



DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (DIIPT) – Obligados / SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (DIIPT) – Normativa / CORRECCIÓN DE INCONSISTENCIAS DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (DIIPT) – Sanción reducida / DESCONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE JURISDICCIÓN ROGADA – Inexistencia

El artículo 260-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos en discusión, previó que los contribuyentes del impuesto sobre la renta (...) debían fijar los precios y márgenes de utilidad de las transacciones con vinculados económicos o partes relacionadas, en condiciones de mercado, y no de forma artificial, para evitar que, eventualmente, por cuenta del vínculo que poseen, erosionen la base gravable del impuesto y disminuyan la carga tributaria que les corresponde. Bajo la vigencia de la Ley 1111 de 2006, el citado artículo 260-8 del Estatuto Tributario precisó que estaban obligados al régimen de precios de transferencia los contribuyentes del impuesto sobre renta que realizaran transacciones con vinculados económicos o partes relacionadas, y que tuvieran un patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable igual o superior a 100.000 UVT, o con unos ingresos brutos del periodo superiores a 61.000 UVT. Por su parte, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario estableció las «sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa», por el incumplimiento de los deberes formales referidos con anterioridad. (...) En lo atinente a la declaración informativa, el numeral 3 del literal B del precitado artículo 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 inciso 1 del mencionado numeral, prevé que la corrección de inconsistencias genera una **sanción reducida** que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad. (...) La inconsistencia anotada por la DIAN, se concreta en que entre las DIIPT presentadas el 8 de julio de 2009 y el 14 de septiembre de 2009 se establecieron diferencias en las cifras anotadas en el formulario 120 y el registro de errores en el diligenciamiento del formato 1125, en la determinación de su precio o margen, al igual que en las casillas de “límite inferior”, “mediana” y “límite superior” las cuales difieren de la información encontrada en la documentación comprobatoria. El 19 de mayo de 2011, la sociedad manifestó a la DIAN que la corrección de los formularios 1125 de los periodos gravables 2007 y 2008 «*se han presentado porque la información contable final auditada no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse la obligación formal de enviar las declaraciones informativas. Cuando la información contable final estuvo disponible fue necesario realizar cambios en los formularios 1125 para que fueran consistentes con la información contable auditada, la cual a su vez soporta los estudios de precios de transferencia definitivos que han sido presentados*». (...) En ese contexto, contrario a lo entendido por la DIAN, se considera que no procede la sanción impuesta, ya que la actuación del contribuyente se contrajo a la corrección de inconsistencias consignadas en la DIIPT respecto a lo reportado en la documentación comprobatoria, presupuesto fáctico acorde con lo previsto en el lit. d), num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, frente al cual corresponde la sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad. Se observa que la corrección efectuada por la sociedad en la DIIPT se realizó con el fin de que los datos allí reportados fueran consistentes con la información contable, la cual no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse con la obligación formal de presentación de la declaración informativa y que soporta la documentación



comprobatoria. Por lo demás, si bien la corrección efectuada por la contribuyente a la DIIPT fue sustancial respecto de los valores inicialmente declarados, ello no obstaculizó la aplicación del régimen de precios de transferencia, pues cuando se entregó la documentación comprobatoria se observó que las operaciones se encontraban a precios de mercado. En ese orden, conforme con la normativa aplicable y el precedente invocado, y teniendo en cuenta que la corrección de la DIIPT se efectuó para que la información reportada fuera consistente con la documentación comprobatoria, al amparo de lo previsto en el inciso 1, num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, no procede la sanción determinada por la DIAN en los actos acusados. Establecido lo anterior, se observa que al corregir la DIIPT del año 2008, la actora no liquidó la correspondiente sanción por corrección, por lo cual es procedente aplicar el último inciso del num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET que dispone 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*», como se determinó en la sentencia recurrida. Además, no le asiste razón a la parte actora al señalar que el incremento de la sanción no fue solicitado por las partes del proceso, toda vez que la DIAN en los actos administrativos acusados y en sede judicial ha expresado que ante la no liquidación de la sanción por corrección de la DIIPT se debe aplicar el mencionado incremento. Así las cosas, no se advierte que la decisión del *a quo* desconozca el principio de jurisdicción rogada, ya que tuvo en cuenta los hechos del proceso, las normas aplicables al caso y las alegaciones de las partes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-8 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-10 / LEY 1111 DE 2006

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (C.G.P.) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01330-01(23029)

Actor: NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS COLOMBIA LTDA.



Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 30 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que en la parte resolutive dispuso¹:

«**PRIMERO:** ANÚLANSE la Resolución Sanción No. 312412012000034 del 19 de abril de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y su confirmatoria Resolución No. 900.088 del 23 de mayo de 2013, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales liquidó a la sociedad NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS COLOMBIA LTDA. Identificada con NIT 900.134.430-4, un mayor valor por concepto de sanción de corrección sobre la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2008, radicada el 8 de julio de 2009, bajo el formulario No. 1209600005752.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRESE que la sociedad NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS COLOMBIA LTDA. Identificada con NIT 900.134.430-4, está obligada a cancelar la suma de \$11.211.712 por concepto de la sanción establecida en el literal d, del numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, incrementado en un 30% de conformidad con el artículo 701 ibidem.

TERCERO: Sin condena en costas».

ANTECEDENTES

El 8 de julio de 2009, Nokia Solutions and Networks Colombia Ltda. presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) del año 2008², la cual fue corregida el 14 de septiembre de 2009³.

El 29 de marzo de 2010, la DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 100-211-230-0003402 en el que solicitó a Nokia los ajustes realizados en la declaración de renta del año 2008, o presentar la declaración de corrección, evidenciando el ajuste respectivo a la mediana, al haberse encontrado unas operaciones reportadas en el formato 1125 que se encontraban por fuera del rango intercuartil⁴.

El 7 de mayo de 2010, la sociedad dio respuesta al requerimiento, e indicó que las operaciones se efectuaron a precio de mercado, y que no se había efectuado ajuste a la declaración de renta del año 2008, como se concluyó en la documentación comprobatoria⁵.

El 19 de mayo de 2011, la sociedad manifestó a la DIAN que la corrección de los formularios 1125 de los periodos gravables 2007 y 2008 «se han presentado porque la información contable final auditada no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse la obligación formal de enviar las declaraciones informativas. Cuando la información contable final estuvo

¹ Fl. 241 c.p.

² Fl. 9 c.a.

³ Fl. 115 c.a.

⁴ Fls. 13-14 c.a.

⁵ Fls. 20-21 c.a.



disponible fue necesario realizar cambios en los formularios 1125 para que fueran consistentes con la información contable auditada, la cual a su vez soporta los estudios de precios de transferencia definitivos que han sido presentados»⁶.

El 23 de septiembre de 2011, la DIAN expidió el pliego de cargos 312382011000118, en el cual propuso imponer sanción relativa a la declaración informativa contemplada en el num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por valor de \$431.220.000 incrementada en el 30% -\$129.366.000-, en tanto que se encontraron diferencias en las casillas de operaciones de ingreso y egreso y movimientos débito y crédito, y errores en el diligenciamiento del formato 1125 en la determinación del margen de utilidad, y en las casillas “límite inferior”, “mediana” y “límite superior”⁷.

Previa respuesta al pliego de cargos⁸, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes profirió la Resolución Sanción 312412012000034 del 19 de abril de 2012⁹, en la que mantuvo la sanción propuesta en el pliego de cargos.

Contra el citado acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración¹⁰, que fue decidido por la Resolución 900.088 del 23 de mayo de 2013, confirmándolo¹¹.

DEMANDA

La sociedad Nokia Solutions And Networks Colombia Ltda., en ejercicio en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹²:

«1.1. Que se declare la nulidad de los actos acusados.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.2.1. Aceptando que la multa que debe liquidar la Compañía por corregir su DIIPT del año 2008, el 14 de septiembre de 2009, es la contenida en el literal d, del numeral 3, del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

1.2.2. Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto contra mi representada, y

1.2.3. Declarando que no son de cargo de NSN las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

Subsidiariamente, y sólo ante la eventualidad de que la multa confirmada a mi representada no sea la indicada en el punto 1.2.1. anterior, solicito se de aplicación a los dispuesto en los artículos 121 y 197 de la ley 1607 de 2012, y se liquide la sanción a cargo de NSN, de conformidad con lo allí dispuesto».

⁶ Fl. 210 c.a.

⁷ Fls. 256-262 c.a.

⁸ Fls. 264-275 c.a.

