

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

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C. veinticinco (25) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 05001233300020130002401 [20670]

Actor: C.I. GRUPO ESPIRAL S.A.S. (NIT. 900041947-1)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 4 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda y condenó en costas a la demandante.

ANTECEDENTES

Mediante Decreto No. 4583 del 27 de diciembre de 2006 se fijaron los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones informativas individual y/o consolidada de precios de transferencia para el año gravable 2006.

Teniendo en cuenta el último dígito del NIT, C.I. GRUPO ESPIRAL S.A.S. debía presentar su declaración informativa individual de precios de transferencia- DIIPT del año gravable 2006, hasta el 21 de junio de 2007.

Previo emplazamiento para declarar, el 11 de diciembre de 2009, la actora presentó la DIIPT correspondiente al año gravable 2006 y determinó una sanción por extemporaneidad de \$2.170.000.

El 18 de marzo de 2011, la DIAN notificó el pliego de cargos en el que propuso a la reliquidación de la sanción por extemporaneidad y la imposición del incremento de la sanción previsto en el artículo 701 del Estatuto Tributario.

Prevía respuesta al pliego de cargos, el 4 de agosto de 2011 la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 900057, en la que se determinó la sanción de la siguiente forma:

Fecha vencimiento presentación declaración 2007/06/21

Fecha de presentación de la declaración 2009/12/11

Meses de extemporaneidad 30

Base para la sanción 1.368.443.000

Porcentaje sanción Numeral 2 lit b) art. 260-10 del E.T 2%

Sanción de extemporaneidad \$ 27.368.860

Meses de extemporaneidad 30

Total sanción extemporaneidad \$821.065.000

Sin exceder de 20.000 UVT X 25.132

(Valor UVT 2011)

\$502.640.000



Sanción determinada \$502.640.000

Sanción declarada \$2.170.000

Base del incremento art 701 del E.T. \$500.470.000

Porcentaje 30%

Valor incremento \$150.141.000

TOTAL SANCIÓN DETERMINADA \$650.611.000

Por Resolución 900199 del 28 de agosto de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción.

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones:

“3.1 Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare la nulidad de las siguientes actuaciones administrativas:

3.1.1. Resolución Sanción No. 900057 del 04 de agosto de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

3.1.2. Resolución No. 900.199 del 29 de agosto de 2012 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la DIAN.

3.2. Que en consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, el Honorable Consejo de Estado determine proporcionalmente la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006, imponiendo la sanción prevista en el literal b) del numeral 1º del literal B del artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, en aplicación del principio de favorabilidad contemplado en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

3.3. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada”.

La actora citó como violados los artículos 13, 29, 34, 95 y 363 de la Constitución Política; 683 del Estatuto Tributario y 197 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así: La discusión no se centra en determinar si la sanción impuesta es improcedente, sino si fue correctamente liquidada por la DIAN.

Aplicación del principio de favorabilidad de las sanciones previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Teniendo en cuenta que el 11 de diciembre de 2009 la actora cumplió la obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006, que debió presentar hasta el 21 de junio de 2007, la DIAN impuso la sanción por extemporaneidad prevista en el literal B numeral 2 del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, que corresponde al 2% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos por cada mes o fracción de mes de retardo, si la declaración se presentó con posterioridad al emplazamiento para declarar, como ocurrió en este caso.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 previó la aplicación del principio de favorabilidad para efectos de la determinación de la sanción discutida.

De acuerdo con el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260- 11 del E.T., cuando, como en el caso de la actora, las operaciones con vinculados económicos



sean inferiores a 80.000 UVT, la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT será equivalente a 160 UVT por mes o fracción de mes sin que exceda de 1920 UVT.

Para el caso concreto, y tomando como referencia el valor de la UVT previsto para el año 2011 (\$25.132), año en el cual se impuso la sanción, el cálculo de la sanción por extemporaneidad prevista en el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, sería el siguiente:

Valor 80.000 UVT \$2.010.560.000

Valor operaciones de Espiral con vinculados en el año 2006 \$1.368.443.000

Valor extemporaneidad por mes o fracción de mes:

\$4.021.120

Meses de extemporaneidad: 30

Total sanción extemporaneidad: \$120.634.000

Límite de la sanción de extemporaneidad (1920 UVT): \$48.253.000

Valor final sanción extemporaneidad determinado: \$48.253.000

Sanción declarada: \$2.170.000

Diferencia (base de incremento) \$46.083.000

Porcentaje de incremento: 30%

Total incremento \$13.825.000

Total sanción a imponer: \$59.908.000

Según lo expuesto, en aplicación del principio de favorabilidad del régimen sancionatorio tributario, la sanción aplicable a la actora es la prevista en el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, a pesar de ser una norma posterior.

