



**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE  
CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil dieciocho  
(2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 08001-23-31-000-2012-00250-01 [21566]  
**Demandante:** CARBONES COLOMBIANOS DEL CERREJÓN S.A.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES - DIAN

**Tema:** Sanción por corrección de la Declaración  
Informativa Individual de Precios de Transferencia  
DIIPT – año gravable 2008

## **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 1º de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que en su parte resolutive dispuso<sup>1</sup>:

*«1º.- Declárase no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa formulada por la DIAN.*

*2º.- Declárase la nulidad de la Resolución N° 900004 del 4 de noviembre de 2010, expedida por la División de Gestión de*

---

<sup>1</sup> Fls. 177 y 178 c.p.

*Liquidación de la DIAN, por medio de la cual impuso sanción a **Carbones Colombianos del Cerrejón S.A.**, prevista en el artículo 260-10 del ET, por omisión en la presentación de la información relacionada con las comisiones pagadas al vinculado económico de la declaración informativa de precios de transferencia del año gravable 2008, en la suma de \$220.731.000.*

*3º.- Declárase la nulidad de la Resolución No. 900182 de 22 de noviembre de 2011, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se confirmó en todas sus partes la Resolución No. 900004 de 4 de noviembre de 2010.*

*4º.- A título de restablecimiento del derecho, ordénase que la Corporación Colombiana de Carbones S.A.<sup>2</sup> no está obligada a pagar sanción en cuantía de doscientos veinte millones setecientos treinta y un mil pesos (\$220.731.000). En el evento de que ya lo hubiere hecho, la DIAN deberá reembolsarle la anotada cantidad, debidamente indexada.*

*5º.- No se condena en costas.  
[...]]»*

## **ANTECEDENTES**

El 13 de julio de 2009, CARBONES COLOMBIANOS DEL CERREJÓN S.A. presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año gravable 2008<sup>3</sup>.

El 21 de diciembre de 2009, la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, expidió el Requerimiento Ordinario N° 1-00-211-230-003833, en el cual solicitó documentación comprobatoria respecto de las operaciones realizadas en el periodo gravable 2008 con sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

---

<sup>2</sup> Conforme con la parte motiva y el numeral 2 de la parte resolutive, se alude a Carbones Colombianos del Cerrejón S.A.

<sup>3</sup> Fl. 496 c.2

El 29 de marzo de 2010, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Barranquilla, profirió el Pliego de Cargos N° 900005<sup>4</sup>, mediante el cual propuso a la contribuyente la imposición de una sanción por corrección de \$220.730.572, por no informar la operación realizada con su vinculado en el exterior GC Coal Limited, por el pago de comisiones en virtud del agenciamiento de venta de carbón, que trae como consecuencia subordinación, control y dependencia de acuerdo con los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y 260-10 del E.T. Fue notificado el 7 de abril de 2010<sup>5</sup>.

Previa respuesta al anterior acto<sup>6</sup>, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, por Resolución N° 900004 del 4 de noviembre de 2010<sup>7</sup>, impuso sanción a la actora en los términos señalados en el pliego de cargos. El acto sancionatorio se notificó el 8 de noviembre de 2010<sup>8</sup>.

El 3 de enero de 2011, a través de apoderado, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción<sup>9</sup>. El 22 de noviembre de 2011, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, expidió la

---

<sup>4</sup> Fls. 523 a 527 c.2

<sup>5</sup> Fl. 528 c.2

<sup>6</sup> Fls. 531 a 552 c.2

<sup>7</sup> Fls. 596 a 609 c.2

<sup>8</sup> Fl. 609 c.2 Fecha de notificación ratificada por la entidad demanda en el auto admisorio del recurso de reconsideración. (Fl. 676 c.2)

<sup>9</sup> Fls. 615 a 642 c.2

Resolución N° 900182<sup>10</sup>, por la cual confirmó la sanción recurrida. Acto notificado el 28 del mismo mes y año<sup>11</sup>.

## DEMANDA

CARBONES COLOMBIANOS DEL CERREJÓN S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>12</sup>:

*«A. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900004 del 4 de noviembre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.*

*B. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900182 del 22 de noviembre de 2011, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.*

*C. Que como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de Restablecimiento del Derecho se declare que CARBONES COLOMBIANOS **no debe pagar** a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la suma de DOSCIENTOS VEINTE MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y UN MIL PESOS (\$220.731.000) por concepto de sanción por "Omisión en la presentación de la información relacionada con las comisiones pagadas al vinculado económico de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia del año gravable 2008".*

*C. Que se declare que no corresponde a CARBONES COLOMBIANOS el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.»*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

---

<sup>10</sup> Fls. 681 a 702 c.2

<sup>11</sup> Fl. 702 reverso c.2

<sup>12</sup> Fl. 10 c.p.

