



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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dos (2) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 17001 23 33 000 2014 00105 01
No. Interno: 21478
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: SKINCO COLOMBIT S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
Sanción por corrección de la DIIPT - Año gravable 2007
FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 18 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora¹.

ANTECEDENTES

El 2 de julio de 2008, **SKINCO COLOMBIT S.A.** presentó electrónicamente declaración individual informativa de precios de transferencia (DIIPT) por el año 2007, en la que registró un total de operaciones de egreso por \$16.949.909.000².

De manera oportuna, la actora presentó la documentación comprobatoria y en el estudio de precios de transferencia explicó el origen de una pérdida operacional del 24,454% en la compra de inventarios a una vinculada en el exterior.

¹ Folios 357 a 361 c.ppal.2

² Folios 25 a 31

El 16 de abril de 2010, la actora corrigió la documentación comprobatoria en la que había informado una pérdida operativa sobre ventas netas de 24.454%, para registrar un margen positivo de 9.756%³.

El 21 de abril de 2010, la actora corrigió la DIIPT de 2007, en el sentido de cambiar el margen o precio de la operación en el formulario 1125 de -24.454 a 9.756. Lo que, originó la liquidación de una sanción por corrección, que la actora liquidó en \$19.153.000⁴.

Por Resolución Sanción 102412012000159 de 31 de octubre de 2012, la DIAN modificó la sanción liquidada por la actora. Ello, consistió en el aumento de la sanción de \$19.153.000 a \$169.897.710, y en la aplicación del incremento del 30% por determinación incorrecta de la sanción, que establece el artículo 701 del E.T., equivalente a \$45.223.413, para una sanción final de \$195.986.123⁵.

Por Resolución 900.499 de 26 de noviembre de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción⁶.

DEMANDA

SKINCO COLOMBIT S.A., en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁷:

“1. Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No.10242012000159 del 31 de octubre de 2012, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.499 del 26 de noviembre de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, mediante la cual se confirma la Resolución Sanción No. 10242012000159 del 31 de octubre de 2012.

2. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a SKINCO COLOMBIT S.A. – NIT 890.800.148-3, declarando que esta sociedad no debe a la DIAN la sanción pecuniaria de \$195.968.000.”

³ Folios 221 a 300 c.ppal.1 y 301 y 302 c.ppal.2

⁴ Folios 362 a 365 c.ppal.2

⁵ Folios 321 a 326 c.ppal.2

⁶ Folios 346 a 352 c.ppal.2

⁷ Folios 1 a 48 c.ppal.1

La actora citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 27 y 30 del Código Civil.
- Artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 260-10, 683, 701 y 730 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Los actos administrativos demandados son nulos porque infringen el principio de legalidad de las sanciones

La DIAN impuso a la actora una sanción más gravosa que la que previó el legislador, porque la sancionó con el 1% del total de las operaciones con sus vinculados económicos, prevista en el inciso 1º del literal B del artículo 260-10 del E.T., cuando la sanción aplicable era la establecida en el literal d) del inciso 2º del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., correspondiente al 2% de la sanción por extemporaneidad.

Lo anterior, porque la corrección de la DIIPT del año 2007 consistió en la adecuación de esta a la documentación comprobatoria de esa misma vigencia fiscal, que es el supuesto previsto en el literal d) del inciso 2º del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T. De manera que no había posibilidad de aplicar la sanción general por corrección del primer inciso del artículo en mención, aplicable únicamente para los casos no contemplados en la norma.

El literal d) del inciso 2º del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., que establece la sanción del 2% de la sanción por extemporaneidad, no distingue entre inconsistencias simples y errores de fondo, que señala la DIAN. La norma solamente se ocupa de indicar las conductas que constituyen inconsistencias dentro de las cuales se encuentra el citado literal d), que es la corrección que la actora realizó.

En materia sancionatoria, la interpretación de las normas es restrictiva a fin de garantizar los principios de legalidad y de defensa, razón por la cual la DIAN debía ceñirse a la literalidad de las disposiciones contenidas en el numeral 3 del literal B

del artículo 260-10 del E.T., para concluir que en la medida que la actora efectuó la corrección de la DIIPT del año 2007 para armonizarla con la documentación comprobatoria, ello correspondía a la inconsistencia descrita en el literal d) de dicha norma, razón por la cual no procedía la sanción que esta liquidó.

Los actos administrativos demandados son nulos por inexistencia del hecho sancionado con el incremento

En el caso de la actora, el hecho sancionado no es la falta de liquidación de la sanción de corrección o su liquidación por un menor valor, pues la sanción de corrección liquidada con base en el artículo 260-10, literal B, numeral 3, literal d) fue correcta, pues la modificación de la DIIPT se hizo para que esta coincidiera con la documentación comprobatoria corregida y para preservar la unidad de información relativa a las operaciones con sus vinculados en el exterior.

Es por ello que no procedía el incremento del 30% de la sanción establecida en el último inciso del numeral 3º del literal B del artículo en mención.