Violación de los principios de objetividad, proporcionalidad y racionalidad en la sanción impuesta

La DIAN impuso la sanción sin tener en cuenta que una cosa es que la carga de la prueba se invierta para que el contribuyente demuestre la ausencia del hecho sancionable y otra que la DIAN deba soportar su decisión en la prueba evidente de un daño a la Administración. De esta forma, se pretende invertir la carga de la prueba para que el contribuyente demuestre situaciones que son inexistentes.

En lo que respecta a la proporcionalidad de la sanción, la DIAN no observó la capacidad contributiva de la actora, pues la sanción supera el 50% de las operaciones brutas realizadas por esta en el año gravable 2006.

Violación de los principios de justicia, equidad y de no confiscatoriedad

La sanción que la DIAN impuso a la actora viola el artículo 34 de la Constitución Política por ser desproporcionada, toda vez que una sanción de \$650.611.000 a una sociedad cuya capacidad contributiva es ostensiblemente inferior al valor de la sanción impuesta, equivale a hacer nugatoria la propiedad y la renta de la actora.

La demandante no puede soportar la carga económica derivada de la imposición de la sanción, pues corresponde a casi el 50% de sus ingresos brutos. Además, se desconoce que dichos ingresos se encuentran afectados por costos y gastos propios de la actividad productora de renta.



Teniendo en cuenta que la actora no tiene la capacidad patrimonial para soportar la sanción que la DIAN le impuso, es evidente la carencia de proporcionalidad y razonabilidad de la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones: Mediante el Decreto 4583 del 27 de diciembre de 2006 se determinaron los plazos para presentar la declaración individual y/o consolidada de precios de transferencia, en el que se dispuso que los contribuyentes cuyo último dígito terminara en 7 debían presentar la declaración informativa el 21 de junio de 2007, fecha en la que el demandante debió presentarla.

La actora presentó la DIIPT el 11 de diciembre de 2009, esto es, de forma extemporánea. En el renglón 29 “monto total de las operaciones de ingreso” registró la suma de \$3.500.000 como base para la sanción y en el renglón 46 “sanciones” la suma de \$2.170.000.

Sin embargo, los valores declarados no coinciden con la realidad económica, tributaria y contable de la actora, toda vez que el valor de las transacciones realizadas con vinculados económicos asciende a \$1.368.443.000, conforme con la información consignada por la actora en la declaración de renta presentada por el año gravable 2006 y el valor total de las exportaciones realizadas al GRUPO ESPIRAL LLC (Miami) en el mismo periodo (\$1.368.443.000).

En consecuencia, la sanción por extemporaneidad no fue debidamente liquidada por la actora, comoquiera que la base de la sanción no fue la correcta. La DIAN no vulneró el debido proceso de la actora. Por el contrario, precisó las normas en que se fundamentó la actuación administrativa, en particular, el motivo que condujo a la DIAN a modificar la sanción por extemporaneidad indebidamente liquidada por la actora.

Sobre la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción consagrada en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario y el no cumplimiento de los principios de igualdad, justicia y equidad, es claro que la DIAN tiene la potestad de imponer las sanciones consagradas por el legislador. Además, como regla tributaria, 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.

No procede la aplicación de principio de favorabilidad de las sanciones, previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, por cuanto dicha ley rige a partir del 26 de diciembre de 2012, fecha anterior a la imposición de la sanción.

SENTENCIA APELADA

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

El 11 de diciembre de 2009, con posterioridad al emplazamiento para declarar del 5 de noviembre de 2009, la actora presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia.



El 15 de marzo de 2011 la DIAN profirió pliego de cargos con fundamento en que las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal ascendía a \$1.368.443.000 y propuso una sanción de \$650.611.000.

El plazo de presentación de la DIIPT vencía el 21 de junio de 2007. Sin embargo, la declaración informativa se presentó el 11 de diciembre de 2009, por lo que la extemporaneidad es de treinta (30) meses.