⁹ Fls. 327-336 c.a.

¹⁰ Fls. 368-379 c.a.

¹¹ Fls. 394-406 c.a.

¹² fls. 2-3 c.p.



Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 95-9 de la Constitución Política
- Artículos 260-10 y 701 del ET
- Artículo 47 del CPACA
- Artículos 121 y 197 de la Ley 1607 de 2012

Como concepto de la violación expuso, lo siguiente:

Indicó que los actos demandados violan los artículos 95-9 de la Constitución Política y 260-10 del ET, pues a pesar de que en el trámite administrativo la DIAN aceptó que la corrección de la DIIPT se realizó para que guardara consistencia con la documentación comprobatoria, se negó a aplicar la sanción reducida prevista en el inciso 1 del num. 3, lit. B del citado artículo 260-10, e impuso una multa que no tiene respaldo fáctico ni jurídico.

Señaló que se debe sancionar el dolo y la mala fe, y tener en cuenta la gravedad de la falta y la conducta del contribuyente.

Expresó que la DIAN no tuvo cuenta que la corrección de la DIIPT no tuvo relevancia para efectos del impuesto sobre la renta, pues en la declaración original y en la corregida, la sociedad siempre estuvo en el rango intercuartil de las compañías comparables.

Advirtió que los actos acusados fueron expedidos con violación a los derechos al debido proceso y a la defensa, por cuanto se aplicó una metodología distinta a la corrección de inconsistencias. Agregó que los argumentos de defensa no fueron examinados por la entidad demandada.

Solicitó que, de no accederse a la nulidad de los actos demandados, en aplicación del principio de favorabilidad se ajuste el valor de la multa, de conformidad con lo previsto en los artículos 121 y 197 de la Ley 1607 de 2012.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Expresó que a la corrección en el monto de las operaciones de ingreso, egreso, y movimiento débito y crédito en la DIIPT del año 2008, le corresponde la sanción prevista en el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del ET, esto es, el 1% de las transacciones económicas con los vinculados por valor de \$431.220.000, la cual fue incrementada en un 30% en la suma de \$129.366.000, al no haber sido liquidada por el contribuyente.

Adujo que los actos acusados fueron expedidos con observancia del procedimiento previsto en la ley para la imposición de la sanción por corrección de la DIIPT, mediante resolución independiente, de conformidad con los artículos 637 y 638 del ET y la actuación administrativa se adelantó sin temeridad o conductas dilatorias.



Consideró que en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria no es procedente aplicar la Ley 1607 de 2012, ya que los actos acusados deben estudiarse a la luz de las normas vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos en discusión.

Señaló que la cuantía de la sanción no desconoce los principios de proporcionalidad y razonabilidad, pues su imposición obedece a lo establecido por el legislador.

AUDIENCIA INICIAL

El 8 de octubre de 2014 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, no se formularon excepciones previas, ni se solicitaron medidas cautelares, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" en sentencia del 30 de noviembre de 2016, anuló los actos administrativos demandados, a título de restablecimiento del derecho declaró que la sociedad actora está obligada al pago de la suma de \$11.211.712 y, no condenó en costas, por los siguientes motivos:

Señaló que la corrección en la DIIPT es por inconsistencias frente a los datos consignados en la documentación comprobatoria, que obedeció a la falta de disponibilidad de información contable para la fecha del cumplimiento del deber formal de declarar.

Consideró que la DIAN aplicó una sanción que no corresponde a la conducta desplegada por la demandante, ya que la sociedad se vio abocada a corregir la declaración informativa con el fin de que la información reportada adquiriera la debida consistencia.

Concluyó que la sanción aplicable es la prevista en inciso 1 del num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, incrementada en un 30%, teniendo en cuenta que, al momento de hacer la corrección a la DIIPT del año 2008, la sociedad no liquidó la correspondiente sanción.