Los actos administrativos demandados son nulos por falsa motivación

Como la modificación de la DIIPT tuvo lugar en la pérdida de coordinación entre esta y la documentación comprobatoria que la actora debió corregir de conformidad con el requerimiento ordinario que le hizo la DIAN (en el margen de utilidad de la operación de egreso con uno de sus vinculados en el exterior), el hecho sancionable cometido por esta, es el tipificado en el literal d) del artículo 260-10, literal B, numeral 3 del E.T. al cual correspondía la sanción del 2% de la sanción de extemporaneidad y no del 1% del total de las operaciones con sus vinculados económicos, que le impuso la DIAN, y se previó para casos no previstos en el referido artículo.

La DIAN infringió el artículo 27 del Código Civil, pues con su conducta desatendió el tenor literal del artículo 260-10, literal B, numeral 3 del E.T., que es claro y corresponde a una norma sancionatoria de interpretación restrictiva. También, quebrantó el artículo 30 del Código Civil, por cuanto interpretó de manera aislada el inciso 1º del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., sin tener en cuenta los incisos 2º y 3º, que distinguen dos tipos de sanciones de acuerdo con la

infracción cometida, o si se incurrió en alguna de las conductas descritas en la norma.

Así, partiendo de una diferencia artificiosa e inexistente entre error formal y error sustancial, la DIAN modificó la consecuencia jurídica a cargo de la actora, imponiéndole una sanción más gravosa, lo que constituye una falsa motivación de los actos demandados y las normas superiores.

Falsa motivación de los actos administrativos demandados por no fundamentarse en una doctrina favorable a SKINCO COLOMBIT y en un antecedente jurisprudencial ajeno a la litis

La falsa motivación de los actos administrativos demandados se da, también, porque contrario a la esgrimido por la DIAN, el Concepto 55943 de 23 de junio de 2007 coincide con la actuación desplegada por la actora, en la medida en que señala que solo serán sancionables conforme con el inciso 1º del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., aquellas situaciones que no se ajustan a alguna de las inconsistencias taxativamente prescritas en el inciso 2º de esa misma norma.

Como la conducta de la actora se enmarca en el hecho prescrito en el literal d) del inciso 2º del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., no se podía imponer en su contra la sanción del inciso 1º de ese mismo numeral.

No se adecúa a este caso la sentencia C-815 de 2009, citada en la Resolución Sanción, por cuanto alude al estudio de la proporcionalidad de las sanciones establecidas en el artículo 260-10 del E.T., que no es el caso debatido. Tampoco, es válida la referencia que hizo la DIAN en dicho acto administrativo a la intervención de la Universidad Externado de Colombia dentro del proceso de constitucionalidad del artículo 260-10 del E.T., ya que no tiene carácter vinculante y analizó la norma desde un contexto diferente al propuesto en este asunto.

Aun si se aceptara la tesis de la DIAN, según la cual los errores “formales” se corrigen conforme a lo establecido en el inciso tercero del numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y los errores

“sustanciales” conforme al inciso primero de la misma norma, SKINCO COLOMBIT no incurrió en lo que la DIAN denomina un error “sustancial”

Además de que el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario no distingue entre errores de forma y sustanciales, no es cierto que la actora incurrió en un error en el rango intercuartil, ni en ningún otro que pueda ser considerado como un “error de fondo”, en términos de la DIAN, pues en el formulario 1125 consta que la operación registrada era de egreso, por un monto total de \$5.671.881.000 y el método utilizado (TU), los límites inferior, superior y la mediana, que constituyen los parámetros para la determinación de las bases gravables del impuesto de renta, se mantuvieron iguales en la corrección.

La única modificación que realizó mi representada se refleja en el margen de utilidad, que pasó de -24.454 en la declaración inicial, a 9.756 en la declaración de corrección. Dicha modificación fue realizada con ocasión de los **ajustes técnicos económicos razonables** permitidos por el artículo 260-3 del E.T., con lo cuales se demostró que la rentabilidad de la actora, de haber estado en las condiciones de las compañías comparables, hubiera sido superior, lo que de ninguna manera implicó una modificación de las bases gravables de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

La rentabilidad de la actora, en la operación realizada con su vinculada chilena, fue negativa, pero por efecto de los ajustes técnicos económicos razonables autorizados por el artículo 260-3 del E.T., que para efectos del régimen de precios de transferencia debe reflejar la rentabilidad que la actora hubiera obtenido de haberse encontrado en las mismas condiciones de las compañías comparables, que fue de 9.756, la actora debió corregir la documentación comprobatoria, lo que generó la inconsistencia de la DIIPT del año 2007, pero que no implicó una modificación de las bases gravables de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

La supuesta modificación en el rango intercuartil, que señala la DIAN, no tiene incidencia en la presente discusión, porque el número entero y el primer decimal de los límites superior, inferior y la mediana no cambiaron, solamente variaron el segundo y tercer decimal, debido a que la actora no ajustó su margen de utilidad para encajar en dicho rango intercuartil, sino que, a partir de los ajustes técnicos

económicos permitidos, se produjo un margen mayor al límite superior (9.756 Vs 5.894). Y, porque tratándose de una operación de egreso, el rango intercuartil es un parámetro indicativo que no incide en la base gravable del impuesto de renta.