En consecuencia, con fundamento en el artículo 260-10 literal B) numeral 2) del Estatuto Tributario la liquidación de la sanción por extemporaneidad es la siguiente: $\$1.368.443.000 \times 2\% \times 30 = \$821.065.000$ Sin embargo, la sanción por extemporaneidad no puede exceder de 20.000 UVT, que para el año gravable 2011 equivale a \$502.640.000. El 11 de diciembre de 2009, la demandante pagó \$2.170.000 por sanción por extemporaneidad, por lo que la sanción se reduce a \$500.470.000.

Además, según el artículo 701 del E.T., a los \$500.470.000 que corresponde a la sanción por extemporaneidad, se le aplica el 30%, lo que equivale a \$150.411.000, para un valor total de \$650.611.000.

No se aplica el principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012, porque este solo puede aplicarse a aquellas conductas que ocurran con posterioridad a su vigencia.

De otra parte, procede la condena en costas a la demandante, que deben liquidarse por Secretaría. Además, se condena a la actora a pagar a la DIAN la suma de \$32.530.000 por concepto de agencias en derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Aplicación del principio de favorabilidad de la sanción

La discusión no se centra en determinar si la sanción impuesta es improcedente, sino si fue correctamente liquidada por la DIAN con ocasión de su imposición.

En este caso se aplica el principio de favorabilidad del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, pues la Corte Constitucional ha acogido la tesis de que se puede aplicar retroactivamente una ley si es favorable al contribuyente.

Con ocasión de la reforma tributaria introducida con la Ley 1607 de 2012, el legislador modificó la sanción por extemporaneidad prevista para el caso de la declaración informativa individual de precios de transferencia. Así, el artículo 121 de dicha ley, que modificó el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, dispone que cuando las operaciones con vinculados económicos sean inferiores a 80.000 UVT, la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT será equivalente a 160 UVT por mes o fracción de mes, sin que exceda de 1920 UVT.

Para el caso concreto, y según el valor de la UVT previsto para el año 2011 (\$25.132), el cálculo de la sanción por extemporaneidad con base en la Ley 1607 de 2012 es el siguiente: Valor 80.000 UVT \$2.010.560.000



Valor operaciones de Espiral con vinculados en el año 2006 1.368.443.000
Valor extemporaneidad por mes o fracción de mes: 4.021.120
Meses de extemporaneidad: 30
Total sanción extemporaneidad: 120.634.000
Límite de la sanción de extemporaneidad (1920 UVT): 48.253.000
Valor final sanción extemporaneidad determinado: 48.253.000
Sanción declarada: 2.170.000
Diferencia (base de incremento) 46.083.000
Porcentaje de incremento: 30%
Total incremento 13.825.000
Total sanción a imponer: 59.908.000

Según lo expuesto, en aplicación del principio de favorabilidad del régimen sancionatorio tributario, la sanción a aplicar es la prevista en el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, pues, a pesar de ser posterior al hecho sancionable, es más favorable a los intereses del contribuyente.

Carencia de objetividad, proporcionalidad y racionalidad en la sanción impuesta

Para efectos de preservar la equidad, el poder sancionador de la DIAN debe encontrarse enmarcado dentro de los principios de proporcionalidad, racionalidad y objetividad, lo que implica que las sanciones deben ser razonables y equiparables al hecho que se sanciona, de acuerdo con el nivel de daño o perjuicio que se cause al fisco.

La DIAN no demostró que la extemporaneidad en que incurrió la actora le hubiese generado menoscabo alguno. Por el contrario, se limitó a determinar la sanción sin tener en cuenta que no existió perjuicio a sus intereses.

Esta situación adquiere mayor relevancia al tener en cuenta que en la documentación comprobatoria aparecía la información correcta y no se presentó inconsistencia con la DIIPT. En consecuencia, la declaración del impuesto sobre la renta de la actora correspondiente al año 2006 no tuvo que ser modificada por la sociedad ni por la DIAN.

Violación de los principios de equidad, justicia y no confiscatoriedad

Al imponer la sanción por \$650.611.000 la DIAN desconoció los principios de justicia y equidad, por cuanto no tuvo en cuenta la capacidad contributiva de la actora, lo que significa que también desconoció el espíritu de justicia que debe preceder a las actuaciones de las autoridades tributarias.