Por lo tanto, calculó la sanción en los siguientes términos:

Valor total operaciones realizadas con vinculados económicos año 2008	\$43.121.971.000
Por tarifa de la sanción por extemporaneidad	1%
Valor sanción por extemporaneidad	431.219.710
Por tarifa sanción por corrección	2%
Valor sanción por corrección	\$8.624.394
Mas incremento según art. 701 ET	\$2.587.318
Total del pago	\$11.211.712



RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Reiteró que en la corrección efectuada por Nokia el 14 de septiembre de 2009, a la DIIPT del año 2008, se modificaron los valores registrados en las casillas de las operaciones de ingresos, egresos, movimiento débito y crédito, y asimismo corrigió en el formato 1125, las casillas límite inferior, mediana y límite superior, lo que configura la sanción dispuesta en el num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, esto es, el 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, la cual debe ser incrementada en el 30%, toda vez que la contribuyente omitió liquidar la sanción, al tenor del artículo 701 del ET.

Adujo que no es procedente señalar que la sociedad corrigió inconsistencias en la DIIPT, pues las modificaciones efectuadas tienen incidencia en el análisis de fondo de las normas de precios de transferencia para determinar la renta líquida gravable.

Anotó que en la corrección a la DIIPT efectuada el 14 de septiembre de 2009, se modificaron los rangos intercuartiles por existir diferencias en los valores reportados en la documentación comprobatoria, por lo que procede la reliquidación de la sanción expresada en el pliego de cargos.

Solicitó se modifique la sentencia de primera instancia, ya que las correcciones realizadas deben ser calificadas como inexactitudes y omisión en los registros, lo cual descarta que se trate de un ajuste de las cifras de la DIIPT con la documentación comprobatoria.

La parte demandante presentó apelación adhesiva, con el fin de que se revoque la decisión de primera instancia, únicamente en lo relativo al incremento del 30% del valor a pagar de la sanción impuesta a la sociedad, teniendo en cuenta que ni en la demanda ni en la contestación a la misma se solicitó la aplicación del citado incremento.

Anotó que al incrementarse la sanción a pagar por la compañía, se desconoce el principio de jurisdicción rogada, en virtud del cual los jueces no podrán en su decisión fallar más allá de las solicitudes y alegaciones que las partes hayan presentado en el proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó se confirme la sentencia de primera instancia, toda vez que la corrección efectuada por la actora en la DIIPT le corresponde una multa al 2%



de la sanción extemporaneidad, en tanto que se presentó una falta de correspondencia o coherencia entre los datos informados en la declaración y la documentación comprobatoria que no llevaron a modificar las operaciones con vinculados económicos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN impuso a Nokia Solutions and Networks Colombia Ltda. la sanción relativa a la declaración informativa contemplada en el num. 3 del lit. B del artículo 260-10 del ET, equivalente al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal 2008, por valor de \$560.586.000.

En los términos de los recursos de apelación, la Sala debe determinar si procede la sanción impuesta en los actos administrativos acusados. En caso negativo, si la sanción procedente es la determinada por el *a quo*.

RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – SANCIONES RELATIVAS A LA DIPT

El artículo 260-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos en discusión¹³, previó que los contribuyentes del impuesto sobre la renta «*que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y sus deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes*».

La norma transcrita establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios debían fijar los precios y márgenes de utilidad de las transacciones con vinculados económicos o partes relacionadas¹⁴, en condiciones de mercado, y no de forma artificial, para evitar que, eventualmente, por cuenta del vínculo que poseen, erosionen la base gravable del impuesto y disminuyan la carga tributaria que les corresponde¹⁵.

Bajo la vigencia de la Ley 1111 de 2006¹⁶, el citado artículo 260-8 del Estatuto Tributario precisó que estaban obligados al régimen de precios de transferencia los contribuyentes del impuesto sobre renta que realizaran transacciones con vinculados económicos o partes relacionadas, y que tuvieran un patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable igual o superior a 100.000 UVT, o con unos ingresos brutos del periodo superiores a 61.000 UVT¹⁷.

¹³ Creado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002, sustituido por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003 y por el artículo 111 de la Ley 1607 de 2012

¹⁴ El inciso 3 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, establecía que 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*».

¹⁵ Cfr. sentencia del 30 de agosto de 2016, Exp. 21782, C.P. (E) Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ El artículo 50 de la Ley 1111 de 2006 dispuso que «*Todas las cifras y valores absolutos aplicables a impuestos, sanciones y en general a los asuntos previstos en las disposiciones tributarias se expresarán en UVT*».

¹⁷ Lo anterior fue reiterado en el artículo 119 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260-9 del Estatuto Tributario.



Por su parte, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario¹⁸ estableció las «*sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa*», por el incumplimiento de los deberes formales referidos con anterioridad.

