



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 25000232700020110036401 [20190]

Actor: CONTINENTAL SKINS LIMITADA (NIT.830.142.720-5)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

Mediante auto de apertura 90051 de 6 de agosto de 2009, la DIAN inició investigación a CONTINENTAL SKINS LIMITADA por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) por el año 2006.

Por emplazamiento para declarar 900022 del 19 de octubre de 2009, la DIAN emplazó a la actora para que presentara la declaración informativa individual de precios de transferencia del año 2006, dentro del término de un mes contado a partir de la notificación de dicho auto.

La sociedad no presentó la DIIPT dentro del plazo en mención porque consideró que no estaba obligada a ello.

El 29 de enero de 2010, la DIAN profirió el Pliego de Cargos 900002 en el que propuso la imposición de la sanción prevista en el literal b) del numeral 4 del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, por no presentar la DIIPT dentro del término en mención.

Previa respuesta al pliego de cargos, la DIAN profirió la Resolución Sanción 900032 de 12 de agosto de 2010, por la cual impuso a la actora la sanción establecida en el numeral 4 del literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, por \$178.165.000.

El 12 de octubre de 2010, CONTINENTAL SKINS LIMITADA interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción. Mediante Resolución 900149 del 13 de septiembre de 2011, la DIAN confirmó la sanción impuesta.

DEMANDA

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

“PRIMERA.- Respetuosamente solicito ante Ustedes que en sentencia que haga tránsito a cosa juzgada SE DELAREN NULOS los siguientes actos administrativos:

- a) RESOLUCIÓN No. 900032 de fecha 12 de agosto de 2010, expedida por la DIAN – División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se impuso sanción por no presentar declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2006 en cuantía de CIENTO SETENTA Y OCHO MILLONES CIENTO SESENTA Y CINCO MIL PESOS (\$178.165.000) M/CTE a la sociedad CONTINENTAL SKINS LTDA, identificada con el Nit No. 830.142.720-5.*
- b) RESOLUCIÓN No. 900149 de fecha 13 de septiembre de 2011, expedida por la DIAN – Dirección de Gestión Jurídica Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, por medio de la cual CONFIRMA la resolución No. 900032 de fecha 12 de agosto de 2010.*

SEGUNDA.- Que como consecuencia de la anterior declaración de nulidad, se restablezca plenamente en sus derechos, a la sociedad CONTINENTAL SKINS LTDA identificada con el Nit No. 830.142.720-5, representada legalmente por el señor CARLOS GERARDO RINCÓN HERRERA dejándose sin valor alguno la sanción impuesta por valor de CIENTO SETENTA Y OCHO MILLONES CIENTO SESENTA Y CINCO MIL PESOS (\$178.165.000) M/CTE, y declarándose que la sociedad CONTINENTAL SKINS LTDA identificada con el Nit No. 830.142.720-5, no incurrió en la conducta señalada en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, y por lo tanto no está obligada a cancelar ninguna clase de sanción que tenga origen en las resoluciones demandadas.

TERCERA.- Que se condene en costas a la demandada DIAN

CUARTA.- Que se ordene a la entidad demandada dar cumplimiento a la sentencia en los términos señalados en los artículos 176 y 177 del C.C.A”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 260-1 del Estatuto Tributario
- Artículo 1 del Decreto 4349 del 2004

El concepto de la violación se sintetiza así:

Durante el año gravable 2006, CONTINENTAL SKINS LIMITADA exportó a CONCERTIA BIOLO GIOVANNI S.R.L., cuero humedecido en azul, (pieles crudas de bovino), que es una materia prima semiprocesada, por \$715.456.000. Sin embargo, para calcular el porcentaje que determina la vinculación económica e imponer la sanción, la DIAN tuvo en cuenta la suma de \$890.826.000, que no es la correcta.

Además, la demandante obtuvo unos ingresos por diferencia en cambio de \$18.763.409, que fueron generados por las exportaciones realizadas, motivo por el cual los ingresos operacionales eran mayores a los que tuvo en cuenta la DIAN para calcular el porcentaje de vinculación económica y, por ende, la actora no estaba obligada a presentar la DIIPT.

