actora con su cliente en el exterior MECOFLOA CORPORATION INC, con la que realizó operaciones por \$5.758.310.400 en el año 2006. Que, ello es así, porque de conformidad con el artículo 450 numeral 7 del Estatuto Tributario existe vinculación económica cuando la operación tiene lugar entre la empresa y los socios o accionistas que tengan derecho a administrarla.

Que, no obstante, de manera ilegal y arbitraria, la resolución sanción invocó una causal distinta a la del pliego de cargos, puesto que fundamentó la sanción en el artículo 261 parágrafo 1 del Código de Comercio, sobre subordinación y control.

Precisó que, por tanto, no existe correspondencia entre el pliego de cargos y la resolución sancionatoria, lo que significa que la sanción se impuso sin que previamente se diera traslado de cargos a la demandante.

Por lo anterior, concluyó que se violaron el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, por lo que deben anularse los actos demandados.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de *ausencia de conciliación extrajudicial* en los términos del Decreto 1716 de 2009, reglamentario del artículo 13 de la Ley 1285 de 2009 y del capítulo V de la Ley 640 de 2001. Lo anterior, porque de acuerdo con dichas normas, el agotamiento del requisito de la conciliación extrajudicial es un

requisito de procedibilidad para acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Asimismo, propuso la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, por las siguientes razones:

Que el 15 de octubre de 2011, la DIAN notificó a la actora la resolución sanción por no presentar la DIIPT del año 2006. Que, en consecuencia, de conformidad con los artículos 720 y 722 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 59 de la Ley 4 de 1913 y la jurisprudencia del Consejo de Estado¹¹, la demandante tenía hasta el 15 de diciembre de 2011 para interponer el recurso de reconsideración contra dicho acto¹².

Que, no obstante, el recurso reconsideración fue interpuesto el 16 de diciembre de 2011, esto es, extemporáneamente, por lo que fue inadmitido por la DIAN.

En lo que respecta a que el recurso fue presentado ante notario el 15 de diciembre de 2011, porque ya había pasado el horario de atención al público en la DIAN, la demandada precisó que la negligencia de la actora no podía trasladarse a la Administración.

Que, por consiguiente, la actora no cumplió el requisito de procedibilidad del agotamiento de la vía gubernativa de que trata el artículo 135 del Código

¹¹ Sentencias de 25 de marzo de 2010, exp. 16831; de 10 de febrero de 2011, exp. 16998, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² *Ibíd*em

Contencioso Administrativo, por lo que las pretensiones de la demanda no deben prosperar.

En relación con el fondo del asunto, la demandada sostuvo lo siguiente:

Que en la declaración de renta del año gravable 2006, la actora informó un patrimonio bruto de \$11.348.256.000 y unos ingresos brutos de \$15.400.165.000 por lo que superó los toques fijados en el artículo 260-8 del E.T. para estar sujeto al régimen de precios de transferencia. Que, además, la actora realizó operaciones de comercio exterior por \$5.758.310.400 con MECOFLOA CORPORATION, que es su vinculado económico en el exterior, de conformidad con el artículo 450 numeral 7 del Estatuto Tributario.

Que la remisión que hace el artículo 260-1 del E.T. a la causal de vinculación económica del artículo 450 numeral 7 del mismo estatuto, consiste en la operación que tiene lugar entre la empresa y los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho a administrarla.

Que, de acuerdo con lo anterior, la actora tenía el deber de presentar la DIIPT por el año gravable 2006. Que, al no hacerlo, se hizo acreedora a la sanción de que trata el artículo 260-11 literal B numeral 4 del Estatuto Tributario.

Y concluyó que se debe proferir fallo inhibitorio, o, en caso contrario, negar las pretensiones de la demanda.

2.3. SENTENCIA APELADA

El Tribunal se declaró inhibido para fallar, por las siguientes razones¹³:

Indicó que para que la jurisdicción pueda pronunciarse sobre la legalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración y estudiar de fondo las pretensiones de la demanda, es necesario que se demanden tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso y el que lo confirma. Que, ello, por cuanto si solo se demanda la inadmisión, el acto definitivo continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y, por lo mismo, resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y para el administrado.

Afirmó que la actora solo pidió que se declarara la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración que interpuso contra la resolución sanción, pero no demandó el acto sancionatorio, razón por la cual se declara de oficio la excepción de inepta demanda por indebida individualización de las pretensiones.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁴:

¹³ Folios 129 a 135 c.p.

¹⁴ Folios 137 a 140 c.p.

Indicó que, contrario a lo decidido por el Tribunal, la actora sí demandó la nulidad de la resolución sanción, como puede advertirse de la pretensión tercera de la demanda, en la que no solo se identificó plenamente el acto sancionatorio contra el cual se interpuso el recurso de reconsideración que se inadmitió, sino que se pidió expresamente su nulidad.

Que, por lo anterior, se debe revocar la sentencia apelada, pues desconoció el artículo 138 del C.C.A. Y que, en su lugar, deben estudiarse las pretensiones de la demanda.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, lo expuesto en el recurso de apelación¹⁵.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada por cuanto la actora no demandó el acto definitivo. En lo demás, defendió la legalidad de la actuación administrativa y reiteró sucintamente los argumentos de la contestación de la demanda¹⁶.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹⁵ Folios 148 a 153 c.p.

¹⁶ Folios 154 a 158 c.p.

3.1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si en el presente asunto debe proferirse fallo inhibitorio por configurarse la excepción de inepta demanda. En caso negativo, analiza las excepciones de falta de agotamiento de la vía gubernativa y de falta del requisito de conciliación extrajudicial, propuestas por la DIAN y, de ser el caso, estudia el fondo del asunto, esto es, si la DIAN violó o no a la actora el debido proceso.