«ARTÍCULO 260-10. SANCIONES RESPECTO DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA.

(...)

B. Declaración informativa

(...)

3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

Se presentan inconsistencias en la declaración informativa, en los siguientes casos:

a) Los señalados en los artículos 580, 650-1y 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.»

En lo atinente a la declaración informativa, el numeral 3 del literal B del precitado artículo¹⁹ 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 inciso 1 del mencionado numeral, prevé que la corrección de inconsistencias genera una **sanción reducida** que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad.

Al respecto, la Sección ha precisado²⁰:

«Sin embargo, 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,

¹⁸ Vigente durante el periodo en discusión (Art. 46 de la Ley 863 de 2003).

¹⁹ El artículo 260-10 del ET, fue modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003. Reiterada en la sentencia del 7 de mayo de 2020, Exp. 23109, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor: Nokia Solutions and Networks Ltda.

²⁰ Sentencia de 17 de marzo de 2016, Exp. 21517. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num 1° del E.T). **Para ello, 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 580²¹, 650-1²² y 650-2²³ 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.

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 acudirse 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 comprobatoria²⁴».

Caso concreto

El 8 de julio de 2009, Nokia Solutions and Networks Colombia Ltda. presentó la DIIPT del año 2008, y en el formulario 120 registró lo siguiente²⁵:

27. No de ítems declarados hoja 2	28. Monto total de las operaciones de ingreso 11.977.990.000	29. Monto total de las operaciones de egreso 29.436.917.000
45		

²¹ 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”.

²² 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”.

²³ 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”.

²⁴ Sentencia de 1 de octubre de 2014, exp 19774.

²⁵ Fl. 9 c.a.



Monto del movimiento y saldo del activo		
30. Movimiento débito 177.191.000	31. Movimiento crédito 177.191.000	32. Saldo final 0
Monto del movimiento y saldo del pasivo		
33. Movimiento débito 0	34. Movimiento crédito 0	3. Saldo final 0

El 14 de septiembre de 2009, la contribuyente presentó la documentación comprobatoria del año 2008²⁶ y corrigió la DIIPT, modificando las casillas de operaciones de ingreso y egreso y movimiento débito y crédito del formulario 120²⁷.

27. No de ítems declarados hoja 2 46	28. Monto total de las operaciones de ingreso 11.168.513.000	29. Monto total de las operaciones de egreso 30.113.211.000
Monto del movimiento y saldo del activo		
30. Movimiento débito 1.840.247.000	31. Movimiento crédito 1.840.247.000	32. Saldo final 0
Monto del movimiento y saldo del pasivo		
33. Movimiento débito 0	34. Movimiento crédito 0	3. Saldo final 0

En el formulario 1125 modificó las casillas correspondientes a “margen de utilidad” “límite inferior”, “mediana” y “límite superior”, por existir diferencias en los valores reportados en la documentación comprobatoria²⁸.

La inconsistencia anotada por la DIAN, se concreta en que entre las DIIPT presentadas el 8 de julio de 2009 y el 14 de septiembre de 2009 se establecieron diferencias en las cifras anotadas en el formulario 120 y el registro de errores en el diligenciamiento del formato 1125, en la determinación de su precio o margen, al igual que en las casillas de “límite inferior”, “mediana” y “límite superior” las cuales difieren de la información encontrada en la documentación comprobatoria²⁹.

El 29 de marzo de 2010, la DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 100-211-230-0003402 en el que solicitó a Nokia los ajustes realizados en la declaración de renta del año 2008, o presentar la declaración de corrección, evidenciando el ajuste respectivo a la mediana³⁰.

El 7 de mayo de 2010, la sociedad dio respuesta al requerimiento, e indicó que las operaciones se efectuaron a precio de mercado y que no se había efectuado ajuste a la declaración de renta del año 2008, como se concluyó en la documentación comprobatoria³¹.

El 19 de mayo de 2011, la sociedad manifestó a la DIAN que la corrección de los formularios 1125 de los periodos gravables 2007 y 2008 «se han presentado porque la información contable final auditada no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse la obligación formal de enviar las declaraciones informativas. Cuando la información contable final estuvo disponible fue necesario realizar cambios en los formularios 1125 para que fueran consistentes con la información contable auditada, la cual a su vez soporta los estudios de precios de transferencia definitivos que han sido presentados»³².