Por otra parte, en virtud del principio de la buena fe, la DIAN debió observar las circunstancias financieras, económicas y tributarias de la actora, toda vez que no puede imponer una sanción que el contribuyente no puede soportar.

Además, la actuación administrativa no está motivada, por cuanto la DIAN no se pronunció respecto a los argumentos expuestos en la respuesta al pliego de cargos.

Simplemente mencionó que las sentencias enunciadas en dicha respuesta obedecen a un contexto normativo diferente y se limitó a citar normas y a exponer su posición, sin analizar de fondo los argumentos expuestos por la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

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

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN reliquidó a C.I. GRUPO ESPIRAL S.A.S. la sanción por extemporaneidad de la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año 2006, así como el incremento de la sanción previsto en el artículo 701 del Estatuto Tributario.

Según el apelante, la discusión se centra en determinar si la sanción impuesta se determinó correctamente, si procede la aplicación del principio de favorabilidad y si los actos demandados vulneraron los principios de proporcionalidad, razonabilidad, justicia, equidad y no confiscatoriedad en la imposición de sanciones.

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario³ regulan el régimen de precios de transferencia que se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior⁴. Este régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones teniendo en cuenta para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes⁵, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

Por su parte, el artículo 260-1 inciso 2° del Estatuto Tributario facultó a la DIAN para que, en desarrollo de las facultades de verificación y control, determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto de renta realicen con vinculados económicos o partes relacionadas, *“mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior”*. Y, el inciso 6° de la misma norma precisó que los precios de transferencia solo producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta.

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

En su redacción original, el artículo 260-8 E.T. 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 Ley 863 de 2003¹⁰ eliminó dicha remisión, y el artículo 46 de la misma ley modificó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario



en el sentido de fijar las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa.

Por su parte, el artículo 260-10, lit. B, numeral 1 del Estatuto Tributario¹², relativo a la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa, previó que esta equivale al 1% del valor 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 retardo en la presentación de la declaración, sin que exceda de 39.000 UVT. Y el literal B) numeral 2) de la misma norma dispuso que dicha sanción será del doble si la declaración informativa se presenta con posterioridad al emplazamiento para declarar.

Igualmente, el artículo 260-10 lit. B num. 4 inciso 10 del E.T señaló que *“Cuando el contribuyente no liquide en su declaración informativa las sanciones aquí previstas, a que estuviere obligado 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, si en la declaración informativa el contribuyente no determina correctamente la sanción por extemporaneidad, la DIAN debe liquidarla, incrementada en un 30%, conforme con el artículo 701 del Estatuto Tributario que dispone lo siguiente:

“Artículo 701. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%).”

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

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

CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN SANCIONABLE

El artículo 260-10, del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, numerales 1 y 2, establece la siguiente sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia: *“Artículo 260-10. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:*

[...]

B. Declaración informativa

- 1. El uno por ciento (1%) del valor 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 retardo en la presentación de la declaración, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT (año base 2011:\$980.148.000).***



Cuando no sea posible establecer la base, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) 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, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) 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 39.000 UVT (Año base 2011: \$980.148.000).

2. **Cuando la declaración informativa se presente con posterioridad al emplazamiento la sanción será del doble de la establecida en el parágrafo anterior**.

Las sanciones previstas en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario fueron modificadas por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que actualmente corresponde al artículo 260-11 del E.T. Respecto de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT, el artículo 260-11 del E.T, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, dispuso lo siguiente:

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

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

[...]

B. Declaración informativa

1. Sanción por extemporaneidad. La presentación extemporánea de la declaración informativa dará lugar a la imposición de una sanción por extemporaneidad, la cual se determinará de la siguiente manera:

[...]

*a) Presentación **dentro de los quince días hábiles siguientes** al vencimiento del plazo para presentar la documentación comprobatoria:*

[...]