Así las cosas, no es cierto que la corrección de la DIIPT del año 2007 tuviera carácter sustancial. De ahí que en este caso los actos administrativos demandados están falsamente motivados⁸.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así⁹:

Para la aplicación de la sanción del artículo 260-10, literal B, inciso 3º del E.T., vigente para la época de los hechos, debían darse los siguientes requisitos:

- La presentación de DIIPT y sus anexos.
- Corrección voluntaria de la declaración de DIIPT.

En este asunto, la actora presentó la DIIPT del año gravable 2007 el 2 de julio de 2008, en cuyo formulario 1125 declaró una operación de \$5.671.881.000 con un margen operativo de utilidad (MO) de -24.454, la cual corrigió el 21 de abril de 2010, en el sentido de aumentar ese margen de utilidad (MO) a 9.756. Por lo tanto, se cumplieron los supuestos para que la sanción aplicable fuera del 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos.

No le asiste razón a la actora cuando atribuye a la DIAN la supuesta violación del principio de legalidad de la sanción, pues las pruebas del proceso demuestran que la actora corrigió voluntariamente la DIIPT del año 2007, debido a que había declarado un margen de utilidad operativo negativo (-24.454), fuera del rango intercuartil, que con la corrección pasó a ser positivo (9.756).

⁸ Sobre falsa motivación de los actos administrativos la actora cita las sentencias de 14 de agosto de 2013, exp. 18339, 24 de mayo de 2012, exp. 17705 y 2 de febrero de 2012, exp. 17490 del Consejo de Estado.

⁹ Folios 389 a 403 c.ppal.

El hecho de que la actora hubiera corregido la documentación comprobatoria del año gravable 2007 y posteriormente la DIIPT, no desvirtúa la infracción que esta cometió, como tampoco la sanción aplicada por la DIAN, porque si se observa la DIIPT junto con la documentación comprobatoria del año gravable 2007 presentadas inicialmente, se advierte que entre estas existe consistencia, que sus datos y cifras son iguales, en consecuencia, que no había lugar a la sanción por corrección aplicada por la actora. Al contrario, si se analiza la DIIPT inicial con la declaración informativa corregida, se encuentra que la actora modificó el margen de utilidad operacional de un valor negativo (-24.454) a uno positivo (9.756).

Fue así como la actora liquidó incorrectamente la sanción por corrección de la DIIPT en el 2% de la sanción por extemporaneidad, cuando lo procedente era calcularla en el 1% de las operaciones realizadas con vinculados económicos, lo que, a su vez, llevó a la DIAN incrementar la sanción en un 30%, de conformidad con los artículos 260-10 literal B y 701 del E.T.

Por consiguiente, los actos administrativos demandados no se motivaron falsamente y se demostró que la DIAN soportó su decisión en hechos reales, debidamente demostrados en relación con la presentación de la DIIPT y su posterior corrección, lo que conllevó a la imposición de la sanción por corrección del 1% del valor total de la operación realizada con el vinculado económico y a su incremento en un 30%, por indebida determinación de la sanción por corrección.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora por las razones que se resumen así¹⁰:

La modificación del margen operacional sin alterar los datos restantes del formulario 1125 de la DIIPT, en que se concretó la corrección, no desvirtúa la procedencia de la sanción del 1% de las operaciones realizadas con vinculados económicos, dado que esta sanción se aplica cuando se corrige la DIIPT, y la actora efectivamente corrigió esa declaración.

¹⁰ Folios 426 a 437 c.ppal

No es correcto el análisis de la actora para considerar que la sanción procedente era la determinada en el literal d) del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., es decir, del 2% de la sanción por extemporaneidad, por cuanto el literal que consagra esa sanción indica que la misma se aplica cuando no hay consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y/o en sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del E.T., que no se adecúa a este caso, debido a que entre la documentación comprobatoria inicial y la DIIPT inicial no existió inconsistencia, independientemente de que posteriormente por el mismo actuar de la actora eso hubiere cambiado.

Carece de fundamento la apreciación de la parte actora, pues la normativa tributaria determinó claramente que cuando se corrige la declaración informativa la sanción correspondiente es la fijada en el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del E.T.

No existe falsa motivación de los actos administrativos demandados, por cuanto dicha figura se da cuando no existe correspondencia entre la decisión que se adopta y los considerandos que en el acto se aducen como fundamento de la misma; o cuando las razones que se expresan en la manifestación de la voluntad como fuente de este no son reales o no existen, o se les da una apariencia que no tienen, situaciones que no se dan en este caso.

No tiene razón la actora cuando sostiene que la DIAN actuó en contravía del Concepto 055493 de 23 de julio de 2007, ya que, a diferencia de lo afirmado por la actora, dicho concepto reafirma que debe determinarse la sanción por corrección, en los casos de corrección de la DIIPT, ya que esta permite verificar todas y cada una de las transacciones realizadas por el contribuyente y ejercer las facultades de fiscalización de la Administración.