3.1.1. De la excepción de inepta demanda

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo prevé que la demanda para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga término a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor debe agotar previamente la vía gubernativa, mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

De acuerdo con el artículo 138 del C.C.A. si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deben demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; pero si fue revocado, solo procede demandar la última decisión.

Según el Tribunal, la actora solo demandó la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración contra la resolución sanción y omitió demandar este acto, por lo que se inhibió de fallar de fondo.

No obstante, la Sala advierte que, junto con los actos que inadmitieron el recurso, la actora pidió la nulidad de la Resolución 112412011000079 de 13 de octubre de 2011, por la cual la DIAN le impuso sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006.

Así se desprende de la pretensión tercera de la demanda, en la que se solicitó que, como consecuencia de la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso, se estudiara de fondo el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción *“declarando su nulidad”*.

Además, respecto al acto sancionatorio, la demandante desarrolló el concepto de la violación y explicó la causal por la que se debe declarar su nulidad, que, en esencia, es la violación del debido proceso por falta de correspondencia entre el pliego de cargos y la sanción.

Por lo anterior, no se configura la excepción de inepta demanda declarada por el Tribunal.

3.1.2. De la excepción de falta del requisito de conciliación extrajudicial

Según la DIAN, la actora no agotó el requisito de procedibilidad de conciliación antes de demandar la resolución sanción.

Conforme con el artículo 42A a la Ley 270 de 1996¹⁷, adicionado por el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009¹⁸, la conciliación extrajudicial es requisito de procedibilidad de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, reparación directa y de controversias contractuales.

El referido artículo fue reglamentado por el Decreto 1716 del 14 de mayo de 2009¹⁹, que en el artículo 2 párrafo 1 dispuso que los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario no son conciliables.

Esta norma concuerda con el artículo 59 párrafo 2 de la Ley 23 de 1991, subrogado por el artículo 70 de la Ley 446 de 1998, que se incorporó en el artículo 56 del Decreto 1818 de 1998²⁰ que también dispone que *“No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario”*.

De acuerdo con lo anterior, cuando se pretenda discutir asuntos de carácter tributario debe acudir directamente a la jurisdicción sin agotar previamente la conciliación, pues no es un requisito de procedibilidad en estos casos.

¹⁷ Estatutaria de la Administración de Justicia

¹⁸ Por medio de la cual se reforma la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia

¹⁹ Por el cual se reglamenta el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 y del Capítulo V de la Ley 640 de 2001.

²⁰ Por medio del cual se expide el Estatuto de los mecanismos alternativos de solución de conflictos

La Sala ha dicho que las sanciones por el incumplimiento de obligaciones tributarias también son de naturaleza tributaria y, por lo tanto, no son conciliables. En consecuencia, los actos administrativos que las imponen pueden ser demandados directamente, sin necesidad de agotar previamente el trámite de conciliación²¹.

Teniendo en cuenta que, en este caso, el acto demandado es la resolución sanción por no presentar DIIPT y que dicho acto tiene carácter tributario, para acudir a la jurisdicción no era necesario agotar el requisito de la conciliación extrajudicial. En consecuencia, no prospera la excepción de falta del requisito de conciliación extrajudicial.

3.1.3. De la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa²²

A juicio de la DIAN, la actora no agotó el requisito de agotamiento de la vía gubernativa porque interpuso el recurso de reconsideración de manera extemporánea.

La Sala ha indicado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho²³, consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar judicialmente los actos administrativos²⁴.

²¹ Ver, entre otros, autos de 5 de septiembre de 2013, exp. 19643 y 5 de marzo de 2015, exp. 20776, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

²² Ver sentencia de 24 de octubre de 2013, exp 19108 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

²³ Artículo 135 del Código Contencioso Administrativo

²⁴ Entre otras, ver sentencia del 25 de marzo del 2010, Exp. 16831.

La finalidad del agotamiento de la vía gubernativa es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial.

En efecto, la Sala ha precisado que *“La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise su propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”*²⁵.

El artículo 63 del Código Contencioso Administrativo prevé que la vía gubernativa se entiende agotada en los siguientes eventos:

- Cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso.
- Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.
- Cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

En materia tributaria, en virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa **frente a los actos que imponen sanciones**, entre otros actos definitivos. Este recurso debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios *“dentro de los dos meses siguientes a la notificación”* de la correspondiente liquidación oficial de revisión.

²⁵ Sentencia de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Por disposición del párrafo del artículo citado, solo se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción cuando se demanda la liquidación oficial de revisión, si el contribuyente ha atendido en debida forma el requerimiento especial. Frente a los demás actos, como la liquidación de aforo o una sanción, no puede prescindirse del recurso de reconsideración.

Dentro de los requisitos del recurso de reconsideración, está el de la oportunidad²⁶. Si el recurso se interpone por fuera del término legal, la Administración debe inadmitirlo mediante auto contra el cual procede solamente el recurso de reposición, como lo prevé el artículo 726 del Estatuto Tributario²⁷.

²⁶ **Estatuto Tributario, artículo 722. Requisitos del recurso de reconsideración y reposición.** El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.

b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.

c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

d. Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

[...]" (Se destaca)

²⁷**Estatuto Tributario, artículo 726. Inadmisión del recurso.** <Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el

A su vez, confirmada la inadmisión, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación²⁸.

La Sala ha precisado que el agotamiento de la vía gubernativa a que se refiere el artículo 728 del E.T., se refiere solo a los motivos de inadmisión, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración.

Sobre el particular, en oportunidad anterior, la Sala expresó lo siguiente²⁹:

mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.”

²⁸**Estatuto Tributario, artículo 728. Recurso contra el auto inadmisorio.** Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable.

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, **la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.**” (Se destaca)

²⁹Entre otras, ver sentencia de 14 de junio de 2007, exp. 14589.

*“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”³⁰.*

*“Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, **la ilegalidad del auto inadmisorio**, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)³¹.*

“No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.”