Conforme con el artículo 1 del Decreto 4349 de 2004, en concordancia con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la demandante no está obligada a presentar la declaración informativa de precios de transferencia. Ello, por cuanto la materia prima exportada no hace parte de las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas porque no se le puede efectuar ninguna comparabilidad de precios.

El hecho de que la cuenta inventarios refleje partidas como materia prima, productos en proceso y costos de producción no significa que la actora haya exportado las pieles curtidas, por cuanto este es un control única y exclusivamente contable.

La sanción impuesta por la DIAN desconoce los principios de razonabilidad y proporcionalidad, pues está demostrado que la demandante no estaba obligada a presentar la DIIPT.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La actora está obligada a presentar la declaración informativa de precios de transferencia, por cuanto en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 registró un total de ingresos brutos de \$1.429.709.000, valor que supera los topes establecidos en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, reglamentado por el artículo 20 del Decreto 4583 de 2006.

A su vez, para los NIT terminados en cero (0), como el de la actora, el artículo 22 del Decreto 4583 de 2006 establece el 22 de junio de 2007, como fecha límite para presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia.

Como la actora no presentó la declaración correspondiente, se hace acreedora a la sanción establecida en el literal b) del numeral 4 del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

Según el balance (folio 24 c.a.) y la declaración de renta presentada por la demandante por el año gravable 2006, (folio 9 c.a.) los ingresos brutos operacionales ascienden a \$1.399.3478.210.

Dado que las exportaciones fueron de \$715.456.000, se realizó el cálculo que permitió determinar que el total de las ventas realizadas por la actora a su cliente en el exterior representan el 51.1% de los ingresos operacionales, por lo cual se cumple el requisito de vinculación económica establecido en el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario.

A juicio de la actora, los ingresos operacionales son mayores porque deben incluirse los ingresos por diferencia en cambio (\$18.763.409), motivo por el cual no existe vinculación económica, pues el porcentaje de ventas al cliente del exterior es inferior al 50%. Sin embargo, la diferencia en cambio no constituye un ingreso operacional, sino un ingreso financiero y como tal debe contabilizarse, conforme lo ordenan las normas contables.

De otra parte, el régimen de precios de transferencia garantiza que todo tipo de operaciones sea susceptible de comparación. Por esta razón, no se analiza el proceso de la materia prima o el grado de curtido de las pieles exportadas como materia prima semiprocesada, ya que no es objeto de discusión el precio de comercialización de éstas.

La sanción impuesta procede porque la actora no presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia, con base en las operaciones de exportación reportadas y los topes de estas.

Una vez demostrado que se realizaron exportaciones por ventas de pieles a una misma empresa, equivalentes al 50% o más de su producción, surge la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia.

SENTENCIA APELADA

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

Con base en el artículo 260-10 literal b) numeral 4 del Estatuto Tributario, la DIAN impuso a la actora la sanción por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, mediante resolución independiente 900032 del 13 de agosto de 2010, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta del año 2006, previa expedición del emplazamiento para declarar y del pliego de cargos, lo que corrobora que la demandada respetó el debido proceso.

La actora alega que no existe vinculación económica debido a que el porcentaje de las exportaciones realizadas a CONSERVIA BIOLO GIOVANNI S.R.L. de Italia es inferior al 50% establecido en el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, mientras que la DIAN sostiene que, según la información contable, el porcentaje de las ventas al exterior a esa misma empresa dentro de la totalidad de ingresos por ventas es superior.

Según el estado de resultados y el balance de prueba del año 2006, la actora registró ingresos operacionales de \$1.399.347.270, valor que corresponde al total informado en el renglón 45 – ingresos brutos operacionales- de la declaración de renta del año 2006, cifra que coincide con la señalada en la respuesta al pliego de cargos y en el recurso de reconsideración.

Por otra parte, en la cuenta 412096, la actora registró por concepto de “total exportaciones a CONSERVIA BIOLO GIOVANNI” la suma de \$715.456.000.

Para precisar si el porcentaje de las exportaciones realizadas a la sociedad italiana supera el 50% del valor de las ventas totales, esto es, el valor de los ingresos operacionales, y si se configura la causal de vinculación especial en los términos del artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, se realizó una regla de

tres que refleja que el total de las ventas a la citada sociedad representa el 53.42% de los ingresos operacionales.