Tampoco le asiste razón a la actora cuando señala que no procedía el incremento de la sanción de corrección del 30%, pues la sanción que esta determinó no fue la correcta, lo que conllevó un pago menor de sanción a favor del administrado.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** fundamentó el recurso de apelación así¹¹:

Es ilógico que el Tribunal haya argumentado que como con la corrección se subsanaron las inconsistencias de datos y cifras, se genera la sanción del 1% de la operación con el vinculado económico, pues el hecho sancionable se dio al momento de la corrección, no después, y para establecer la sanción generada por la corrección debió determinarse en qué consistió esta, no su resultado. Además, porque el artículo 2º del Decreto 4349 de 2004 establece que los datos consignados en la DIIPT deben corresponder al análisis y estudio que se realice con la documentación comprobatoria.

El artículo 260-10 del E.T., literal B, numeral 3º, no distingue entre simples errores y errores de fondo para establecer la sanción que procede, pero sí indica que la sanción de corrección equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad cuando no hay consistencia entre la DIIPT y la documentación comprobatoria, que fue la situación que obligó a la actora a corregir la DIIPT.

Es tan cierta la ausencia de error sustancial que la DIAN, en el proceso, no demostró que hubiera modificado la declaración de renta del año gravable 2007 de la actora, como consecuencia de la corrección de la DIIPT. Por el contrario, en el expediente consta que la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la DIAN dio vía libre a la Seccional de Manizales para archivar el proceso de precios de transferencia en la declaración de renta del año gravable 2007, como en efecto lo hizo.

No hay lugar al incremento del 30% de la sanción por corrección, debido a que la actora liquidó la sanción que correspondía.

Contrario a lo decidido en primera instancia, los actos administrativos demandados adolecen de falsa motivación por las siguientes razones:

¹¹ Folios 446 a 462 c.ppal

- Señalan que la liquidación de la sanción por corrección de la DIIPT del año 2007 es incorrecta, pese a que se liquidó de conformidad con el literal d), del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., que se adecuaba a la subsanación efectuada.
- El Concepto 055493 del 23 de julio de 2007 y la sentencia de la Corte Constitucional C-815 de 2009, que se citan en los actos administrativos demandados, tienen un alcance distinto al señalado por la DIAN.
- Aún si procediera la tesis de que los errores formales generan la sanción del literal d), del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T. y los errores sustanciales, la sanción del inciso primero de la misma norma, la actora no incurrió en lo que la DIAN denomina error sustancial porque esta no implicó una modificación de las bases gravables de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007.
- La decisión adoptada en los actos demandados no responde a la realidad fáctica.

No procede la condena en costas en contra de la actora, pues en el expediente no figura prueba alguna de que estas se causaron o se pagaron, ni que fueran solicitadas por la DIAN. Además, porque la representación judicial de esta entidad la asumió un abogado de su planta de personal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación¹².

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda¹³.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

¹² Folios 481 a 486 c.ppal

¹³ Folios 518 a 521 c.ppal

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 18 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora.

En concreto, determina si la corrección de la DIIPT del año gravable 2007 causó la sanción del literal d) del numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del E.T., equivalente al 2% de la sanción de extemporaneidad, que liquidó la actora, o del 1% de las operaciones realizadas con vinculados económicos, que determinó la DIAN de conformidad con el numeral 3º del literal B del artículo 260-10 del mismo estatuto. Y consecuentemente, si procedía incrementar en un 30% dicha sanción, por determinación errónea de que trata el artículo 701 del E.T.

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario¹⁴ regulan el régimen de precios de transferencia que se aplica sólo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior¹⁵. El régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes¹⁶, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

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

¹⁴ Las normas de precios de transferencia fueron modificadas por la Ley 1607 de 2012.

¹⁵ 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.

¹⁶ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 260-1, inc. 1º.

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

Con tal fin, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario¹⁷ dispuso que los contribuyentes allí indicados deben presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas. A su vez, el artículo 260-4 *ibídem*¹⁸ previó que dichos contribuyentes deben preparar y enviar la documentación comprobatoria por cada tipo de operación, para demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia¹⁹.

El artículo 260-8 E.T., en su redacción original²⁰, establecía que a la declaración informativa le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario, que, entre otros aspectos, regulan las sanciones que se generan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, el artículo 44 de la Ley 863 de 2003²¹ eliminó dicha remisión, y el artículo 46 *ibídem*²² modificó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario en el sentido de fijar las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa.

El artículo 260-10, literal B, numeral 3°, inciso 1 del Estatuto Tributario²³ dispuso que la corrección de la DIIPT genera una sanción equivalente al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 UVT. Y, el artículo 260-10, literal B, numeral 3°, inciso 2 del Estatuto Tributario prevé que la corrección de inconsistencias que la misma norma señala, genera una sanción correspondiente al 2% de la sanción por extemporaneidad.

¹⁷ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁸ Modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003.