²⁶ Fl. 115 c.a.

²⁷ Fl. 8 c.a.

²⁸ Fls. 11 c.a.

²⁹ Fl. 239 c.a.

³⁰ Fls. 13-14 c.a.

³¹ Fls. 20-21 c.a.

³² Fl. 210 c.a.



El 23 de septiembre de 2011, la DIAN expidió el pliego de cargos 312382011000118, en el cual propuso imponer sanción relativa a la declaración informativa contemplada en el num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por valor de \$431.220.000 incrementada en el 30% -\$129.366.000-, en tanto que se encontraron diferencias en las casillas de operaciones de ingreso y egreso y movimientos débito y crédito, y errores en el diligenciamiento del formato 1125 en la determinación del margen de utilidad, y en las casillas “límite inferior”, “mediana” y “límite superior”³³.

En la respuesta al pliego de cargos del 23 de septiembre de 2011, la hoy actora expresó que la corrección efectuada el 14 de septiembre de 2009 a la DIIPT del año 2008, obedeció a la necesidad de corregir los errores de transcripción incluidos en la declaración presentada inicialmente, lo cual no amerita la imposición de una sanción.

Asimismo, indicó que, en gracia de discusión, si procediera una sanción, correspondería a la señalada en el inciso 1 del num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, ya que la motivación de la sociedad para corregir la DIIPT fue la existencia de inconsistencias con la documentación comprobatoria³⁴.

En la resolución sanción y en su confirmatoria, la DIAN mantuvo la sanción señalada en el referido pliego de cargos.

En ese contexto, contrario a lo entendido por la DIAN, se considera que no procede la sanción impuesta, ya que la actuación del contribuyente se contrajo a la corrección de inconsistencias consignadas en la DIIPT respecto a lo reportado en la documentación comprobatoria, presupuesto fáctico acorde con lo previsto en el lit. d), num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET³⁵, frente al cual corresponde la sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad.

Se observa que la corrección efectuada por la sociedad en la DIIPT se realizó con el fin de que los datos allí reportados fueran consistentes con la información contable, la cual no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse con la obligación formal de presentación de la declaración informativa y que soporta la documentación comprobatoria.

Por lo demás, si bien la corrección efectuada por la contribuyente a la DIIPT fue sustancial respecto de los valores inicialmente declarados, ello no obstaculizó la aplicación del régimen de precios de transferencia, pues cuando se entregó la documentación comprobatoria se observó que las operaciones se encontraban a precios de mercado.

En ese orden, conforme con la normativa aplicable y el precedente invocado, y teniendo en cuenta que la corrección de la DIIPT se efectuó para que la información reportada fuera consistente con la documentación comprobatoria, al amparo de lo previsto en el inciso 1, num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET, no procede la sanción determinada por la DIAN en los actos acusados.

³³ Fls. 256-262 c.a.

³⁴ Fls. 264-275 c.a.

³⁵ 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.



Establecido lo anterior, se observa que al corregir la DIIPT del año 2008, la actora no liquidó la correspondiente sanción por corrección, por lo cual es procedente aplicar el último inciso del num. 3, lit. B del artículo 260-10 del ET que dispone 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*», como se determinó en la sentencia recurrida.

Además, no le asiste razón a la parte actora al señalar que el incremento de la sanción no fue solicitado por las partes del proceso, toda vez que la DIAN en los actos administrativos acusados y en sede judicial ha expresado que ante la no liquidación de la sanción por corrección de la DIIPT se debe aplicar el mencionado incremento.

Así las cosas, no se advierte que la decisión del *a quo* desconozca el principio de jurisdicción rogada, ya que tuvo en cuenta los hechos del proceso, las normas aplicables al caso y las alegaciones de las partes.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

FALLA

- 1. CONFIRMAR** la sentencia del 30 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería a la doctora ISABELLA GARCÍA PRATI como apoderada de la parte actora, en los términos y para los efectos de la sustitución de poder visible en el folio 344 del cuaderno principal.
4. Reconocer personería a la doctora ANGIE ALEJANDRA CORREDOR HERRERA como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder conferido, visible en el folio 289 del cuaderno principal.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.



Radicado: 25000-23-37-000-2013-01330-01 (23029)
Demandante: NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS LTDA.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