En consecuencia, según el artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario, existe vinculación económica entre la actora y la sociedad del exterior, primer requisito para la sujeción de la primera al régimen de precios de transferencia y al cumplimiento de las correspondientes obligaciones formales.

Según la demandante, el porcentaje real de las ventas al exterior dentro del monto total de los ingresos operacionales es inferior, en razón a que percibió otros ingresos por \$18.763.409, por concepto de diferencia en cambio, que se asocian a las exportaciones. Por ende, al aumentar el monto de los ingresos operativos, correlativamente disminuye la proporción de las exportaciones a su cliente mayoritario en Italia.

No obstante, los ingresos por diferencia en cambio no son ingresos operacionales, toda vez que corresponden a rendimientos de capital. En consecuencia, entre la actora y la sociedad del exterior sí existe vinculación económica.

De otra parte, según el artículo 20 del Decreto 4583 de 2006, están obligados a presentar declaración informativa individual de precios de transferencia por el año 2006, *“los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en dicho año gravable hubieran celebrado operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y cuyo patrimonio bruto a 31 de diciembre de 2006 hubiera sido igual o superior al equivalente a cinco mil (5000) salarios mínimos legales mensuales vigentes (valor año 2006 \$2.040.000.000) o cuyos ingresos brutos en el mismo año hubieran sido iguales o superiores al equivalente a tres mil (3000) salarios mínimos legales mensuales vigentes (valor año 2006 \$1.224.000.000)”*

De acuerdo con la declaración de renta del año gravable 2006 y la contabilidad de la actora, en dicho periodo ésta percibió unos ingresos brutos de \$1.429.709.000, por lo cual estaba obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por ese año.

De otra parte, el legislador no excluyó del régimen de precios de transferencia las operaciones con vinculados cuando se refieran a bienes procesados o semiprocados.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Extemporaneidad en la notificación del pliego de cargos (artículo 638 del Estatuto Tributario)

Según el artículo 638 del Estatuto Tributario, cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, el pliego de cargos correspondiente debe formularse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

En este caso, el pliego de cargos se profirió el 29 de enero de 2010 y se notificó el 4 de febrero de 2010, razón por la cual la Administración actuó por fuera del término previsto en el artículo 638 ib, pues debió notificarse dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año gravable 2006, dado que la infracción se produjo en ese año.

Vulneración al principio de equidad

La demandada no tuvo en cuenta el principio de equidad tributaria por cuanto la actora presentó la declaración de renta correspondiente y la falta de presentación de la DIIPT no afectó la obligación tributaria sustancial. Además, la sanción es excesiva si se tiene en cuenta el comportamiento comercial decreciente en el renglón de exportaciones de cuero.

Solicitó que de no ser procedente la nulidad de la sanción impuesta, se recalcule teniendo en cuenta el principio de equidad y la situación económica de la empresa.

Error aritmético al imponer la sanción

La DIAN calculó la sanción impuesta tomando como base \$890.826.000 por concepto de operaciones realizadas con vinculados económicos, cifra a la que aplicó el 20% previsto en el numeral 4 del literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, lo que dio una sanción de \$178.165.000.

Sin embargo, como se precisó en la demanda, las exportaciones con el vinculado económico por el año 2006 sumaron \$715.456.000, base sobre la cual se debió imponer la sanción discutida. En consecuencia, al aplicar el 20% sobre dicho valor la sanción sería de \$143.091.200.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante se remitió a los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

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

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante, la Sala precisa si la sanción que le impuso la DIAN por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006 desconoce el principio de equidad y si la base para fijar dicha sanción era la correcta.

No se pronuncia sobre la alegada extemporaneidad en la notificación del pliego de cargos, pues este argumento no fue planteado en la demanda y el recurso de apelación no es la oportunidad para corregir o adicionar esta¹.

¹ Según el artículo 208 del Código Contencioso Administrativo, la demanda solo puede corregirse o aclararse, por una sola vez, hasta el último día de fijación en lista, caso en el cual debe preferirse de nuevo auto admisorio de la demanda en los términos del artículo 207 ibídem.