De modo que en la vía judicial corresponde al demandante demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso para que se anule tal decisión y se estudie el fondo de las pretensiones del actor o se declare que ocurrió el silencio administrativo positivo, si pasó más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración. Además, deben demandarse tanto el acto definitivo como los autos que inadmiten el recurso.

³⁰ Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

³¹ *Ibíd*em

Si el demandante no demuestra que procedía la admisión del recurso, o lo que es lo mismo, que la inadmisión era ilegal, no puede estudiarse el fondo del asunto.

En el caso en estudio, es un hecho no discutido por las partes que **el 15 de octubre de 2011**, la DIAN notificó a la actora la resolución por la cual le impuso una sanción de \$502.640.000 por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006³².

También está probado que el **15 de diciembre de 2011**, la actora presentó, ante el Notario 44 del Círculo de Bogotá, el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio³³. Y que al día siguiente, **el 16 de diciembre de 2011**, interpuso el recurso de reconsideración ante la DIAN³⁴.

Como se precisó, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que el recurso de reconsideración debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de este.

Por su parte, el artículo 559 del E.T. dispone, en lo pertinente, lo siguiente:

“ARTÍCULO 559. Modificado por el artículo 43 de la Ley 1111 de 2006. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS. Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de

³² Folios 648 a 654 c.a.

³³ Folios 657 a 660 c.p.

³⁴ Folio 20 c.p.

Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.

1. Presentación personal

Los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional³⁵.

El signatario que esté en lugar distinto podrá presentarlos ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal.

Los términos para la administración que sea competente comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.

[...]"

De acuerdo con la norma anterior, si el recurso de reconsideración se presenta de manera personal, como en este caso, debe presentarse ante la administración competente de la DIAN y si el recurrente está en un lugar distinto al de dicha administración, puede presentar el escrito ante cualquier autoridad local, quien debe dejar constancia de su presentación personal. La norma también prevé que para la administración competente los términos empiezan a correr a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito.

Debe entenderse, entonces, que para el administrado la fecha de interposición del recurso o de presentación del escrito es la de **la presentación ante la autoridad**

³⁵ De acuerdo con el artículo 68 del Decreto Ley 19 de 2012, las actuaciones ante las administraciones tributarias no requieren de abogado, salvo para la interposición de recursos.

local, aunque no sea la competente para resolver la solicitud. Lo anterior, porque dicha autoridad debe dar fe de la presentación personal del escrito.

Se insiste en que la presentación personal ante la autoridad distinta a la competente no afecta el término que tiene la administración competente para resolver, pues el plazo que tiene para ello es a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito, o lo que es lo mismo, a la fecha en que tiene la solicitud en su poder, debidamente presentada por el interesado.

La previsión del artículo 559 del Estatuto Tributario en el sentido de permitir la **presentación personal** de un escrito o recurso ante cualquier autoridad local si el signatario se encuentra en lugar distinto al de la administración competente para conocer del asunto, tiene como propósito dar certeza sobre la fecha, el autor del documento y el contenido de este.

Además, garantiza al administrado la presentación oportuna de los escritos que dirige a la administración tributaria, por lo que también se garantizan los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa, pues, de una parte, las normas de procedimiento, como el artículo 559 del E.T, deben utilizarse para agilizar las decisiones y, de otra, los procedimientos deben lograr su finalidad, que, en casos como este, es la decisión del recurso (artículo 3 del C.C.A).

Por ello, la expresión en “lugar distinto” no debe entenderse en el sentido de que el signatario deba estar en otra ciudad, por ejemplo. Basta con que el administrado no esté en el lugar donde funciona la administración, pues si no lo está, se halla en lugar distinto. Un entendimiento contrario de la norma implicaría, en casos como el

presente, una denegación de justicia por un exceso de formalismo, en contravía de los artículos 228³⁶ y 229³⁷ de la Constitución Política.

Asimismo, la interpretación literal del artículo 559 del E.T. significa imponer al administrado una carga procesal desproporcionada, por cuanto la presencia o no de este en la sede de la administración a la cual se dirige el recurso no debe tener incidencia frente a la posibilidad que tiene de presentar personalmente el escrito ante cualquier notario o ante cualquier dependencia de la DIAN. Ello, por cuanto, como se precisó, la presentación personal del documento demuestra la autoría de este, la certeza de su contenido y le da fecha cierta, que es precisamente la finalidad de la referida norma.

En este caso, conforme con los artículos 21³⁸ y 40 numeral 3³⁹ del Decreto 4048 de 2008, por la cuantía del monto discutido⁴⁰, la “Administración” competente para

³⁶ **Constitución Política, artículo 228.** La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

³⁷ **Constitución Política, artículo 229.** Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin la representación de abogado.

³⁸ **Decreto 4048 de 2008, artículo 21. SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS.**

Son funciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto las siguientes:

[...]

2. Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones cuya cuantía sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT;

[...]

³⁹ **Decreto 4048 de 2008, artículo 40. COMPETENCIA FUNCIONAL.** Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:

[...]

resolver el recurso de reconsideración era la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, del Nivel Central de la DIAN, que se encuentra en Bogotá D.C. Y como la actora presentó el recurso de reconsideración ante el Notario 44 del Círculo de Bogotá, quien dio fe de la presentación personal del escrito, debe entenderse que el recurso presentado ante dicha autoridad **el 15 de diciembre de 2011**, además de que fue oportuno, conforme con el artículo 720 del E.T, fue válidamente presentado.

Por lo anterior, no procedía la inadmisión del recurso por extemporáneo. Por ello, teniendo en cuenta que la actora demandó tanto los actos que inadmitieron el recurso como la sanción y visto que dicha inadmisión no procede, la Sala declara no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa. Asimismo, anula los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración y estudia el fondo del asunto.