- Artículos 29, 150 y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 238, 260-10, 261, 450 y 451 del Estatuto Tributario.
- Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 260 y 261 del Código de Comercio.
- Artículo 27 del Código Civil.

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

La actora sostuvo que son nulos los actos administrativos demandados por indebida tipificación de la sanción, puesto que el numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., trae como supuesto de hecho la corrección de la DIIPT por parte del contribuyente, lo cual no ocurrió en este caso, pues la sociedad actora no corrigió su declaración, de manera que la DIAN no podía acudir a analogías o razones para hacer extensiva la consecuencia jurídica e imponer la sanción.

Indicó que la administración tributaria aplicó indebidamente la aducida norma, pues es una disposición especial del régimen sancionatorio que tiene un carácter taxativo, teniendo en cuenta que el supuesto de hecho requerido para aplicar la sanción por parte de la DIAN, es la corrección previa de la declaración informativa, lo cual no ocurrió en el caso.

Adujo que el artículo 206-10 del E.T. no remite al régimen general de sanciones del Libro V del E.T. como lo señaló la DIAN, sino que hace referencia al procedimiento consagrado en los artículos 637 y

638 *ibídem*, a cuyo efecto, reiteró que las sanciones consagradas para el régimen de precios de transferencia son taxativas, con lo cual, la actuación de la administración desconoció el principio de legalidad que rige el poder sancionatorio del Estado.

Sobre el fondo del asunto, afirmó que para el periodo en que se realizaron las operaciones presuntamente omitidas en la declaración, no existía vinculación comercial entre Carbones Colombianos del Cerrejón y GC Coal Limited, en razón a que, conforme con el Código de Comercio, un contrato de agencia comercial con cláusula de exclusividad no da lugar a establecer el efecto de subordinación dado por la administración para efectos de la sanción impuesta.

Indicó que el concepto de subordinación, de acuerdo con los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, requiere como elemento esencial el sometimiento del poder decisorio de una compañía a la voluntad de otra, así como una serie de presunciones que se deben aplicar en el régimen de precios de transferencia, dentro de las cuales no se enmarca la relación económica entre Carbones Colombianos y GC Coal.

Señaló que el criterio de participación de capital se desvirtúa conforme con la información reportada por el representante legal y el revisor fiscal, sobre la composición accionaria en ese momento de Carbones Colombianos del Cerrejón S.A., que dan cuenta de su independencia en relación con la empresa GC Coal Limited.

Adujo que debido a que GC Coal Limited no era accionista de Carbones Colombianos en el periodo en discusión, el contrato de exclusividad no genera una dependencia entre las partes, ni existe control en la toma de decisiones, motivo por el cual no es válido predicar la vinculación económica que consideró la administración.

Dista de la apreciación de la DIAN, según la cual el control se ejerció por medio de un acto o negocio entre las partes, por cuanto resaltó que conforme con el artículo 1317 del Código de Comercio *«por medio de un contrato de agencia, un comerciante asume en forma independiente y de manera estable el encargo de promover o explotar negocios en un determinado ramo, como representante o agente de un empresario nacional o extranjero o como fabricante o distribuidor de uno o varios productos del mismo»*, definición que refuerza el hecho de que el contrato de agencia es de carácter bilateral y de él surgen obligaciones para ambas partes.

Explicó que en el caso GC Coal, como agente comercial, estaba obligado a cumplir con el encargo de promover y comercializar carbón y, por su parte, Carbones Colombianos tenía la obligación de pagar una comisión como contraprestación por la venta del producto, circunstancia que no implica subordinación, control o dependencia, solo tomando como referencia la exclusividad pactada.

Afirmó que si bien las dos empresas referidas hacen parte de la misma industria, no lo es menos que desarrollan actividades diferentes, pues, mientras Carbones Colombianos del Cerrejón S.A. se dedica a la producción del carbón, extracción y tratamiento para su comercialización, GC Coal Limited se limita a ser intermediario para la venta del producto al cliente final, de modo que cada una puede ejercer su labor sin la intervención de la otra.

Destacó que la cláusula de exclusividad contenida en el contrato en mención deriva solo de la parte comercial, sin que exista restricción en las decisiones de la Compañía, ni respecto de la explotación o producción del carbón, menos aún en la toma de decisiones administrativas.

Resaltó que de acuerdo con lo señalado por la Superintendencia de Sociedades<sup>13</sup>, la existencia de un contrato de agencia comercial y una cláusula de exclusividad no implica presunción de vinculación, pues tal determinación depende un análisis probatorio, que a su vez admite prueba en contrario.

Manifestó que lo aducido frente a la inexistencia de causal de vinculación en relación con el Código de Comercio, también se aplica para lo dispuesto por el artículo 450 del E.T.; y resaltó una incongruencia entre lo sustentado por la administración en la etapa de investigación y en los actos de determinación, puesto que la fiscalización se inició señalando que la vinculación se derivaba del

---

<sup>13</sup> En Oficio N° 220-044599 del 19 de julio de 2010.

contrato de agencia comercial y su cláusula de exclusividad, sin embargo, en la resolución sanción afirmó que la vinculación se dio por el porcentaje de ventas, para concluir en la resolución que resolvió la reconsideración, que la vinculación se derivó de una supuesta subordinación a una misma casa matriz denominada «*Coalcorp Mining Inc*».