La Sala reitera que no es pertinente analizar la sentencia del *a quo* a partir del nuevo planteamiento propuesto por la demandante, puesto que implicaría sorprender a la demandada con argumentos que no tuvo oportunidad de controvertir en la vía administrativa, ni jurisdiccional en detrimento del principio de lealtad procesal y del derecho de defensa².

Vulneración al principio de equidad

Según el apelante, la DIAN no tuvo en cuenta el principio de equidad tributaria por cuanto si bien no presentó la DIIPT por el año gravable 2006, tal omisión no afectó la obligación tributaria sustancial, dado que presentó la declaración de renta del referido año gravable. Además, la sanción es excesiva si se tiene en cuenta el comportamiento comercial decreciente en el renglón de exportaciones de cuero.

Así pues, en la apelación, la actora acepta que no presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia. Solo que, a su juicio, la sanción no resulta equitativa ni proporcionada.

El régimen de precios de transferencia se halla previsto en los artículos 260-1 y ss del Estatuto Tributario y se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior³. Consiste en que los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados artificialmente por las partes en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

² Sentencia del 28 de noviembre de 2013, exp. 18586 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³ 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.

En relación con el alcance del régimen de precios de transferencia, la Corte Constitucional señaló que⁴:

“[...]”

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

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias (sic) de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria.

[...]” Resalta la Sala

De acuerdo con el artículo 260-8 del Estatuto Tributario⁵, están obligados a presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas**, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos al régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

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

⁴ Sentencia C-815 de 2009

⁵ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003

los vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

No obstante, cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta realicen operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en paraísos fiscales calificados como tales por el Gobierno Nacional deben presentar tanto documentación comprobatoria (artículo 260-4 del Estatuto Tributario)⁶ como **declaraciones informativas individuales y consolidadas**⁷, como lo prevé el artículo 260-6 del Estatuto Tributario.

Las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa están consagradas en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario. El literal b) numeral cuarto del mencionado artículo creó la **sanción por no presentar la declaración informativa**, en los siguientes términos:

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

[...]

B. DECLARACIÓN INFORMATIVA

[...]

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

⁶ “ARTÍCULO 260-4. DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. <Artículo modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, dentro de los plazos y condiciones que establezca el Gobierno Nacional.

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

⁷El artículo 260-8 [parágrafo 1º] del Estatuto Tributario prevé la obligación de presentar una **declaración informativa consolidada** a cargo de la controlante o matriz, cuando se presente subordinación, control o situación de grupo empresarial. Los requisitos de esa declaración están consagrados en el artículo 3 del Decreto 4349 de 2004, modificado por el Decreto 1602 de 2012.

durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

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

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

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción será del diez por ciento (10%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el diez por ciento (10%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

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

[...]” Subraya la Sala

Según la norma en mención, si previo emplazamiento para declarar, el obligado a presentar la declaración informativa no lo hace “*en el término perentorio de un mes*”, debe imponerse la sanción por no declarar, **que corresponde al 20% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente**, sin exceder de 39.000 UVT.

Así pues, cuando existe base para imponer la sanción, esto es, el monto de las operaciones realizadas con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, la sanción por no declarar tiene un porcentaje fijo, que es el 20% de dicha base.

En sentencia C-815 de 2009, la Corte Constitucional declaró exequibles varios apartes del artículo 260 -10 literal b) del Estatuto Tributario, entre otros, el numeral 4° de dicho literal, que prevé la sanción por no presentar la declaración informativa. En la demanda, se alegó que el literal b) del numeral 4 del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, entre otros numerales, vulnera los artículos 13, 34,

95-9 y 363 de la Constitución Política porque consagra una base sancionatoria excesiva y que no consulta la forma en que se cometió la infracción, el daño causado o la afectación en la determinación del impuesto sobre la renta, aspecto último que, en esencia, también alega la demandante en este proceso.

Sobre el particular, en la sentencia referida, la Corte Constitucional señaló lo siguiente⁸:

“En este caso, a juicio del demandante la norma parcialmente acusada viola lo previsto por los artículos 13, 34, 95-9 y 363 de la Constitución, los cuales se refieren a la igualdad, la proscripción de la pena de confiscación, el deber ciudadano de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad, y los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que debe fundarse el sistema tributario.