¹⁹ El artículo 260-4 del Estatuto Tributario también precisó que la documentación comprobatoria debe enviarse dentro de los plazos y condiciones fijados por el Gobierno Nacional y que la documentación debe conservarse por mínimo cinco (5) años a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, y colocarse a disposición de la Administración cuando ésta la solicite.

²⁰ Artículo adicionado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002.

²¹ Este artículo modificó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario.

²² El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

²³ Modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003

El artículo 260-10, literal B, numeral 3º, inciso 4 del E.T., señaló que *“Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la administración tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”*.

A su vez, el artículo 260-10, literal B, numeral 4, inciso 6 prevé que *“El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Y, el inciso 7 ibidem dispone que “Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder”*.

En ese orden de ideas, conforme con el artículo 260-10, literal B, numerales 3 y 4 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente corrija la DIIPT y no liquide la sanción correspondiente o la liquide en forma incorrecta, la DIAN puede liquidarla e incrementarla en un 30%, conforme con el artículo 701 ibidem²⁴

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

El artículo 638 del E.T. establece el término de prescripción de la facultad sancionatoria e indica que cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial, pero si se imponen en resolución independiente, la DIAN debe formular el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de infracciones continuadas.

²⁴ Estatuto Tributario. **“Artículo 701. Corrección de sanciones.** Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración. [...]”

El artículo 260-10, literal B, numeral. 3, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, establece que la corrección de la DIIPT genera las siguientes sanciones²⁵:

“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.*

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

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

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

Ha precisado la Sala²⁶, que dicha sanción puede reducirse al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, a su vez, corresponde, en general, al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por cada mes o fracción de mes calendario de retraso, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num 1° del E.T). Para ello,

²⁵ Las cifras fueron ajustadas en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007).

²⁶ Sentencias 17 de marzo de 2016, exp. 21517 y del 3 de agosto de 2016, exp. 20747 C.P. Martha teresa Briceño de Valencia

las inconsistencias a que se refiere el numeral 3 del literal B) artículo 260-10 del E. T., que dan lugar a la sanción por corrección, deben corregirse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se notifique requerimiento especial respecto a la declaración de renta del año que se informa.

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

- a) Las señaladas en los artículos 580²⁷, 650-1²⁸ y 650-2²⁹ del Estatuto Tributario.
- b) Cuando los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas son correctos, pero se anota como resultado un dato equivocado.
- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y los reportados en sus anexos, y
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria.**

²⁷ **Estatuto Tributario.** Artículo 580. *“Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:*
 a. *Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.*
 b. *Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.*
 c. *Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.*
 d. *Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.*
 e. *Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago. (Literal adicionado por la Ley 1066 de 2006 y derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010).*

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

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

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

²⁸ **Estatuto Tributario.** Artículo 650-1. *“Sanción por no informar la dirección. Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1”.*

²⁹ **Estatuto Tributario.** Artículo 650-2. *“Sanción por no informar la actividad económica. Cuando el declarante no informe la actividad económica, se aplicará una sanción hasta de \$9.532.000 que se graduará según la capacidad económica del declarante. Lo dispuesto en el inciso anterior será igualmente aplicable cuando se informe una actividad económica diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la Administración una vez efectuadas las verificaciones previas del caso”.*

Respecto a la última inconsistencia, el legislador no definió cuándo se presenta la falta de consistencia entre la DIIPT y/o sus anexos y la documentación comprobatoria, por lo cual debe acudir al sentido natural y obvio de la palabra consistencia. La Real Academia Española de la Lengua define la consistencia como “1. f. Duración, estabilidad, solidez. 2. f. Trabazón, coherencia entre las partículas de una masa o los elementos de un conjunto”. Así, existe inconsistencia cuando los datos y cifras de la DIIPT y/o sus anexos no son sólidos o coherentes frente a los informados en la documentación comprobatoria³⁰.

De igual forma, la Sala advirtió que aunque la norma plantea dos cálculos de sanción por corrección, estas corresponden en general al 1% del total de las operaciones con vinculados económicos³¹.

*“Es de anotar que todas las inconsistencias a que se refiere el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T., incluida la anteriormente transcrita, pueden corregirse 'dentro de los 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 exceder de 39.000 UVT.**”*

Así, si las inconsistencias a que se refiere el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T se corrigen dentro de la oportunidad en mención, el declarante debe liquidar una sanción que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, como se precisó, equivale, en general, al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.” (Destaca la Sala)

Así, como el primero de los cargos propuestos en la demanda, se concreta en si la sanción por corrección debe liquidarse conforme lo determinó la DIAN o según lo alega la demandante, este, desde ya, se resuelve desfavorablemente, dado que como lo precisó la Sala, dicha sanción, sin importar el tipo de inconsistencia cometida, es del 1% del total de las operaciones con vinculados económicos realizadas en la respectiva vigencia fiscal.

Quiere decir lo anterior, que no existe diferencia respecto del cálculo de la sanción por corrección aplicable a este asunto que la Sala deba analizar, por cuanto, como ya se precisó, este es del 1% del total de las operaciones con vinculados económicos realizadas en la respectiva vigencia fiscal.