3.2. Del fondo del asunto. Violación del debido proceso por falta de congruencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción

Según la actora, la DIAN le violó el debido proceso y el derecho de defensa porque en el pliego de cargos le propuso la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006, por la supuesta vinculación económica existente entre la demandante y su cliente en el exterior la sociedad MECOFLORA CORPORATION, con fundamento en el artículo 450 numeral 7 del Estatuto Tributario, mientras que

3. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción sea superior a cinco mil (5.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Gestión Recursos Jurídicos.

⁴⁰ De acuerdo con la Resolución DIAN 12066 de 19 de noviembre de 2010, para el año 2011 el monto de la UVT fue de \$25.132. En consecuencia, la sanción impuesta por la DIAN (\$502.640.000) equivale a 20.000 UVT, conforme con el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010 que redujo a dicho monto la sanción.

en el acto sancionatorio invocó como causal de vinculación económica la consagrada en el artículo 261 [parágrafo] del Código de Comercio.

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

En similar sentido, la Corte Constitucional ha dicho que el régimen de precios de transferencia es un mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto sobre la renta, que 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 arbitrariamente⁴¹.

Conforme con el artículo 260-1 inciso 3 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, vigente para la época de los hechos, se consideran vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, los casos

⁴¹ Sentencia C-815/09.

previstos en los artículos 260⁴², 261⁴³, 263⁴⁴ y 264⁴⁵ del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995⁴⁶ y 450 y 452⁴⁷ del Estatuto Tributario.

El artículo 450 numeral 7 del Estatuto Tributario, que es una de las causales de vinculación económica en controversia, dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 450. CASOS DE VINCULACIÓN ECONÓMICA. Se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:

[...]

⁴² **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 260. SUBORDINACIÓN.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

⁴³ **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

⁴⁴ **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 263. DEFINICIÓN DE SUCURSALES - FACULTADES DE LOS ADMINISTRADORES.** Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

Cuando en los estatutos no se determinen las facultades de los administradores de las sucursales, deberá otorgárseles un poder por escritura pública o documento legalmente reconocido, que se inscribirá en el registro mercantil. A falta de dicho poder, se presumirá que tendrán las mismas atribuciones de los administradores de la principal.

⁴⁵ **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 264. DEFINICIÓN DE AGENCIAS.** Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla.

⁴⁶ **LEY 222 DE 1995, ARTÍCULO 28. GRUPO EMPRESARIAL.** Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.

Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.

Corresponderá a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

⁴⁷ **ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 452. CUANDO SUBSISTE LA VINCULACIÓN ECONÓMICA.** La vinculación económica subsiste, cuando la enajenación se produce entre vinculados económicamente por medio de terceros no vinculados.

7. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.

[...]"

Así, conforme con la citada norma, se considera que existe vinculación económica cuando la empresa, en este caso, la actora, tiene operaciones económicas con los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.

La otra causal de vinculación económica, sobre la que versa la controversia, es la del artículo 261 parágrafo 1 del Código de Comercio⁴⁸, que establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

PARÁGRAFO 1o. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.”

De acuerdo con el citado parágrafo del artículo, existe subordinación cuando el control de una sociedad es ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales estas posean más del 50% del capital o

⁴⁸ En concordancia con el artículo 260 de la misma normativa.

configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad controlada.

Cabe precisar que conforme con **el artículo 260 del Código de Comercio**, una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

El artículo 260-8 del Estatuto Tributario, vigente para el periodo gravable en discusión, establecía lo siguiente⁴⁹:

“ARTÍCULO 260-8. OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN INFORMATIVA. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.

[...].”

⁴⁹ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012

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

La no presentación de la citada declaración trae como consecuencia la sanción del artículo 260-10 literal B numeral 4 del Estatuto Tributario que, para la época de los hechos, en lo pertinente, preveía lo siguiente:

“ARTÍCULO 260-10. SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

B. Declaración informativa

[...]

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 20.000 UVT⁵⁰.

⁵⁰ El artículo 41 de la Ley 1430 de 2010 redujo el tope de esta sanción a 20.000 UVT.

Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, **serán emplazados por la Administración Tributaria, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes.**

[...]

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.

[...]”. (Destaca la Sala)

Según esta norma, previa comprobación de la obligación de presentar la DIIPT, **la DIAN debe emplazar a los obligados para que presenten la declaración informativa** en el término perentorio de un mes. En caso de que no lo hagan, la DIAN puede imponer la sanción por no declarar en **resolución independiente**, para lo cual debe formular previamente **pliego de cargos**. La sanción equivale al 20% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de 20.000 UVT.

En relación con el derecho fundamental al debido proceso, la Corte Constitucional sostuvo que una de las principales garantías del debido proceso es el derecho a la defensa, entendido este como la oportunidad reconocida a toda persona, en cualquier proceso judicial o actuación administrativa, *“de ser oíd[a], de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas*

*en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga*⁵¹.

Por su parte, la Sala afirmó que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: **(i) el derecho de defensa y contradicción**, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello, por lo que el desconocimiento de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental⁵².

En lo que respecta **al derecho de defensa y de contradicción**, señaló que este eje se garantiza en la medida en que la ley, en sentido amplio, regule (i) los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos, y, (ii) **las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos que permiten inferir cierta responsabilidad de determinados sujetos**, ora mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones⁵³.

Asimismo, la Sala también ha indicado que **para que se configure la violación al derecho al debido proceso es necesario que se afecte el núcleo esencial del derecho de defensa**⁵⁴.

Caso concreto

⁵¹ Sentencias C-025/09 y C-617/96.

⁵² Sentencias de 18 de julio de 2011, exp. 16191 y de 4 de febrero de 2016, exp. 20899, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵³ *Ibídem*

⁵⁴ Sentencia de 3 de agosto de 2016, exp 20080 C. P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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

TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I, la actora, tiene por objeto social la producción y explotación de flores de corte para exportación. Su representante legal es el gerente, quien será reemplazado por tres suplentes, en su orden, en casos de faltas absolutas, temporales o accidentales⁵⁵.