La disposición atacada establece un cuadro de sanciones aplicables a aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta que estando sometidos al deber formal de presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos no residentes fiscalmente en Colombia, presentan con retardo esa declaración, o lo hacen con posterioridad al emplazamiento que le realice la autoridad respectiva, o corrigen la declaración inicialmente presentada, o no la presentan en el mes siguiente al emplazamiento que oficialmente se le hace.

[...]sobre la equidad tributaria, en sentencia C-734 de septiembre 10 de 2002, con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, la Corte indicó:

“La equidad tributaria se predica del deber de [c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado’. Para la Corte, ‘el cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de equidad (artículo 95 C.P.), es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento’⁹.

[...]

3.3.5. La anterior referencia jurisprudencial permite concluir que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no

⁸ Sentencia C-815 de 2009 M. P Nilson Pinilla Pinilla

⁹ Sentencia C-741 de 1999; M.P. Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se indicaba lo siguiente: ‘Todos los vehículos deberán portar en lugar visible la calcomanía que demuestre el pago oportuno del impuesto sobre vehículos automotores y del seguro obligatorio de accidentes de tránsito’. Uno de los temas estudiados en esa oportunidad fue el relativo a los mecanismos de los que disponen los órganos competentes del Estado para lograr el pago de los impuestos contemplados en el ordenamiento jurídico en tanto que mecanismo para garantizar la equidad tributaria).”

consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.”

Para el actor, al aplicar la disposición demandada en diferentes circunstancias de incumplimiento, los contribuyentes pueden ser sancionados de igual forma, y el límite de 39.000 UVT puede resultar desproporcionado y violatorio de la consagración constitucional de no confiscación (f. 15 cd. inicial), olvidando que ésta sí es un proscrito medio de punición, pero que consistía en el desapropiamiento total de los bienes de un condenado.

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

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

En efecto, como lo estipula el artículo 260 literal b), se trata del 1% de todas las operaciones realizadas con vinculados económicos, o del 0.5% de los ingresos netos (ante la imposibilidad de determinar la base de las operaciones) o del patrimonio del contribuyente (cuando no existan ingresos) para la respectiva vigencia fiscal. Los porcentajes son del 20% o del 10%, en las circunstancias antes reseñadas, cuando se incumpla el emplazamiento de la administración tributaria para que se presente la declaración informativa.

Siendo competencia del legislador establecer las sanciones, las cuales tienen como en este caso dos connotaciones, que consisten en la existencia previa de una ley que señale de manera clara y completa la conducta objeto de la sanción, y el establecimiento en la misma norma de criterios para su determinación y procedimientos para su imposición, con el fin de cerrar la discrecionalidad de la administración tributaria.

Ahora bien, de acuerdo con los artículos 13, 95-9 y 363 superior que imponen la obligaciones a los asociados de contribuir con las cargas públicas, las sanciones estatuidas para los contribuyentes obligados a presentar declaración informativa, que no cumplan con ese deber oportunamente, o que incurran en inconsistencias, deben respetar los citados principios de justicia, igualdad y equidad, con referencia a 39.000 Unidades de Valor Tributario; contrario a lo planteado por el demandante, sí se está garantizando el principio de legalidad, además de tener en cuenta la generalidad, como regla tributaria, pues todos los contribuyentes que incurran en conductas sancionables resultan afectados, con las consecuencias económicas que se deriven de sus actos u omisiones, al estar regidos por el mismo procedimiento sancionador.

Las expresiones demandadas tampoco vulneran el criterio de progresividad, puesto que aunque los porcentajes a aplicar sobre las bases sean los mismos, se encuentran acordes con la capacidad contributiva de quienes tienen el deber de presentar la declaración informativa, al estar relacionadas

con el valor de las operaciones realizadas y el patrimonio de cada contribuyente.