Aclaró que desde junio de 2008 existió una vinculación económica con GC Coal Limited, en virtud de la compra o adquisición de acciones por parte de la casa matriz de Carbones Colombianos del Cerrejón S.A., motivo por el cual se reportaron operaciones desde esa fecha hasta el 31 de diciembre de 2008 por un valor de \$195.952.000, de manera que los valores determinados por la administración en los actos acusados corresponden a transacciones realizadas con anterioridad a la mencionada operación.

Dijo que la vinculación derivada del hecho de que Coalcorp Mining Inc. sea matriz de Carbones Colombianos y de GC Coal Limited, es un elemento que se debe tener en cuenta solo a partir de junio de 2008, pues las operaciones realizadas con anterioridad no se dieron en virtud de esa relación económica.

Por otra parte advirtió que son nulos los actos demandados por violación al debido proceso, debido a que el pliego de cargos fue expedido extemporáneamente, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 638 del E.T., cuando la sanción se imponga en resolución independiente, el referido acto deberá formularse dentro

de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración.

Indicó que conforme con la citada norma, en el caso, la DIIPT se presentó el 13 de julio de 2009, por lo que si la infracción se cometió durante el año gravable 2009, el término de los dos años para formular el pliego de cargos debía contarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta del 2009, esto es, el 16 de abril de 2010, no obstante, tal acto *«fue expedido el 29 de marzo y notificado el 7 de abril de 2010»*, por lo cual, en su concepto, fue extemporánea, pues esta figura jurídica *«debe ser entendida como cualquier fecha por fuera del rango de tiempo dado por la ley, sea posterior o anterior»*.

En su sentir, los actos acusados violan los principios de buena fe y confianza legítima, puesto que la posición adoptada por la actora deviene de la interpretación que le dio a las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, lo cual conllevó a considerar que las operaciones que se realizaron durante el periodo en discusión fueron independientes y no debían ser declaradas.

Destacó que la DIAN, en un proceso con situación fáctica similar pero por un periodo gravable anterior, archivó la investigación al considerar que no había vinculación económica, por lo cual vulneró el derecho a la igualdad.

En virtud de escrito contentivo de «*corrección de la demanda*»<sup>14</sup>, la actora agregó que son nulos los actos demandados por falta de competencia de la DIAN para determinar la vinculación económica entre dos empresas, por cuanto de conformidad con la Ley 222 de 1995 y el Decreto 1080 de 1996, esa facultad está otorgada a la Superintendencia de Sociedades.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>15</sup>:

Al efecto, propuso la excepción de «*falta de agotamiento de la vía gubernativa*», al considerar que la DIAN no tuvo la oportunidad de pronunciarse en esa instancia sobre hechos nuevos y argumentos esbozados por la demandante en sede jurisdiccional.

Sobre el fondo del asunto, señaló que a la contribuyente se le impuso la sanción dispuesta por el numeral 3, literal b del artículo 260-10 del E.T., para los casos en los cuales se corrige la declaración informativa de precios de transferencia, consistente en el 1% sobre el valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos que no fueron incluidos en el año 2008.

---

<sup>14</sup> Fls. 1 a 8 y 39 c. 3

<sup>15</sup> Fls. 1 a 24 c. 2

Sostuvo que si bien la norma en mención no consagra expresamente la sanción por corrección impuesta por la administración, en aquellos casos donde no obstante demostrar la inconsistencia en la declaración privada, el contribuyente no corrige voluntariamente, el mismo Estatuto Tributario remite al procedimiento para la aplicación de sanciones contemplado en los artículo 637 y 638, los cuales se encuentran dentro del «*Título III del Libro Quinto*» de tal normativa, que constituyen el marco legal para aplicar la sanción en los eventos como los que ahora se cuestionan.

Afirmó que cuando el contribuyente no corrige la DIIPT, la administración tributaria, en ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación otorgadas por el Título IV del Libro Quinto del E.T., puede desvirtuar esa presunción de veracidad.

Advirtió que en Concepto N° 002010 del 4 de enero de 2011, la entidad se pronunció sobre la procedencia de la aplicación de la sanción en los casos en los cuales el contribuyente no corrige la declaración, para destacar que se desconocería la facultad sancionatoria establecida por el artículo 260-10 del E.T., para los casos en los cuales la administración determina la corrección de la declaración en mención, e implica que en tales casos la sanción dependería exclusivamente de la modificación voluntaria por parte del contribuyente dejando sin eficacia los objetivos del régimen de precios de transferencia.