En el año gravable 2006, TAHAMI & CULTIFLORES vendió a MECOFLORA CORPORATION, sociedad extranjera, flores por \$5.758.310.400. Este valor corresponde al 41% del total de las ventas realizadas⁵⁶.

De acuerdo con el informe final de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la DIAN, de 21 de septiembre de 2010, para el año gravable 2006 la composición accionaria de TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I., era la siguiente⁵⁷:

ACCIONISTA	No. DE ACCIONES	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA
Cock Correa y Cía S.C.A	84.090	28.03%
Inversiones Londoño Duque y Cía S.C.A.	81.000	27%
Federico León Cock Correa	105.000	35%

⁵⁵ Folios 7 a 10 c.p. certificado de existencia y representación legal.

⁵⁶ Folio 607 c.a.

⁵⁷ Folios 596 a 609 c.a

María Amelia Gómez Vásquez	24.000	8%
Gloria Patricia Cock Correa	5.910	1.97%
TOTALES	300.000	100%

El señor Federico León Cock Correa es el gerente de TAHAMI & CULTIFLORES S.A C.I., y la señora Gloria Patricia Cock Correa es la primera suplente del gerente en dicha sociedad⁵⁸. Además, Federico León y Gloria Patricia Cock Correa son miembros de la junta directiva de la actora. En consecuencia, como representantes legales y miembros de la junta directiva son administradores de la demandante, conforme lo prevé el artículo 22 de la Ley 222 de 1995⁵⁹.

A su vez, Cock Correa y Cía S.C.A., es accionista de la actora y Gloria Patricia Cock Correa es su socia gestora o administradora.

La composición accionaria de Cock Correa y Cía S.C.A, accionista de TAHAMI & CULTIFLORES, es la siguiente⁶⁰:

ACCIONISTA	No. DE ACCIONES	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN TAHAMI & CULTIFLORES

⁵⁸ Folio 605 c.a.

⁵⁹ **LEY 222 DE 1995, ARTÍCULO 22. ADMINISTRADORES.** Son administradores, el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones.

⁶⁰ Folio 604 c.a.

Federico León Cock Correa	3.331	33.31%	9.34%
Gloria Patricia Cock Correa	3.332	33.32%	9.34%
Andrés Cock Correa	3.334	33.34%	9.35%
Miguel Cock Gómez	1	0.01%	0
María Antonia Cock Gómez	1	0.01%	0
Camila Echeverri Cock	1	0.01%	0
TOTALES	10.000	100%	28.03%

De acuerdo con lo anterior, el señor Federico León Cock Correa finalmente tiene una participación accionaria del 44.34% en TAHAMI & CULTIFLORES, ya que posee directamente el 35% de las acciones en dicha sociedad, e indirectamente el 9.34% de las acciones, a través de Cock Correa y Cía S.C.A.

Asimismo, la señora Gloria Patricia Cock Correa es propietaria, en últimas, del 11.31% de las acciones de la actora, pues en esta tiene directamente el 1.97% de las acciones, e indirectamente, a través Cock Correa y Cía S.C.A., el 9.34% de las acciones.

De otra parte, según el referido informe de fiscalización y la información suministrada por la actora a la DIAN, para el año gravable 2006 la composición de capital de MECOFLORES CORPORATION, sociedad extranjera con domicilio en Estados Unidos, era la siguiente⁶¹:

⁶¹ Folios 162 y 163 y 600 c.a.

ACCIONISTA	PARTICIPACIÓN DE CAPITAL
Federico León Cock Correa	20%
Gloria E Correa	20%
Gloria Patricia Cock Correa	20%
María A Gómez Vásquez	20%
Nicolás Cock	20%
TOTAL	100%

Así, los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa tienen el 40% de la participación en MECOFLORA. Además, **Federico León Cock Correa** es el agente registrado, esto es, quien actúa a nombre de MECOFLORA en Estados Unidos⁶².

Una vez verificados los requisitos del artículo 260-8 del E.T., el 11 de marzo de 2011, la DIAN emplazó a la actora para que presentara la DIIPT por el año gravable 2006.

En el emplazamiento para declarar, la DIAN sostuvo lo siguiente⁶³:

“1. FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

⁶² Folios 600 y 605 c.a.

⁶³ Folios 610 a 620 c.a.

[...] se profiere Auto de Verificación No. 1-00-211-230-00555 de fecha 3 de junio de 2009. En visita realizada a la sociedad, se determinaron los siguientes hechos:

- a) Se solicita el libro de Registro de Accionistas, el cual se encuentra registrado en la Cámara de Comercio bajo el número 90007242 del 27 de junio de 2003, con hojas útiles. La composición accionaria de la empresa es la siguiente:

ACCIONISTA	[...]	[...]	[...]	No. DE ACCIONES	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA
Cock Correa y Cía S.C.A	[...]	[...]	[...]	84.090	28.03%
Inversiones Londoño Duque y Cía S.C.A.	[...]	[...]	[...]	81.000	27%
Federico León Cock Correa	[...]	[...]	[...]	105.000	35%
María Amelia Gómez Vásquez	[...]	[...]	[...]	24.000	8%
Gloria Patricia Cock Correa	[...]	[...]	[...]	5.910	1.97%
TOTALES				300.000	100%

- b) En el certificado de cámara de comercio figura como representante legal (gerente) de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1** el señor Federico León Cock Correa con C.C. 70.556.439.
- c) En desarrollo de la visita de verificación se evidenció que el objeto social de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** es la producción y explotación de flores de corte para exportación.
[...]