³⁰ Sentencia de 1 de octubre de 2014, exp 19774

³¹ Sentencia de 3 de agosto de 2016, exp. 20747, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

No obstante lo anterior, le corresponde a Sala verificar si la liquidación de la sanción por corrección efectuada por la actora fue correcta, y en consecuencia, si procedía o no incrementarla en un 30%, como lo establece el artículo 260-10, literal B, numeral 3, último inciso del E.T.

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

- El 2 de julio de 2008, la actora presentó la DIIPT por el año 2007 con un margen operacional negativo (-24.454%)³².
- Por Requerimiento Ordinario de 25 de agosto de 2009, la DIAN solicitó a la actora información sobre los ajustes que realizó a la declaración de renta del año gravable 2007, o que practicara corrección a la DIIPT, ajustando la mediana y allegando los soportes matemáticos y estadísticos de esta ponderación³³.
- El 30 de septiembre de 2009, la actora explicó a la DIAN que no era procedente realizar ningún ajuste a la declaración de renta del año gravable 2007 y expuso que la pérdida operativa sobre ventas netas del -24.454%, en el segmento relacionado con las actividades de distribución de productos importados de vinculados del exterior de la documentación comprobatoria, se originó en la estrategia comercial que se adoptó para permanecer en el mercado frente a la compra de inventarios de la Sociedad Industrial Romeral S.A., que es una de sus vinculadas en el exterior, y que afectó gravemente los márgenes de utilidad de la actividad de distribución, vendiendo en ocasiones a pérdida³⁴.
- Como dentro del rango intercuartil del mercado no hay margen negativo, la actora, el 16 de abril de 2010, corrigió la documentación comprobatoria para aumentar el margen o precio de -24.454% a 9.756% de la operación de comercio exterior celebrada por la actora con la Sociedad Industrial Romeral S.A. de Chile, por \$5.671.880.796³⁵.

³² Folios 23 c.ppal.2 y 25 c.a.

³³ Folios 213 y 214 c.ppal.1

³⁴ Folios 215 a 220 c.ppal.1

³⁵ Folios 221 y 222 c.ppal.1 y 36 a 42 c.ppal.2

- Por efecto de la modificación de la documentación comprobatoria³⁶, el 21 de abril de 2010, la actora corrigió la DIIPT de 2007, en el sentido de elevar el margen o precio de -24.454% a 9.756% en el formulario 1125. Y, liquidó la correspondiente sanción por corrección, la cual determinó en \$19.153.000³⁷.
- Mediante el pliego de cargos de 9 de abril de 2012, la DIAN propuso la modificación de la sanción por corrección de la DIIPT del año gravable 2007, para aumentarla de \$19.153.000 a \$169.897.710, y propuso la aplicación del incremento del 30% de la sanción fijado en el artículo 701 del E.T., porque la actora debió liquidar la sanción de conformidad con el artículo 260-10, literal B, numeral 3, inciso 1º del E.T., es decir, en el 1% del valor total de las operaciones con sus vinculados económicos, no en el 2% de la sanción por extemporaneidad³⁸.
- En la respuesta al pliego de cargos, la actora señaló que dio correcta aplicación al literal d) del inciso 2º del numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del E.T., pues la corrección a la DIIPT se presentó como consecuencia de la corrección de la documentación comprobatoria, ya que las dos obligaciones formales se encuentran atadas entre sí y no eran coincidentes, lo que se identifica con el supuesto descrito en la norma señalada³⁹.
- La DIAN expidió la Resolución Sanción 102412012000159 de 31 de octubre de 2012, por la que aumentó la sanción por corrección de \$19.153.000 a \$169.897.710 y aplicó el 30% adicional que establece el artículo 701 del E.T. por corregir incorrectamente, equivalente a \$45.223.413, para una sanción final de \$195.986.123⁴⁰.

La modificación de la sanción por corrección se dio porque la DIAN consideró que no se trató de una corrección de inconsistencias de la DIIPT, sancionable de conformidad con el artículo 260-10 del E.T. literal B, numeral 3º, inciso 2º, literal d), equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sino del 1% del valor total de las operaciones con vinculados económicos, establecida en el

³⁶ Folio 278 c.ppal.1

³⁷ Folios 362 a 365 c.ppal.2

³⁸ Folios 303 a 310 c.ppal.2

³⁹ Folios 311 a 320 c.ppal.2

⁴⁰ Folios 321 a 326 c.ppal.2

literal B, numeral 3, inciso 1º del mismo artículo, que procede contra inconsistencias de fondo. Lo que, también, generó la aplicación del incremento de la sanción en un 30%, por la liquidación y pago de una menor sanción.