*b) Presentación con **posterioridad a los quince días hábiles siguientes** al vencimiento del plazo para presentar la declaración informativa: Cuando la declaración informativa se presente con posterioridad a los quince días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para su presentación habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente a ochocientas (800) UVT (año base 2011:\$20.106.000) por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la declaración, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a nueve mil seiscientas (9.600) UVT (año base 2011: \$241.267.000).*

*Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, en el año o periodo gravable al que se refiere la declaración informativa, tenga un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT (Año base 2011: \$2.010.560.000), la sanción a la que se refiere este literal será equivalente a diez **(160) UVT (año base 2011: \$4.021.000) por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, sin, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a mil novecientas veinte (1920) UVT” (año base 2011: \$48.253.000)** En la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 se afirma que el propósito de la ley es contribuir con la disminución de las sanciones, “pues mucho se ha hablado acerca de lo excesivas que son las sanciones de precios de transferencia actuales (artículo 260-10 del Estatuto Tributario), en donde en ocasiones las*



sanciones por errores involuntarios y sin mala fe pueden llegar a ser confiscatorios para ciertos tipos de contribuyentes”.

Toda vez que la sanción del artículo 260-10 literal B) numeral 2) del Estatuto Tributario corresponde al 2% de las operaciones realizadas con vinculados económicos por el periodo gravable, por cada mes o fracción de mes de retardo en la presentación de la declaración, limitada a 39.000 UVT, es evidente que la sanción por extemporaneidad prevista en el artículo 260-11 literal B) numeral 1) literal b) inciso 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 es más favorable.

Ello, por cuanto de acuerdo con la última norma en mención, para operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia que sean inferiores a 80.000 UVT (\$2.010.560.000 para el año 2011), que es el caso de la actora, la sanción por extemporaneidad equivale a 160 UVT por cada mes o fracción de mes, siendo la máxima sanción la equivalente a 1.920 UVT (\$48.253.000 para el año gravable 2011). Sin embargo, si se aplica la sanción del artículo 260-10 literal B numeral 2) del E.T, independientemente del monto de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, la sanción por extemporaneidad corresponde, en general, al 2% de ese valor y el límite de la sanción son 39000 UVT (\$502.640.000 para el año gravable 2011), que es superior al límite del artículo 260-11 del literal B) numeral 1) literal b) inciso 2 del E.T.

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

- Según el artículo 22 del Decreto Reglamentario 4583 de 2006, la actora debía presentar la DIIPT del año gravable 2006 hasta el 21 de junio de 2007.
- En la declaración de renta del año gravable 2006, la actora registró unos ingresos brutos operacionales de \$1.368.443.000.
- La actora realizó operaciones por \$1.368.443.000 con la sociedad GRUPO ESPIRAL LLC-PABLO TOBÓN, vinculado económico domiciliado en el exterior.
- Mediante emplazamiento para declarar No. 900003 del 5 de noviembre de 2009, la DIAN emplazó a la demandante para que *“dentro del término de un (1) mes, contado a partir de la fecha de notificación del presente acto, cumpla con la obligación formal de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2006”*.
- El 11 de diciembre de 2009, la actora presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año 2006, en la que informó en el renglón 29 “Monto total de las operaciones de ingreso” un valor de \$3.500.000 y determinó en el renglón 46 una sanción por extemporaneidad de \$2.170.000.
- Previo pliego de cargos y la correspondiente respuesta, mediante Resolución Sanción No. 900057 del 4 de agosto de 2011, la DIAN reliquidó la sanción por extemporaneidad en los términos anunciados en el pliego de cargos (\$500.470.000).
- Así, de acuerdo con literal B) numeral 2 del artículo 260-10 del E.T, la DIAN impuso a la actora una sanción del 2% del total de las operaciones realizadas con los vinculados económicos, comoquiera que esta presentó la DIIPT con posterioridad al emplazamiento para declarar. Además, con fundamento en el literal B) numeral 4 inciso 10 del artículo 260-



10 del E.T, la DIAN incrementó la sanción en el 30% (\$150.141.000), de acuerdo con el artículo 701 del E.T, para una sanción total de \$650.611.000.

- Por Resolución No. 900199 del 29 de agosto de 2012 la DIAN confirmó en reconsideración la sanción recurrida.

Está, entonces, demostrado que la actora estaba obligada a presentar la DIIPT el 21 de junio de 2007 y que la presentó, con ocasión del emplazamiento para declarar, casi con 30 meses de extemporaneidad. También está demostrado que liquidó incorrectamente la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT, por lo cual la DIAN debía liquidar correctamente dicha sanción, incrementada en el 30%, conforme con los artículos 260-10 literal B) numeral 2 y 701 del E.T.

DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD

Según el apelante, la discusión no se centra en determinar si la sanción impuesta es procedente, sino si fue correctamente liquidada por la DIAN con ocasión de su imposición. En concreto, la actora solicita la aplicación del principio de favorabilidad y alega que los actos demandados vulneraron los principios de proporcionalidad, razonabilidad, justicia, equidad y no confiscatoriedad en la imposición de sanciones.

Según el actor, en aplicación del principio de favorabilidad del régimen sancionatorio tributario, la sanción por extemporaneidad que debe aplicarse es la prevista en el artículo 260-11 literal B) numeral 1) literal b) inciso segundo del E.T, pues, a pesar de ser una ley posterior al hecho sancionable, es una norma más favorable a los intereses del contribuyente.

La Sala precisa que le asiste razón a la actora pues, en este caso, es aplicable la sanción por extemporaneidad prevista en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, por ser la norma más favorable. Lo anterior teniendo en cuenta lo siguiente:

El artículo 29 de la Constitución Política, consagra: ***“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.***

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”. (Se resalta)

El debido proceso es el conjunto de garantías mínimas que deben reconocerse a las personas cuando acuden a las autoridades judiciales y administrativas, en procura de obtener una sentencia o decisión justa sobre sus derechos a la vida, la integridad, la libertad o el patrimonio y se encuentra establecido en la Constitución Política como un derecho fundamental de aplicación inmediata (artículo 85).



Este derecho, a su vez, obliga a los funcionarios judiciales y a las autoridades administrativas a respetarlo y a asegurar su plena vigencia en la solución de cualquier conflicto o asunto judicial o administrativo sometido a su consideración.

En armonía con lo antes expuesto, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 reconoció, en materia sancionatoria tributaria, la aplicación del principio de favorabilidad, al señalar que: *“Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:*

[...]

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

[...]”

Conforme con esta disposición, al imponer las sanciones tributarias, la Administración Tributaria debe aplicar, entre otros, el principio de favorabilidad, de conformidad con el cual la ley permisiva o favorable, aunque sea posterior, debe aplicarse de manera preferente sobre la desfavorable.

Si bien en el caso que se analiza, la Administración no podía obedecer ese mandato porque los actos administrativos demandados fueron proferidos antes de la promulgación de la Ley 1607 de 2012 (26 de diciembre del año 2012), en este momento procesal sí puede aplicarse la sanción más favorable prevista en la citada ley, dado que la situación jurídica no se encuentra consolidada, lo que ocurre cuando se está debatiendo o es susceptible de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa.

En el caso en estudio, la situación jurídica no está consolidada, comoquiera que el asunto sometido a consideración de la Sala es, precisamente, la legalidad de los actos por medio de los cuales se impuso a la demandante la correcta sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT, discusión que solo concluye con la ejecutoria del presente fallo.

Como se precisó la sanción del artículo 260-11 literal B) numeral 1 literal b) inciso 2) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, es más favorable a la actora que la prevista en el artículo 260-10 literal B) numeral 2) del E.T, por cuanto, además de que tiene en cuenta el monto de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, la sanción por extemporaneidad es menor y el tope máximo de esta, también.

De conformidad con el artículo 260-11 literal B numeral 1) literal b) inciso 2) del E.T, antes transcrito²⁰, cuando las operaciones de los contribuyentes sometidas al régimen de precios de transferencia sean inferiores a 80.000 (\$2.010.560.000, año base 2011) y la DIIPT se presente después de los 15 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para declarar, como es el caso de la actora, la sanción por extemporaneidad corresponde a 160 UVT (\$4.021.000, año base 2011), por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a mil novecientos veinte (1920) UVT (\$48.253.000, año base 2011)

En el caso que se analiza, debe reliquidarse la sanción por extemporaneidad determinada por la actora, conforme con la anterior disposición. Dicha sanción debe incrementarse en el 30%, conforme con el artículo 701 del E.T. En consecuencia, la sanción por extemporaneidad a cargo de la actora es la siguiente:

Valor máximo de operaciones 80.000 UVT²² \$2.010.560.000



Valor operaciones de Espiral con vinculados en el año 2006 1.368.443.000
Valor extemporaneidad por mes o fracción de mes: (160 UVT) 4.021.120
Meses de extemporaneidad: 30
Total sanción extemporaneidad: 120.634.000
Límite de la sanción de extemporaneidad (1920 UVT): 48.253.000
Valor final sanción extemporaneidad determinado: 48.253.000
Porcentaje de incremento: artículo 701 E.T. 30%
Total incremento 14.478.000
Sanción a imponer: 62.728.000
Menos Valor pagado: 2.170.000
Total sanción 60.558.000