En relación con la extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos, señaló que si la DIIPT, correspondiente al año gravable 2008, fue presentada por la demandante el 13 de julio de 2009, y que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, fue presentada el 16 de abril de 2010, por lo que de conformidad con el artículo 638 del E.T., el plazo máximo de dos años dentro de los cuales la DIAN podía expedir y notificar el pliego de cargos vencía el 16 de abril de 2012, sin embargo, tal acto fue proferido el 29 de marzo de 2010 y notificado el "7 de abril de 2010", antes del vencimiento del término referido.

En cuanto a la vinculación económica advirtió que con base en las pruebas recogidas en virtud del proceso de fiscalización, se logró determinar que la compañía Coalcorp Mining Inc., matriz de Carbones Colombianos del Cerrejón S.A., celebró un acuerdo de agenciamiento comercial para la venta de carbón, el cual tendría como agente exclusivo la Compañía GC Coal Limited, la cual se constituyó como consecuencia del acuerdo comercial para vender la producción de esa compañía y la de sus subsidiarias en las condiciones previstas en el contrato, motivo por el cual cobra relevancia la cláusula de exclusividad.

Resaltó que se materializó la existencia de la vinculación económica según lo dispuesto por los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, pues la cláusula de exclusividad en el contrato de agencia comercial tuvo como finalidad facilitar la venta de la

producción de carbón de la sociedad matriz y la de sus subordinadas, como es el caso de Carbones Colombianos del Cerrejón, hecho del que se deduce el poder de decisión de la sociedad matriz (Coalcorp Mining Inc.), sobre el agente comercial.

Señaló que no hubo incongruencia en los actos administrativos demandados, por cuanto los argumentos expuestos por la DIAN están sustentados tanto en el Código de Comercio (artículos 260 y 261), como en lo dispuesto por el artículo 450 del E.T.

Respecto de lo esbozado por la sociedad actora en el escrito de *«corrección de la demanda»*, indicó que en la documentación comprobatoria presentada como soporte de la DIIPT para el año 2008, la misma contribuyente señaló que *«el contrato de agencia comercial suscrito con GC Coal Limited se realizó con un vinculado económico por el numeral 2 del artículo 450 del Estatuto Tributario, esto es cuando la operación objeto del impuesto tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz»*, de manera que la contradicción en relación con las normas aplicadas no tendría sustento.

En relación con la falta de competencia de la DIAN para determinar la vinculación económica, manifestó que la sanción impuesta obedece al cumplimiento de sus funciones fiscalizadoras y tributarias, por el incumplimiento de una obligación por parte de Carbones Colombianos del Cerrejón S.A. respecto de la DIIPT, acorde con lo dispuesto por el artículo 260-10 del E.T., sin

usurpación de funciones frente a la Superintendencia de Sociedades como lo aduce la actora.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en sentencia del 1º de agosto de 2014, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación<sup>16</sup>:

Negó la excepción de «*falta de agotamiento de la vía gubernativa*», al considerar que si bien la actora adicionó sustento normativo en la demanda que no fue referido en el recurso de reconsideración, lo cierto es que se trata de argumentos que coadyuvan el cargo central, consistente en demostrar la improcedencia de la sanción impuesta por la DIAN, de modo que cumple con el requisito de procedibilidad dispuesto por el artículo 135 del C.C.A.

En cuanto a la alegada violación del principio de legalidad por falta de tipificación de la sanción, el *a quo* indicó que la corrección de las inconsistencias en la declaración (DIIPT) está legalmente subordinada a la corrección voluntaria y que los errores en la declaración informativa no impiden garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia, toda vez que el artículo 260-

---

<sup>16</sup> Fls. 159 a 178 c.p.

10 del E.T., faculta a la DIAN para sancionar los errores en el denuncia, mediante la modificación a la declaración de renta del periodo respectivo y la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del E.T.

Aclaró que la sanción impuesta a Carbones Colombianos fue en vigencia de la Ley 863 de 2003, conforme con la cual, para imponer la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el literal b del numeral 3 del artículo 260-10 del E.T., era necesario que el contribuyente corrigiera la declaración.

Destacó que, conforme con el principio de legalidad, en el caso, comoquiera que la sociedad demandante no corrigió la DIIPT, la administración de impuestos no podía aplicar la sanción discutida, pues, la misma está sujeta a un presupuesto que no existió, esto es, la corrección voluntaria de la declaración.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente<sup>17</sup>:

Solicitó que se revocara la decisión de primera instancia, por cuanto la sanción establecida por el literal b) numeral 3 del artículo 260-10

---

<sup>17</sup> Fls. 180 a 187 c.p.

del E.T. se impuso en virtud de las facultades de fiscalización y determinación consagradas en el Título IV del Libro Quinto del E.T., de acuerdo con las cuales es posible desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones, y que tal decisión no puede estar atada a que el contribuyente corrija voluntaria y previamente la declaración. Criterio acogido en virtud de lo señalado por la entidad en el Oficio N° 002010 del 4 de enero de 2011.