[...] el señor Federico León Cock Correa tiene una participación accionaria total en el contribuyente **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** que asciende a 44%, ya que tiene el 35% de

TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1 directamente y el 9.34% a través de la sociedad Cock Correa y Cía S.C.A., y la señora Gloria Patricia Cock Correa C.C. 42.888.197 tiene el 1.97% directamente en **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** y el 9.34% a través de Cock Correa y Cía S.C.A. así:

COMPOSICIÓN ACCIONARIA COCK CORREA Y CÍA S.C.A			
AÑOS 2006 Y 2007			
ACCIONISTA	No. DE ACCIONES	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN TAHAMI
Federico León Cock Correa	3.331	33.31%	9.34%
Gloria Patricia Cock Correa	3.332	33.32%	9.34%
Andrés Cock Correa	3.334	33.34%	9.35%
Miguel Cock Gómez	1	0.01%	0
María Antonia Cock Gómez	1	0.01%	0
Camila Echeverri Cock	1	0.01%	0
TOTALES	10.000	100%	28.03%

[...]

En cuanto a la sociedad MECOFLORES CORPORATION (USA), los socios son GLORIA E CORREA, GLORIA P COCK, MARÍA A GÓMEZ, FEDERICO L COCK Y NICOLÁS COCK, quienes tienen una participación en partes iguales, es decir, del 20% del total del capital. Los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia Cock Correa tienen en conjunto el 40%. El señor Federico León Cock Correa se encuentra reportado como agente registrado de la sociedad

MECOFLORA CORPORATION (USA), es decir, es quien actúa en nombre de esta sociedad.

[...]

El contribuyente **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1** realizó ventas que ascendieron a la suma de \$5.758.310.400 (41% del total de las ventas) a la sociedad MECOFLORA CORPORATION, sociedad extranjera con domicilio en Estados Unidos.

[...]

El señor FEDERICO COCK, es el representante de las sociedades **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1** y **MECOFLORA CORPORATION (USA)**, por lo cual tiene poder para administrarlas, y ejerce CONTROL sobre estas dos sociedades, ya que en TAHAMI & CULTIFLORES con NIT. 800.016.390-1 es el accionista mayoritario y representante legal y en MECOFLORA CORPORATION (USA) figura como agente registrado.

La señora Gloria Patricia Cock es accionista, se encuentra nombrada como primer suplente del gerente y hace parte de la junta directiva de **TAHAMI & CULTIFLORES NIT. 800.016.390-1**, como consta en certificado de Cámara de Comercio de la citada sociedad. En la sociedad Cock Correa y Cía. S.C.A. la señora Patricia es socia gestora y administradora de la misma como consta en certificado de Cámara de Comercio.

Es así como los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia Cock hacen parte de las sociedades **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1**, Cock Correa y Cía. S.C.A. y MECOFLORA, como socios, miembros de junta directiva y agente registrado, por lo que se entiende que tienen el poder para controlar las decisiones que se toman en estas entidades, ante lo cual nos encontramos frente a la presencia de sociedades vinculadas económicamente según lo estipulado en el artículo 260 del Código de Comercio, más aún cuando

los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia participan directamente en la sociedad **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** e indirectamente a través de Cock Correa y Cía. S.C.A. poseen el 55%.65 del total de las acciones de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1**.

Teniendo en cuenta lo anterior y de conformidad con los artículos 260 – 1, 776 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 260 del Código de Comercio, Oficio No. 009667 de febrero de 2005 de la DIAN, Oficio No. 220-50924 de 12 de noviembre de 1996 y Resolución 125-001871 de 14 de mayo de 2007 de la Superintendencia de Sociedades, se establece la vinculación económica entre la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 y la sociedad MECOFLORA CORPORATION con domicilio en Estados Unidos.

[...]

3. DETERMINACIÓN DE SANCIONES

[...]

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

[...]

Si la declaración no se presenta dentro del término de respuesta al presente emplazamiento, la sanción se determinará así:

Total operaciones con vinculados	%sanción	Valor sanción	Sanción máxima
----------------------------------	----------	---------------	----------------

económicos			
\$5.758.310.400	20%	\$1.151.662.080	\$957.645.000

[...]"

Conforme con el emplazamiento para declarar, la causal de vinculación económica de la cual la DIAN derivó la obligación de la actora de presentar la DIIPT por el año gravable 2006 es la subordinación que existe entre ella y MECOFLORA (artículos 260 y 261 [parágrafo 1] del Código de Comercio)⁶⁴.

Lo anterior, por cuanto los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa son accionistas de TAHAMI & CULTIFLORES y de Cock Correa y Cía. S.C.A., y también son socios de MECOFLORA. Asimismo, son representantes legales y miembros de la junta directiva de la actora.

Además, el señor Federico León Cock Correa es agente registrado o representante legal de MECOFLORA en Estados Unidos y la señora Gloria Patricia Cock Correa es

⁶⁴ **Código de Comercio, artículo 260. SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 26, Ley 222 de 1995.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 27, Ley 222 de 1995. El nuevo texto es el siguiente: Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

PARÁGRAFO 1o. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

socia gestora o administradora de Cock Correa y Cía. S.C.A⁶⁵, que, a su vez, es accionista de la demandante.

En consecuencia, se advierte que los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa tienen el poder para controlar las decisiones que se toman tanto en TAHAMI & CULTIFLORES como en MECOFLORA. Ello, de conformidad con los artículos 260 y 261 parágrafo 1 del Código de Comercio, a los que ya se hizo mención.

Ahora bien, como la actora no presentó la DIIPT dentro del término señalado en el emplazamiento, la DIAN le profirió pliego de cargos en los siguientes términos⁶⁶:

“1. HECHOS

[...]