La Sala anota que la liquidación de la sanción efectuada por la recurrente no es correcta, por cuanto de la sanción máxima determinada por la DIAN (\$502.640.000) detrajo el valor declarado y pagado por ella por concepto de la sanción (\$2.170.000) y al resultado (\$500.470.000) aplicó el 30% del incremento de la sanción, establecido en el artículo 701 del Estatuto Tributario. No obstante, el valor de la sanción que la actora declaró (\$2.170.000) debe restarse del monto total de la sanción que corresponda, incluido el incremento (\$62.728.000), conforme se refleja en la liquidación efectuada por la Sala.

En cuanto a la alegada carencia de objetividad, proporcionalidad y racionalidad en la sanción impuesta y la vulneración de los principios de justicia, equidad y no confiscatoriedad, observa la Sala que la aplicación de tales principios queda garantizada con la aplicación del principio de favorabilidad en los términos expuestos, toda vez que se genera una disminución en el monto de la sanción que se encuentra acorde con los principios mencionados.

En cuanto al argumento del demandante según el cual la DIAN no demostró que la extemporaneidad en que incurrió la actora le generó daño, la Sala precisa que lo que se sanciona con la extemporaneidad en la presentación de la DIIPT es la presentación tardía de dicha declaración, pues es deber de todo contribuyente de renta sujeto al régimen de precios de transferencia presentar oportunamente tanto las declaraciones informativas como la documentación comprobatoria de un determinado periodo gravable para que la DIAN pueda verificar la realidad de las operaciones y fiscalizar debidamente la declaración de renta correspondiente al mismo periodo gravable, independientemente de que la declaración de renta se modifique o no.

Respecto a la alegada falta de motivación de los actos acusados, observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la actora, la DIAN se pronunció respecto a los argumentos expuestos en la respuesta al pliego de cargos, relativos a la alegada carencia de objetividad, proporcionalidad y racionalidad de la sanción.

Por ello, en la resolución sanción, previo análisis de los supuestos de hecho, la DIAN concluyó que se debe reliquidar la sanción por extemporaneidad según lo establecido en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, análisis que, a juicio de la Sala, resuelve las inconformidades planteadas en la respuesta al pliego de cargos y no configura la falta de motivación del acto demandado, máxime si se tiene en cuenta que a la fecha de imposición de la sanción la norma aplicable era efectivamente la que impuso la DIAN.

Por todo lo anterior, la Sala estima procedente reliquidar la sanción por extemporaneidad a cargo de la actora en los términos ya precisados. Toda vez que prosperan los argumentos

de apelación, se impone revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y como restablecimiento del derecho se declara que la sanción que corresponde a la actora por la extemporaneidad en la presentación de la DIIPT relativa al año gravable 2006 es la suma de \$60.558.000.

Condena en costas y agencias en derecho

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

“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 365 de la Ley 1564 de 2012 o Código General del Proceso, señala las reglas para su determinación, 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.”

En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral 5 del artículo 365 del CGP, dado que los actos demandados fueron anulados parcialmente. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas.



Sobre el particular, la Corte Constitucional en sentencia C-157 del 21 de marzo de 2013, señaló lo siguiente:

*“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, **siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.** De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”.*

En el caso concreto, en el expediente no existen medios de prueba que puedan establecer erogación alguna por concepto de costas y agencias en derecho que justifique una condena en costas, razón suficiente para revocar la condena impuesta por el a quo y, en su lugar, no condenar en costas.

En suma, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se declara que la sanción por extemporaneidad que corresponde a la actora por la presentación de la DIIPT relativa al año gravable 2006 es de \$60.558.000. Y se dispone no condenar en costas.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 900057 del 4 de agosto de 2011 y 900199 del 29 de agosto de 2012, por las cuales la DIAN reliquidó a la actora sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT por el año gravable 2006. A título de restablecimiento del derecho,

DECLÁRASE que la sanción que corresponde a la actora por la extemporaneidad en la presentación de la DIIPT por el año gravable 2006 es la suma de \$60.558.000.

SEGUNDO. No se condena en costas. **RECONÓCESE** a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 392 del cuaderno principal.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