Indicó que desconocer la potestad sancionadora con la que cuenta la DIAN en los casos en los cuales el contribuyente se rehúsa a corregir voluntariamente su declaración, implica dejar desprovisto de herramientas jurídicas que previamente otorgó la ley para ejercer la función de controlar las posibles transferencias artificiales de utilidades en operaciones celebradas entre las empresas responsables del impuesto sobre la renta y sus vinculados en el exterior, conforme con las Leyes 788 de 2002 y 863 de 2003.

Destacó que el régimen sancionatorio aplicable al sistema de precios de transferencia consagrado en el artículo 260-10 del E.T., no puede entenderse como una limitante a las facultades de control y aplicación de sanciones a cargo de la administración tributaria, dentro de las cuales se encuentra la relativa a la corrección de la declaración informativa determinada por la DIAN, por lo que, en su entender, dicha norma no puede estar sujeta o subordinada a la corrección voluntaria del contribuyente.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandada** reiteró la solicitud de revocar la sentencia recurrida<sup>18</sup>, para lo cual alegó que, en su criterio, como en este caso se identificaron inconsistencias en la DIIPT de la actora, no podría hacerse depender la sanción en comento de una corrección voluntaria por parte de la contribuyente.

La **demandante** pidió que se confirmara la sentencia apelada<sup>19</sup>. Al efecto, insistió en que la sanción establecida por el numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del E.T. requiere que el contribuyente haya corregido previamente la declaración informativa, sin embargo, como la sociedad Carbones Colombianos del Cerrejón no cumplió con tal condición, la actuación de la administración es improcedente, pues fundamentó los actos acusados en un supuesto de hecho que no se configuró. Reiteró en forma sintética los demás argumentos esgrimidos en la demanda.

**El Ministerio Público** consideró que la sentencia apelada se debe confirmar<sup>20</sup>, al considerar que la sanción contenida en el numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del E.T., con base en el cual la DIAN sustentó los actos demandados, rige para los casos en los cuales el contribuyente corrige la declaración, no obstante, como en este caso la sociedad nunca adelantó ese trámite, la administración no podía imponer la referida sanción.

---

<sup>18</sup> Fls. 210 a 215 c.p.

<sup>19</sup> Fls. 231 a 236 c.p.

<sup>20</sup> Fls. 237 a 239 c.p.

Advirtió que, conforme con lo señalado por el Consejo de Estado<sup>21</sup>, la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa está legalmente subordinada a la corrección voluntaria.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN impuso a la sociedad CARBONES COLOMBIANOS DEL CERREJÓN S.A., sanción por corrección de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia (DIIPT) del año gravable 2008, y su confirmatorio.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer i) si en el caso procede la sanción por corrección de la DIIPT dispuesta por el numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, aplicada a la actora por omisión en la información. De no confirmarse la decisión del *a quo* respecto de tal argumento, se procederá a estudiar los demás cargos propuestos en la demanda.

El régimen de precios de transferencia está previsto en los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario<sup>22</sup> y se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que

---

<sup>21</sup> Sentencia del 9 de diciembre de 2013, Exp. 18682, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>22</sup> Las normas de precios de transferencia fueron modificadas por la Ley 1607 de 2012.

celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior<sup>23</sup>.

Conforme con esa normativa, los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, 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.

En desarrollo de las facultades de verificación y control, el inciso 2° del artículo 260-1 del Estatuto Tributario facultó a la DIAN para que determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto sobre la 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»*.

Con ese propósito, el artículo 260-8 del E.T.<sup>24</sup>, impuso a los contribuyentes que allí se indican, la obligación de presentar

---

<sup>23</sup> 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.

anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.

Cabe precisar que el artículo 260-8 del E.T., en su redacción original (Ley 788 de 2002), 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, sin embargo, el *artículo 44 de la Ley 863 de 2003*, vigente al momento de la expedición de los actos acusados, modificó el artículo 260-8 del E. T. y eliminó dicha remisión, y el artículo 46 *ibídem*<sup>25</sup> modificó el artículo 260-10 del E. T., en el sentido de fijar las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa.

Ahora bien, en cuanto a las sanciones relativas a la declaración informativa y el principio de legalidad de las sanciones, se tiene que de manera correlativa a la obligación de presentar la declaración informativa, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003<sup>26</sup>, **fijó las sanciones correspondientes a la documentación comprobatoria<sup>27</sup> y a la declaración informativa.**

---

<sup>24</sup> Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y posteriormente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

<sup>25</sup> El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

<sup>26</sup> El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

<sup>27</sup> ARTÍCULO 260-4. DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. Artículo modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003 y por el artículo 114 de la Ley 1607 de 2012.