El contribuyente presenta declaración de renta por el año 2006, informando patrimonio bruto por \$11.348.256.000 e ingresos brutos por \$15.400.165.000 por lo que supera los topes de patrimonio bruto o ingresos brutos iguales o superiores a \$2.040.000.000 o \$1.224.000.000, respectivamente, además realizó operaciones de comercio exterior con su vinculado, sociedad MECOFLORA CORPORATION (USA) por un valor de \$5.758.310.400.

QUINTO: La remisión que hace el artículo 260-1 del Estatuto Tributario a la causal de vinculación económica consagrada en el numeral 7º del

⁶⁵ Código de Comercio, artículos 322 y 326.

⁶⁶ Folios 11 y 12 c.p.

artículo 450 del Estatuto Tributario, consiste en que la operación tenga lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla. Que para este caso se cumple.

[...]

El Jefe de División de Gestión de Fiscalización el día 02 de diciembre de 2010 profiere emplazamiento para declarar No. 112382010000051, al contribuyente TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1, el cual fue notificado el día 7 de diciembre del mismo año; siguiendo los presupuestos de la ley se comprueba que dentro del término para dar respuesta al emplazamiento para declarar, el investigado no presentó la declaración informativa por lo cual se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 20.000 UVT (Ley 1430 de 2010).

La sanción pecuniaria por no declarar prescribe en el término de cinco (5) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

2. CARGOS

En mérito de lo expuesto se establece que el contribuyente TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1, incurrió en la causal para la imposición de la sanción establecida en el numeral 4, literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1430 de 2010, al no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, aplicándose una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente sin que exceda de 20.000 UVT.

De acuerdo con la información recaudada en la investigación correspondiente al año gravable 2006, donde se determina que el valor

de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas corresponde a \$5.758.310.400, valor base para liquidar la sanción correspondiente, la cual se calcula de la siguiente manera:

Valor total de las operaciones realizadas con	
Vinculados económicos o partes relacionadas	
en el año 2006	\$5.758.310.400

Porcentaje de sanción 20%	
Sanción determinada	\$1.151.662.080

TOTAL SANCIÓN MÁXIMA	
(20.000 UVT a \$25.132)	\$
502.640.000	
[...]"	

Se advierte que, finalmente, el pliego de cargos se sustenta en el emplazamiento para declarar, o lo que es lo mismo, en la causal que se invocó en dicho emplazamiento, esto es, la subordinación que existe entre la actora y MECOFLORA conforme con los artículos 260 y 261 [parágrafo 1] del Código de Comercio⁶⁷. Y si

⁶⁷ **Código de Comercio, artículo 260. SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 26, Ley 222 de 1995.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

bien en el pliego se mencionó como causal de vinculación económica la del artículo 450 numeral 7 del Estatuto Tributario, la DIAN no explicó por qué se configuraba la citada causal de vinculación, por lo que entiende la Sala que la referencia a dicha norma no pasa de ser un simple error sin trascendencia alguna.

En la respuesta al pliego de cargos, la actora sostuvo que no está incurso en la causal de vinculación del artículo 450 numeral 7 del E.T., porque MECAFLORES no es socia de ella y tampoco su administradora⁶⁸.

Por Resolución Sanción 112412011000079 de 13 de octubre de 2011, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos. En dicho acto, señaló lo siguiente⁶⁹:

“En la investigación realizada se estableció que el contribuyente TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 realizó ventas que ascendieron a la suma de \$5.758.310.400 (41% del total de las ventas) a la sociedad MECOFLORES CORPORATION, sociedad extranjera con domicilio en Estados Unidos.

El señor FEDERICO COCK, es el representante de las sociedades TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 y

ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 27, Ley 222 de 1995. El nuevo texto es el siguiente: Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

PARÁGRAFO 1o. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

⁶⁸ Folios 626 a 628 c.a.

⁶⁹ Folios 648 a 654 c.a.

MECOFLORA CORPORATION (USA), por lo cual tiene poder para administraras, y ejerce CONTROL sobre estas dos sociedades, ya que en TAHAMI & CULTIFLORES con NIT. 800.016.390-1 es el accionista mayoritario y representante legal y en MECOFLORA CORPORATION (USA) figura como agente registrado.

La señora Gloria Patricia Cock es accionista, se encuentra nombrada como primer suplente del gerente y hace parte de la junta directiva de TAHAMI & CULTIFLORES con NIT. 800.016.390-1, como consta en certificado de Cámara de Comercio de la citada sociedad. En la sociedad Cock Correa y Cía. S.C.A. la señora Patricia es socia gestora y administradora de la misma como consta en certificado de Cámara de Comercio.

Es así como los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia hacen parte de las sociedades TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1, Cock Correa y Cía. S.C.A. y MECOFLORA, como socios, miembros de junta y directiva y agente registrado, por lo que se entiende que tienen el poder para controlar las decisiones que se toman en estas entidades, ante lo cual nos encontramos frente a la presencia de sociedades vinculadas económicamente según lo estipulado en el artículo 260 del Código de Comercio, más aún cuando los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia participan directamente en la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 e indirectamente a través de Cock Correa y Cía. S.C.A. poseen el 55%.65 del total de las acciones de TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1.

Por lo anterior se estableció que en ambas sociedades TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 y MECOFLORA CORPORATION participan socios y miembros de junta directiva comunes, capaces de tomar decisiones en común.

...]

En el caso investigado la vinculación económica por la causal de subordinación, en los términos de los artículos 260 y parágrafo primero del artículo 261 del Código de Comercio, se materializó en el poder de decisión que tenían dentro de las respectivas sociedades, sus socios, gerentes y miembros de junta directiva, para establecer condiciones y realizar las negociaciones entre ellas, teniendo en cuenta la calidad que ostentan en cada una de las sociedades mencionadas hechos que no fueron desvirtuados con la respuesta al pliego de cargos.

[...]