- Por Resolución 900.499 de 26 de noviembre de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción, y explicó lo siguiente⁴¹:

“Si bien la contribuyente consideró (sic) la corrección a la declaración informativa se enmarcaba en la conducta sancionable consagrada en literal d) del numeral 3 del literal B) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, se observa que las inconsistencias no son meramente formales entre la documentación comprobatoria y la declaración informativa sino que corresponden a modificaciones de fondo en las bases determinadas, lo cual evidenció durante la investigación de la administración, hecho que fue aceptado por el recurrente quien procedió voluntariamente a corregirlo pero aplicando indebidamente la sanción equivalente al dos por ciento (2%) de la sanción por extemporaneidad.”

La Sala precisa que en la DIIPT inicial la actora declaró un margen de utilidad operativo negativo de -24.454 ⁴² que se encontraba por fuera del rango intercuartil, posteriormente corrigió la declaración para registrar un margen de utilidad operativo positivo de 9.756⁴³, corrección de fondo que originó la sanción prevista en el inciso 3 del literal B) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no aplica la causal d) del numeral 3º del literal B) del artículo 260-10 del E.T. por cuanto no se trata de una simple falta de consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y la documentación comprobatoria.

En resumen, la DIAN modificó la sanción por corrección porque encontró una indebida liquidación de esta por parte de la actora, quien la determinó en un monto inferior al que correspondía, conforme con lo cual, además, procedía el incremento del 30% del artículo 260-10, literal B, numeral 3, último inciso del E.T.

Al respecto, observa la Sala que en la DIIPT corregida, la actora liquidó una sanción por corrección de \$19.153.000. No obstante, esta era de \$169.499.090, equivalente al 1% del total de las operaciones que la actora realizó con sus

⁴¹ Folios 346 a 352 c.ppal.2

⁴² Folio 73 (vuelto) c.p.

⁴³ Folio 74 c.p.

vinculados económicos en el exterior en el año gravable 2007 (\$16.949.909.000), como lo previó el artículo 260-10, literal B, numeral 3 del E.T.

Debido a que la actora liquidó un menor valor de sanción por corrección de la DIIPT del año gravable 2007, a la DIAN le correspondía imponerla incrementada en un 30%, como lo ordena el artículo 260-10, literal B, numeral 3 E.T.

El cálculo de la sanción y su incremento es el siguiente:

Concepto	Monto
Valor total de operaciones con VE	\$16.949.909.000
Porcentaje de sanción por corrección DIIPT	1%
Sanción por corrección DIIPT	\$169.499.090
Porcentaje de incremento de la sanción por corrección de la DIIPT	30%
Incremento de la sanción por corrección de la DIIPT	\$50.849.727
Total sanción por corrección de la DIIPT	\$220.348.817

CONCEPTO	VALOR
Sanción aplicable bajo la L. 863 de 2003, art. 46	\$220.348.817
Sanción liquidada por la actora con la corrección de la DIIPT	\$19.153.000
Valor total a pagar con la L. 863 de 2003, art. 46	\$201.195.817

Si bien, el cálculo anterior era el que la actora debió realizar a partir de las normas aplicables para la época de los hechos, en esta oportunidad, a la Sala le corresponde hacer una nueva determinación de la sanción por corrección de la DIIPT por el año 2007, conforme con la nueva base y porcentaje de liquidación que la Ley 1819 de 2016 estableció para esta sanción y se concreta en la liquidación de la sanción en el 0.6% del valor de la operación inconsistente. Ello, en aplicación del principio de favorabilidad consagrado en el parágrafo 5 del artículo 282 de la misma ley, que reconoció, expresamente, la aplicación de este principio en materia sancionatoria⁴⁴.

⁴⁴ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Mediante escrito del 3 de abril de 2017, la sociedad demandante solicitó: "...en el evento en que la Sala llegare a considerar que asiste razón a la DIAN al reliquidar la sanción por corrección de la DIIPT del año gravable 2007 determinada por SKINCO, solicito que se aplique al presente asunto el principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario y que, con fundamento en los artículos 282, párrafo 5º, y 111 de la Ley 1819 de 2016, el monto de la sanción por corrección de la DIIPT del año gravable 2007 se reduzca al 0.6% del valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente, el cual a su vez se reduce al 50%, teniendo en cuenta que la corrección se efectuó antes de la notificación del pliego de cargos".⁴⁵

El artículo 111 numeral 2, literales b) y f) de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016, modificó la sanción por corrección de la DIIPT, en el siguiente sentido:

"Artículo 111º. 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:

[...]

2. Declaración informativa

[...]

b) 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 una sanción equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) del valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente. La sanción señalada en este numeral no excederá la suma equivalente a dos mil doscientas ochenta (2.280) UVT. Se entiende que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa presenten errores o cuando no coincidan con la documentación comprobatoria o con la contabilidad y los soportes.

Esta sanción no será aplicable para los casos en los que se configure lo señalado en los numerales 3 y 4 de este literal.

"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.

[...]

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

⁴⁵ Folio

[...].” (Destaca la Sala)

f) Sanción reducida en relación con la declaración informativa. El contribuyente podrá corregir voluntariamente la declaración informativa autoliquidando las sanciones pecuniarias a que se refieren los numerales 2, 3 y 4 del literal B del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, reducidas al cincuenta por ciento (50%), antes de la notificación del pliego de cargos o del requerimiento especial, según el caso.