En ese orden, el artículo 260-10 literal B) numeral 3) del Estatuto Tributario, con base en el cual la DIAN sancionó a la demandante a través de los actos acusado, preveía la sanción por corrección de la declaración informativa en los siguientes términos<sup>28</sup>:

«**Artículo 260-10** (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:

[...]

B. Declaración informativa

[...]

**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;
- 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.

---

<sup>28</sup> Las sanciones relacionadas con la documentación comprobatoria y la declaración informativa están previstas en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

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.**

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 39.000 UVT.

[...]

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

[...]

**Cuando el contribuyente no hubiere presentado la declaración informativa, o la hubiere presentado con inconsistencias, no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa, pero la Administración Tributaria efectuará las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia, o de la no presentación de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria, en la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año gravable, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V del Estatuto Tributario.**

PARÁGRAFO. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados,

incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. **Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 de este Estatuto.**

[...]>

En torno a la norma parcialmente transcrita, se reitera el criterio de la Sala<sup>29</sup>, así:

**Cuando el contribuyente corrige voluntariamente las inconsistencias de la declaración,** debe liquidar y pagar la **sanción por corrección, correspondiente al 1% del total de las operaciones realizadas** con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal sin que exceda de 39.000 UVT [literal B numeral 3 inciso 1].

La declaración informativa también puede ser **corregida por el contribuyente** dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar renta y antes de la notificación del requerimiento especial en relación con dicha declaración, en cuyo caso la sanción es del 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de 39.000 UVT [literal B numeral 3 penúltimo inciso].

Conforme con la norma en cita, si el contribuyente **corrige la declaración informativa y no liquida la sanción por**

---

<sup>29</sup> Sentencia del 9 de diciembre de 2013, Exp. 18682, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 20598, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez.

**corrección o la liquida por un valor inferior al que corresponde,** la DIAN puede determinar la sanción correspondiente (1% del total de las operaciones), incrementada en un 30%, de acuerdo con el artículo 701 del Estatuto Tributario<sup>30</sup>. Para el efecto, puede imponer la sanción mediante resolución independiente o liquidación oficial (artículos 260-10 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 637, 638 y 701 ibídem).

Así las cosas, para que la administración liquide la sanción de corrección incrementada en un 30% mediante acto independiente o liquidación oficial, **es indispensable que el contribuyente corrija previamente la declaración informativa sin haber determinado la sanción por corrección o haberla calculado de manera incorrecta,** (último inciso del numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario).

Si el contribuyente no presenta declaración informativa o la presenta con inconsistencias y no la corrige, la DIAN está facultada para modificar la declaración de renta del respectivo año gravable e imponer sanción por inexactitud en lo que tenga que ver con la declaración informativa, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V del Estatuto Tributario (literal b, numeral 4º inciso final y parágrafo).

---

<sup>30</sup> ARTICULO 701. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.

Además, en virtud del inciso final del literal b) numeral 4° del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, cuando **la declaración informativa de precios de transferencia (DIIPT)** no se presenta o **se presenta con inconsistencias**, la DIAN no puede practicar liquidación de aforo, revisión o corrección aritmética **respecto de dicha declaración.**

En relación la aplicación de estas sanciones, la Corte Constitucional<sup>31</sup> ha precisado que su determinación obedece al principio de legalidad<sup>32</sup>, conforme con el cual, las sanciones que puede imponer la administración son aquellas que están determinadas **previamente y de forma precisa en la ley**, en los siguientes términos:

*"[...] En efecto, dicho principio [se refiere al principio de legalidad de las sanciones], que forma parte de las garantías integrantes de la noción de debido proceso, exige la determinación precisa de las penas, castigos o sanciones que pueden ser impuestas por las autoridades en ejercicio del poder punitivo estatal. Su operancia no se restringe a los asuntos penales, sino que tiene plena validez en el campo de la actividad sancionatoria de la Administración, toda vez que la misma Carta enuncia que "El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas." (C.P art. 29). (...) 4. **La finalidad del principio de legalidad de las sanciones, que justifica su adopción constitucional, consiste en garantizar la libertad de los administrados y controlar la arbitrariedad judicial y administrativa mediante el señalamiento legal previo de las penas aplicables.** Y aunque la doctrina y la jurisprudencia han reconocido que en el derecho administrativo sancionador, y dentro de*

---

<sup>31</sup> Sentencia C-475 de 2004.