Por consiguiente, la determinación de las sanciones por incumplimiento en la presentación de la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior durante la vigencia fiscal correspondiente, o de los ingresos netos o del patrimonio bruto reportados en la declaración de renta de ese año gravable, no vulneran los derechos constitucionales alegados por el actor, porque contrario a la hipótesis planteada por él, dicha declaración informativa anual tiene un carácter esencial en cuanto a la determinación del impuesto de renta, al estar destinada a prevenir las elusiones y evasiones en el pago del mismo, siempre en defensa de los intereses generales de la sociedad, necesitada del recaudo para solventar el fisco.” (Subraya la Sala)

En consecuencia, según lo precisó la Corte Constitucional, la sanción por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia, sea esta individual o consolidada, respeta el principio de equidad tributaria, pues no constituye una carga excesiva para los obligados a presentar esta declaración, comoquiera que tiene en cuenta el valor de las operaciones realizadas con los vinculados del exterior o el monto de los ingresos netos o patrimonio bruto, si no existe base para imponer la sanción.

Adicionalmente, el hecho de que se presente la declaración de renta de un periodo fiscal no exonera al declarante del deber de presentar la declaración informativa de precios de transferencia del mismo año gravable, pues a pesar de que la última es esencial *“en cuanto a la determinación del impuesto de renta, al estar destinada a prevenir las elusiones y evasiones en el pago del mismo, siempre en defensa de los intereses generales de la sociedad, necesitada del recaudo para solventar el fisco”*¹⁰, esto es, a pesar de la relación entre ambas declaraciones, las obligaciones derivadas del régimen de precios de transferencia, al igual que el régimen sancionatorio dentro de éste, son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes de renta sujetos a las normas de precios de transferencia.

¹⁰ Sentencia C-815 de 2009

Por lo tanto, contrario a lo afirmado por la actora, la sanción por no declarar, que le impuso la DIAN con fundamento en el artículo 260-10 literal B numeral 4 del Estatuto Tributario, no desconoció el principio de equidad.

De otra parte, la sanción tampoco fue desproporcionada, pues se impuso con base en el valor de las exportaciones de la actora a su vinculada económica en Italia, como lo ordena el artículo 260 literal b numeral 4 del Estatuto Tributario, lo cual según la sentencia C-815 de 2009, está de acuerdo “con la capacidad contributiva de quienes tienen el deber de presentar la declaración informativa”.

Sin embargo, la DIAN tuvo como valor de dichas exportaciones a la vinculada económica del exterior, un monto superior al real, motivo por el cual procede la reliquidación de la sanción, como se explica a continuación.

Error aritmético al imponer la sanción

Con fundamento en el numeral 4 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la DIAN impuso a la actora una sanción de \$178.165.000 por no presentar la DIIPT del año 2006. Para ello, aplicó el 20% a \$890.826.000, por concepto de operaciones realizadas con vinculados económicos.

Según el apelante, las exportaciones por el año 2006 al vinculado económico del exterior, sumaron \$715.456.000, base sobre la cual debió imponerse la sanción, por lo cual el monto de esta debió ser de \$143.091.200.

En la Resolución 900032 de 12 de agosto de 2010, se determinó la base de la sanción (valor de las exportaciones a CONCERIA BIOLO GIOVANNI S.R.L) en la siguiente forma¹¹:

“... de acuerdo a la discriminación de los ingresos en el año gravable 2006 (folio 33) y de los registros en el libro auxiliar (folio 34), se observa que [la actora] le vendió a la sociedad CONCERIA BIOLO GIOVANNI S.R.L. con domicilio en Italia, un valor total de \$890.826.000 (folio 225), hecho que fue conocido en el curso de la investigación por el señor

¹¹ Folio 48 c.p.

CARLOS GERARDO RINCÓN HERRERA, identificado con cédula 3.220.319 (folio 220 – carpeta 2), siendo posible establecer que tales exportaciones representaron el 63.333% del ingreso operacional del contribuyente en el año 2006 (folio 227 – carpeta 2)”

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la base de la sanción se determinó así¹²:

“Para determinar este hecho [se refiere al valor de las operaciones con la sociedad CONCERIA BIOLO GIOVANNI SRL], el Despacho acude a la documentación soporte aportada con ocasión de los requerimientos ordinarios realizados al contribuyente y en particular a los registros de la Cuenta PUC 412096- Exportaciones del libro auxiliar de fecha 1º de enero de 2006 a 31 de diciembre de 2006, se procede a comprobar los valores reportados y se encuentra la siguiente relación y valores, tomada del folio 34 del expediente, en cuanto a las exportaciones dirigidas a la firma CONCERIA BIOLO GIOVANNI:

[...]
**TOTAL EXPORTACIONES A CONCERIA
BIOLO GIOVANNI SRL.....\$715.456.000.**

[...]