Lo establecido en el presente numeral no podrá ser aplicado de forma concomitante con lo establecido en el artículo 640 de este Estatuto.

La declaración informativa podrá ser corregida voluntariamente por el contribuyente dentro del mismo término de corrección de las declaraciones tributarias establecido en el artículo 588 de este Estatuto, contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración informativa.

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

Por su parte, el párrafo 3º del citado artículo establece lo siguiente:

“Artículo 111º. 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:

[...]

Parágrafo 3. Cuando el contribuyente no liquide las sanciones de que trata el literal B de este artículo o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 de este Estatuto.

[...].”

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción⁴⁶, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos acusados en relación con el valor de la sanción por corrección de la DIIPT, para fijarla, a título de restablecimiento del derecho, en **\$34.031.286**, que incrementada en un 30%, asciende a la suma de **\$44.240.671** y se ubica dentro

⁴⁶ Artículo 260-10 del E.T., modificado por la Ley 683 de 2003, art. 46.

del límite de sanción de 2.280 UVT establecido en la misma norma⁴⁷, también se reducirá al 50% la anterior cifra por cuanto atendiendo al citado principio de favorabilidad, procede la sanción reducida prevista en el literal f) del numeral 2 del artículo 111 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016 que modificó el artículo 260-11 del E.T., por cuanto el contribuyente corrigió voluntariamente la DIIPT⁴⁸ antes de la notificación del pliego de cargos⁴⁹ y dentro del término previsto en el artículo 588 del E.T., contado a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración informativa⁵⁰.

En consecuencia se efectúa la siguiente liquidación:

CONCEPTO	VALOR
Valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente	\$5.671.881.000
Porcentaje de sanción por corrección de la DIIPT según el artículo 260-11 E.T. (Modificado por el art. 111 de la L.1819 de 2016)	0.6%
Sanción a cargo	\$34.031.286
Porcentaje de incremento por determinar una sanción por corrección menor	30%
Incremento por determinar una sanción por corrección menor	\$10.209.386
Sanción por corrección a pagar	\$44.240.672
Sanción reducida 50% (lit f del numeral 2 del artículo 111 de la Ley 1819 de 2016)	\$22.120.336

CONCEPTO	VALOR
Sanción determinada por el Consejo de Estado	\$22.120.336
Sanción liquidada por la actora con la corrección de la DIIPT	\$19.153.000
Valor total a pagar	\$2.967.336

Condena en costas

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA consagra lo siguiente:

⁴⁷ \$47.820.720 para el año gravable 2007

⁴⁸ 21 de abril de 2010

⁴⁹ 9 de abril de 2012

⁵⁰ Según el artículo 22 del Decreto 4818 de 2007, los contribuyentes cuyo último dígito del NIT correspondiera al No. 8, debían presentar la declaración hasta el 2 de julio de 2008.

“Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que **“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.**

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

- “1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.
Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.
2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.
3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.
4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.
5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.
6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.
7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.
8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.
9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues prosperaron de manera parcial las pretensiones de la demanda, frente a lo cual, la Sala se encuentra facultada para abstener de imponer costas en esta instancia.

Sin embargo, este numeral debe analizarse en concordancia con la regla del numeral 8º que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**.

Como en este caso no existe prueba de que las costas se hayan causado, debe revocarse la condena en costas que se impuso en primera instancia. En su lugar, no se condena en costas en ambas instancias.

En consecuencia, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se tendrá como sanción el valor a pagar determinado por la Sala y no se condena en costas en ambas instancias.

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

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

DECLARAR la nulidad de la Resolución Sanción No.10242012000159 del 31 de octubre de 2012, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales y de la Resolución No. 900.499 del 26 de noviembre de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por las cuales se impuso a la actora sanción por liquidar incorrectamente la sanción por corrección a la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2007.

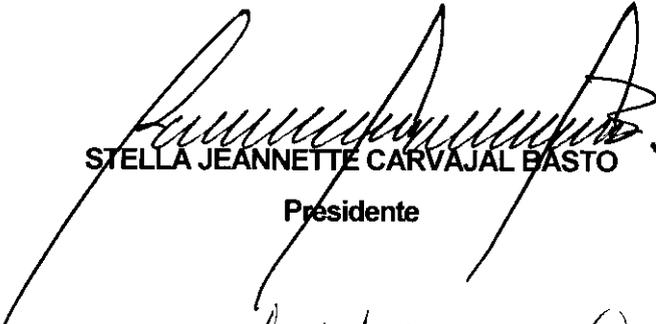
A título de restablecimiento del derecho TENER como valor a cargo de la actora por concepto de la sanción la suma de \$2.967.336

NEGAR la condena en costas en ambas instancias.

RECONOCER a Tatiana Orozco Cuervo como apoderada de la DIAN de conformidad con el poder que se encuentra en el folio 535 del cuaderno principal.

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

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



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente



MILTON CHAVES GARCÍA



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