De acuerdo con el citado acto, la DIAN impuso a la actora la sanción por no presentar la DIIPT porque los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa controlan las decisiones que se toman tanto en TAHAMI & CULTIFLORES como en MECOFLORA, pues son socios de ambas sociedades y administradores de la actora. Asimismo, el señor Federico León Cock Correa también es el representante legal y administrador de MECOFLORA. El control en mención corresponde a la causal de subordinación prevista en los artículos 260 y 261 parágrafo 1 del Código de Comercio.

Como se precisó, conforme con el artículo 260-10 del Estatuto Tributario⁷⁰, la sanción por no presentar la DIIPT exige que previamente se expida el emplazamiento para declarar y luego el pliego de cargos.

En el emplazamiento para declarar, la DIAN le explicó a la actora por qué estaba obligada a presentar la declaración informativa, es decir, por qué tenía vinculación económica con la sociedad extranjera y le advirtió sobre la consecuencia de no presentar la DIIPT, que es la imposición de la sanción por no declarar, cuyo monto máximo anunció.

⁷⁰Hoy artículo 260-11 del E.T.

Posteriormente, en el pliego de cargos, la DIAN propuso a la actora la sanción por no presentar la DIIPT y, en últimas, le imputó el incumplimiento del deber de presentar la DIIPT por el año gravable 2006 por el hecho de la subordinación o vinculación económica que existe entre la actora y MEC AFLORA. Se insiste en que la mención que hace el pliego al artículo 450 numeral 7 del E.T debe entenderse como un simple error en la cita de la norma, que no implica, ni mucho menos, que desaparezca la causal de vinculación económica que halló probada la DIAN en el acto sancionatorio y que advirtió, finalmente, en el pliego de cargos e incluso en el emplazamiento para declarar.

Conforme con lo anterior, el error cometido por la DIAN en el pliego de cargos al momento de citar la causal de vinculación económica no constituye una vulneración al principio de correspondencia que debe existir entre el acto previo y la resolución sanción, pues, de una parte, la actora conocía con claridad los hechos por los cuales la DIAN consideraba que debía presentar la DIIPT, por los que finalmente la sancionó y, de otra, la existencia de dicho error no significa que hubiera desaparecido la real causal de vinculación económica que existía entre la actora y MEC AFLORA y que determinó la imposición de la sanción.

Por tanto, frente a los hechos por los cuales la DIAN sancionó a la actora, esta podía ejercer su derecho de defensa tanto en el lapso para dar respuesta al emplazamiento para declarar, que es de un mes, conforme el artículo 260-10 literal B numeral 4 del E.T, como en el plazo para responder el pliego de cargos, que también es de un mes, según la misma norma. Se recuerda que el derecho de defensa incluye el derecho que tiene el administrado a presentar las pruebas que justifican las razones de su defensa⁷¹. Sin embargo, la actora no presentó las

⁷¹ *Ibíd*em

pruebas que desvirtuaran el hecho sancionable y, por el contrario, las que presentó corroboraban la vinculación económica existente entre ella y MECOFLORA.

En consecuencia, el error formal en que incurrió la DIAN al formular el pliego de cargos no se tradujo en una efectiva violación del debido proceso por afectación al núcleo esencial del derecho de defensa de la actora y, por lo mismo, no hay violación al debido proceso. No prospera el cargo.

Las razones anteriores son suficientes para anular parcialmente los actos demandados, pues, en virtud del principio de favorabilidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁷², se debe reliquidar el valor de la sanción por no presentar la DIIPT.

El mencionado artículo establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 282. Modifíquese (sic) el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

⁷² Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

Así, con base en el principio de favorabilidad, debe aplicarse la norma más favorable, aunque sea posterior. Por lo tanto, se aplica el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016 que redujo la sanción por no presentar la DIIPT de que trata el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, pues a la fecha de los actos, la sanción era del 20% del total de las operaciones con vinculados económicos por el año gravable en discusión, limitada a 20.000 UVT, motivo por el cual la DIAN fijó la sanción en \$502.640.000.

El artículo 111 de la Ley 1819 de 2016 dispone lo siguiente:

“**ARTÍCULO 111.** 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:

[...]

2. Declaración Informativa.

[...]

e) **Sanción por no presentar la declaración informativa.** Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración tributaria, previa comprobación de su obligación, para que presenten la declaración informativa en el término perentorio de un (1) mes. El

contribuyente que no presente la declaración informativa no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, **habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.**” (Se destaca)

Así, de conformidad con el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016, la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006 corresponde al 4% del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder los 20.000 UVT.

En consecuencia, se reliquida la sanción por presentar la DIIPT, así:

Total operaciones con vinculados económicos	%sanción	Valor sanción
\$5.758.310.400	4%	\$230.332.416

En suma, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se declaran no probadas las excepciones propuestas por la DIAN. Y acogiendo la posición mayoritaria de la Sala, expuesta al analizar la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, se anulan los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración contra la resolución sanción por no presentar la DIIPT impuesta a la actora. Asimismo, se anula parcialmente el acto sancionatorio y a título de restablecimiento del derecho, se fija en \$230.332.416 la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006, a

cargo de la actora. Igualmente, el Ponente aclara el voto para manifestar su criterio en relación con la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso.

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:

PRIMERO: DECLÁRANSE no probadas las excepciones de falta de agotamiento de la vía gubernativa y de falta de conciliación extrajudicial propuestas por la actora.

SEGUNDO: ANÚLANSE los autos 900005 de 16 de enero de 2012 y 900003 de 10 de febrero de 2012, por los cuales la DIAN inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la Resolución Sanción 112412011000079 de 13 de octubre de 2011.

TERCERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución Sanción 112412011000079 de 13 de octubre de 2011, por la cual la DIAN impuso a la actora sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** en \$230.332.416 la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006, a cargo de la actora.

RECONÓCESE personería a TATIANA OROZCO CUERVO para actuar como apoderada de la DIAN, según poder del folio 180 del cuaderno principal.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente
Aclaro voto

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