<sup>32</sup> El artículo 29 de la Constitución Política prevé:

"El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

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

*él el disciplinario, los principios de tipicidad y legalidad no tienen la misma rigurosidad exigible en materia penal, aun así **el comportamiento sancionable debe estar precisado inequívocamente, como también la sanción correspondiente, a fin de garantizar el derecho al debido proceso a que alude el artículo 29 superior***". (Resalta la Sala)

Conforme con lo dispuesto por la norma que regula la materia y el referido criterio de la jurisprudencia Constitucional, la Sala, en sentencia del 9 de diciembre de 2013<sup>33</sup>, señaló que *«para que la Administración Tributaria pueda imponer una sanción, **previamente la ley debe definir de manera inequívoca tanto la conducta sancionable como la sanción correspondiente. A contrario sensu, la Administración no puede imponer sanciones que no existan en la ley ni crear sanciones, aunque resulten convenientes, pues ello implica la violación del principio de legalidad de las sanciones y las penas. [...]***

*De acuerdo con la interpretación armónica de los numerales 3 y 4 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la DIAN puede imponer la sanción por corrección solamente si el contribuyente corrige la declaración pero no liquida la sanción o la liquida de manera incorrecta. **No puede fijar la sanción por corrección incrementada en el 30% si el contribuyente no corrige la declaración informativa**».*

En el *sub examine*, la DIAN apeló la decisión del *a quo*, por considerar que la sanción establecida por el numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del E.T., no puede estar sujeta o subordinada a la

---

<sup>33</sup> Exp. 18682, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

corrección voluntaria del contribuyente, porque tal interpretación va en contra del régimen especial de precios de transferencia que busca establecer un control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y sus vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior.

Señaló que sobre este asunto se pronunció la Oficina de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, que mediante Oficio N° 002010 del 4 de enero de 2011, dispuso que en virtud de la interpretación «*sistemática y teleológica*» del régimen sancionatorio en materia de precios de transferencia, establecer una condición previa de corrección voluntaria para imponer la sanción, cercena las facultades de control, fiscalización y sancionatorias de la administración tributaria.

En el expediente están probados los siguientes hechos:

- El 13 de julio de 2009, CARBONES COLOMBIANOS DEL CERREJÓN S.A. presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año gravable 2008<sup>34</sup>.
- El 21 de diciembre de 2009, la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, por Requerimiento Ordinario N°

---

<sup>34</sup> Fl. 496 c.2

1-00-211-230-003833, le solicitó a la actora documentación comprobatoria respecto de las operaciones realizadas en el periodo gravable 2008 con sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

- El 29 de marzo de 2010, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Barranquilla, profirió el Pliego de Cargos N° 900005, en el cual propuso a la contribuyente la imposición de la sanción por corrección de \$220.730.572, por no informar la operación realizada con su vinculado en el exterior GC Coal Limited, por el pago de comisiones en virtud del agenciamiento de venta de carbón, conforme con el numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del E.T<sup>35</sup>.
- En la respuesta al pliego de cargos, la actora señaló que no debía corregir la DIIPT, pues las operaciones realizadas entre las empresas mencionadas durante el periodo en discusión, no estaban inmersas en las causales de vinculación dispuestas por los artículos 260-1 del E.T. y, 260 y 261 del Código de Comercio<sup>36</sup>.
- No obstante lo anterior, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, por Resolución N° 900004 del 4 de noviembre de 2010<sup>37</sup>, impuso

---

<sup>35</sup> Fls. 523 a 527 c.2

<sup>36</sup> Fls. 531 a 552 c.2

<sup>37</sup> Fls. 596 a 609 c.2

sanción a la actora conforme con lo dispuesto por el numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del E.T., al determinar que<sup>38</sup>:

«[...]

*Si bien es cierto que el contribuyente no ha presentado una corrección a su declaración informativa individual, incorporando esta operación omitida por pago de comisiones, también es cierto que demostrada la falta o el incumplimiento, la consecuencia que se deriva es que el contribuyente corrija su declaración incorporando la operación omitida, demuestre que estuvo a precios de mercado y se liquide la sanción correspondiente, so pena que la administración tributaria haga uso del desconocimiento de esta deducción en su declaración de renta tal como lo establece el mismo literal B del art. 260-10 del E.T. [...]» (Subraya la Sala)*

- En el recurso de reconsideración, la demandante insistió en que no debía corregir la declaración informativa, por no estar incurso en la causal de vinculación económica establecida por la DIAN, pues las operaciones realizadas con la empresa GC Coal Limited en el primer semestre del 2008, se dieron en virtud de un contrato de agencia comercial que no implica consecuencias de subordinación en ninguno de los aspectos señalados por las normas tributarias ni comerciales<sup>39</sup>.
  
- Por Resolución N° 900182 del 22 de noviembre de 2011<sup>40</sup>, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó en reconsideración la resolución sanción, y sobre el punto en discusión, señaló<sup>41</sup>:

«[...]