Según el balance visible a folio 24 y la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios visible a folio 9, los ingresos brutos operacionales ascienden a \$1.399.347.240. Como las exportaciones a la CONCERIA BIOLO GIOVANNI totalizan \$715.456.000 se realiza el cálculo que permite determinar que el total de las ventas a esta firma italiana representan el cincuenta y uno punto uno por ciento (51.1%) de los ingresos operacionales y en consecuencia se cumple el presupuesto establecido en la norma citada para configurar la vinculación económica”. (Se subraya)

A pesar de que modificó la base de la sanción, la resolución que agotó la vía gubernativa confirmó la resolución sanción, y, por ende, la sanción de \$178.165.000.

Es de anotar que en la resolución sanción, la DIAN cometió el error de adicionar a las exportaciones a CONCERIA BIOLO GIOVANNI SRL, que fueron de \$715.456.000, las exportaciones a la sociedad CONCERIA BERTOLDI AL

¹² Folios 115 a 121 c.p

GIORO, por \$175.370.000, relacionadas en el libro auxiliar de la actora¹³, pues son sociedades diferentes¹⁴.

Comoquiera que el valor de las exportaciones a CONCERTIA BIOLO GIOVANNI fue de \$715.546.000, como lo advirtió la DIAN al resolver el recurso de reconsideración y se observa en el libro auxiliar de la actora-cuenta 412096-exportaciones¹⁵, la sanción por no presentar la DIIPT a cargo de la actora, equivale al 20% de dicha suma, esto es, a \$143.091.000.

En consecuencia, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos acusados y como restablecimiento del derecho, se fija la sanción a cargo de la actora en la suma de \$143.091.000.

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,

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones 900032 del 12 de agosto de 2010 y 900149 del 13 de septiembre de 2011, por medio de las cuales la DIAN impuso a CONTINENTAL SKINS LIMITADA, la sanción establecida en el literal b) del numeral 4 del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como sanción a cargo de la actora, la suma de \$143.091.000.

¹³ Folio 34 c.a. 1

¹⁴ Artículo 450 numeral 9 del Estatuto Tributario

¹⁵ Folio 34 c.a. 1

SEGUNDO. RECONÓCESE personería jurídica a la abogada Gladys Solano González, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 347 del expediente.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ACTOR: Continental Skins Limitada c/ DIAN

Sanción por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año 2006

Hechos: la DIAN sancionó a la actora por no presentar la DIIPT por el año gravable 2006 con multa de \$178. 165.000.

Demanda: la actora pidió la nulidad de los actos sancionatorios porque no estaba obligada a presentar la DIIPT dado que no exportó bienes terminados. Además, la sanción no fue equitativa y la DIAN tuvo en cuenta exportaciones mayores a las efectuadas al vinculado económico del exterior, por lo cual la sanción no era la correcta..

Tribunal: Negó las pretensiones de la demanda.

Apeló la actora alegó:

Proyecto: **REVOCA.** Anula parcialmente y fija la sanción en \$143.091.000.

No se analiza el cargo de extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos, porque no se alegó en la demanda y el estudio de dicho argumento implica desconocer el debido proceso. La Sala considera que no es pertinente analizar la sentencia del a quo a partir del nuevo planteamiento propuesto por el demandante, puesto que implicaría sorprender a la demandada con argumentos que no tuvo oportunidad de controvertir en la vía administrativa, ni jurisdiccional en detrimento del principio de la demandada.

La sanción no violó el principio de equidad y es proporcionada, porque consulta la capacidad contributiva de la actora.

La sanción debe reliquidarse porque tomó como base el valor de las exportaciones a una sociedad distinta a la vinculada económica de la actora.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca
M.P. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda

Apoderados

Demandante: Servando Gutiérrez Saavedra
Demandada: Gladys Solano González

Cuantía: \$178.165.000