---

<sup>38</sup> Fl. 606 c. 2

<sup>39</sup> Fls. 615 a 642 c.2

<sup>40</sup> Fl. 702 reverso c.2

<sup>41</sup> Fls. 685 a 691 c.2

*Se observa que la administración tributaria le impuso al contribuyente la sanción consagrada en el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario prevista para aquellos casos en los cuales se corrija la declaración informativa de precios de transferencia en este caso, en el uno por ciento (1%) sobre \$22.073.057.177 (valor sanción \$220.731.000) correspondiente al valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas que no fueron incluidas en la mencionada declaración del año 2008.*

*[...]*

*Las normas legales mencionadas no consagran expresamente la sanción por corrección impuesta por la administración tributaria en aquellos casos donde no obstante demostrarse la inconsistencia en la declaración privada, el contribuyente no corrige voluntariamente el error o la inconsistencia.*

*No obstante, las disposiciones citadas remiten al procedimiento para la aplicación de sanciones contemplado en los artículos 637 y 638 los cuales se encuentran dentro del Título IV del Libro Quinto del ET referente a las normas generales sobre sanciones y dentro de ellas se incluyen las atinentes a la sanción impuesta por la administración por corrección de las declaraciones.*

*[...]*

*De igual manera, en el Oficio No. 002010 del 04 de enero de 2011, se consideró:*

*[...]*

*La imposición por parte de la administración tributaria, de la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el numeral 3º del literal B del artículo 260-10, no puede quedar subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa por parte del contribuyente, porque ello socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia. [...]*» (Subraya la Sala)

De acuerdo con el referido marco normativo y jurisprudencial, en especial por la interpretación armónica de los numerales 3 y 4 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la DIAN puede imponer la sanción por corrección solamente si el contribuyente

corrige la declaración pero no liquida la sanción o la liquida de manera incorrecta. **No puede fijar la sanción por corrección incrementada en el 30% si el contribuyente no corrige la declaración informativa.**

Así lo determinó la Sala en sentencia del 9 de diciembre de 2013, dentro del **Expediente 18682**<sup>42</sup>, que tuvo como origen la demanda de nulidad del *Oficio N° 002010 del 4 de enero de 2011, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN*, (que por lo demás sirvió como sustento de los actos administrativos demandados), al considerar que la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa **estaba legalmente subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa.**

En ese orden, la Sala advirtió que *«tal subordinación **no impide a la Administración garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia, como lo entiende el acto acusado, pues el mismo artículo 260-10 del Estatuto Tributario faculta a la DIAN para sancionar los errores en la declaración informativa, mediante la modificación a la declaración de renta del período respectivo y la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 E.T, si se cumplen los supuestos del artículo 260-10 parágrafo del Estatuto Tributario**»*<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>43</sup> Artículo 260-10 Estatuto Tributario  
[...]

PARÁGRAFO. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos,

Así pues, aunque legalmente en el momento de los hechos no existiera una sanción por corrección a la declaración informativa cuando el contribuyente no corregía voluntariamente dicha declaración, los errores en la declaración informativa no impedían garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia, porque frente a los mismos la DIAN podía modificar directamente la declaración de renta del contribuyente y determinar si los ingresos, costos y deducciones corresponden o no a operaciones a valor de mercado, con la consiguiente sanción por inexactitud.

Al respecto se reitera que como las inconsistencias en la declaración informativa también se reflejan en la declaración de renta del contribuyente, el Estatuto Tributario previó dos situaciones: la primera, cuando el contribuyente corrige voluntariamente la declaración informativa, caso en el cual debe liquidar la sanción del artículo 260-10 E.T. (hoy 260-11) y en caso de que también corrija la declaración de renta, debe aplicar la sanción del artículo 644 ibídem. La segunda situación se presenta cuando el contribuyente no corrige ni la declaración informativa ni el denuncia de renta, evento en el cual el artículo 260-10 E.T. previó que en razón de las inconsistencias de la declaración informativa, la DIAN podía modificar la declaración de renta, mediante liquidación oficial de revisión e imponer sanción por inexactitud.

---

costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. **Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 de este Estatuto.**

Cabe anotar que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012<sup>44</sup>, la DIAN puede imponer la sanción cuando advierta inconsistencias en la declaración informativa, *independientemente de si el contribuyente corrige o no la citada declaración.*

Verificado que a través de los actos administrativos demandados se desconoció el principio de legalidad que rige al régimen sancionatorio de la DIAN, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia, relevándose de estudiar los argumentos adicionales.

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,

---

<sup>44</sup> El legislador expresamente modificó la sanción por corrección de la declaración informativa. El artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que modificó las sanciones respecto de la documentación comprobatoria y la declaración informativa (hoy artículo 260-11 del Estatuto Tributario), expresamente dispuso:

«ARTÍCULO 121. Modifíquese 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:

B. Declaración informativa  
[...]

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.

Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, en el año o periodo gravable al que se refiere la declaración informativa, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción consagrada en este inciso no podrá exceder el equivalente a cuatrocientas ochenta (480) UVT.

Se entiende que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa no coincidan con la documentación comprobatoria.»

## **FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia del 1º de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en esta providencia.

**RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora Miryam Rojas Corredor para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido que obra en el folio 243 cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**BASTO**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
**RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**

