



SANCIÓN POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-DIIPY EN RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE – Formulación del pliego de cargos. Reiteración de jurisprudencia / OPORTUNIDAD DE NOTIFICACIÓN DEL PLIEGO DE CARGOS – Contabilización del término / VULNERACIÓN LOS DERECHOS A LA DEFENSA Y AL DEBIDO PROCESO POR FALTA DE CORRESPONDENCIA DEL PLIEGO DE CARGOS Y LA RESOLUCIÓN SANCIÓN – Inexistencia / DEBER DE PRESENTAR DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA –DIIPY – Operación de vinculación económica / VINCULACIÓN ECONÓMICA – Criterios / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD POR LA ELIMINACIÓN DE LA REMISIÓN AL ARTÍCULO 450-9 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – Aplicación / INEXISTENCIA DEL SUPUESTO QUE GENERA LA SANCIÓN IMPUESTA - Configuración

En esta oportunidad, se reitera lo expuesto por la Sala en la sentencia del 8 de septiembre de 2016, en el sentido que, de acuerdo con el artículo 260-10 literal B) numeral 4 inciso 5 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos, *«para la imposición de la sanción por no presentar DIIPY mediante resolución independiente es obligatoria la formulación del pliego de cargos mientras no haya prescrito la facultad sancionatoria de la Administración, que es de cinco años, contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración informativa, pues esta es una norma especial para las sanciones relacionadas con la declaración informativa de precios de transferencia»*. (...) Para verificar la oportunidad de la notificación del pliego de cargos, la Sala encuentra probados los siguientes hechos: (...) De lo expuesto, se concluye que la DIAN notificó el pliego de cargos dentro del término de cinco (5) años contados desde el vencimiento del plazo para presentar la DIIPY por el año 2007, que corrió entre el 2 de julio de 2008 y el 2 de junio de 2013. En consecuencia, la administración profirió y notificó el pliego de cargos dentro del término legal, destacando que en este caso la DIAN no estaba obligada a tener en cuenta el término de firmeza de la declaración de renta del año 2007, porque existe norma especial para las sanciones relacionadas con la DIIPY. (...) Frente a la presunta violación del derecho de defensa y debido proceso por la supuesta falta de correspondencia entre las causales de vinculación económica formuladas en el emplazamiento para declarar, en el pliego de cargos y en la resolución sanción, la Sala reitera que aquella se predica respecto del pliego de cargos y la resolución sanción. Lo anterior, para satisfacer la exigencia legal y general de motivación de los actos administrativos y permitir al administrado el adecuado ejercicio del derecho de defensa y contradicción. En el presente caso, existió correspondencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción por no declarar DIIPY del año 2007, porque en esos actos se afirmó que la vinculación económica se refería a la prevista en el numeral 9 del artículo 450 del ET, motivo por el cual, no se vulneraron los derechos a la defensa y al debido proceso. (...) Los artículos 260-1 y siguientes del ET, vigentes para la época de los hechos en discusión, establecían el régimen de precios de transferencia que se aplicaba solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebraran operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior. A su vez, el artículo 260-1 inciso 3 del ET, consideraba **vinculados económicos o partes relacionadas**, entre otros, los casos previstos en el artículo 450 del mismo ordenamiento. En los términos del numeral 9 del artículo 450 del ET, norma aplicable al caso concreto, se considera que existe vinculación económica cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción. En lo concerniente a los criterios de vinculación económica previstos en el artículo 260-1 del ET y la remisión al artículo 450 numeral 9º del mismo estatuto, (...) Es decir, a partir de la modificación



introducida por el artículo 112 de la Ley 1607 de 2012, desapareció la remisión que el artículo 260-1 del ET hacía al artículo 450 del mismo ordenamiento, para definir el concepto de la vinculación económica para efectos de precios de transferencia. De manera que, quienes estuviesen en la circunstancia de vinculación económica prevista en el numeral 9 del artículo 450 del ET, a partir del año 2013, ya no estarán sometidos a los deberes propios del régimen de precios de transferencia y, por lo mismo, tampoco a la sanción por la omisión de presentar la DIIPT, establecida en el artículo 260 -10 *ibídem*. (...) Como se concluyó en la jurisprudencia que se reitera, en la actualidad no es objeto de sanción la no presentación de la DIIPT, en aquellos casos en los cuales el productor colombiano vende a un cliente en el exterior el 50% o más de su producción, a diferencia de lo que ocurría en el año 2007, que corresponde a la época de los hechos. No obstante lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad establecido en los artículos 29 de la Constitución Política y 282 de la Ley 1819 de 2016, se considera que la desaparición de la remisión a la causal de sujeción ocurrida con la expedición de la Ley 1607 de 2012, implica la inexistencia del supuesto que genera la sanción discutida, pues dicha norma resulta más favorable que aquella que, por razón de la vinculación económica referida, derivó en la imposición de la sanción por no presentar la DIIPT del año 2007. Por las razones expuestas, la Sala se releva de estudiar el cargo relacionado con la falsa motivación por falta de prueba de la vinculación económica prevista en los numerales 8 y 9 del artículo 450 del ET y, revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la actora no es sujeto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 29 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 450-9

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

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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., siete (7) de mayo de dos mil veinte (2020)



Radicación número: 25000-23-37-000-2014-01178-01(22936)

Actor: COMERCIAL Y AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA. CIDELA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 22 de julio de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B”, que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas.

ANTECEDENTES

El 17 de diciembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, expidió el auto de apertura 900155, dentro del programa «PT - Precios de Transferencia»¹.

El 24 de diciembre de 2010, la citada División de Gestión de Fiscalización emitió el Emplazamiento para Declarar 322402010000194, por el que se le solicitó a la contribuyente que, dentro del mes siguiente a su notificación, presente la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia (DIIPT) del año 2007².

El 25 de enero de 2011, la sociedad le dio respuesta al emplazamiento para declarar³.

El 11 de septiembre de 2012, la mencionada División formuló el Pliego de Cargos 322402012000385⁴, por el que se propuso imponer sanción a la contribuyente por no presentar la DIIPT del año 2007, en la suma de \$520.980.000, que corresponde al monto máximo de la sanción por no declarar (20.000 UVT)⁵.

El 23 de octubre de 2012, la sociedad le dio respuesta al pliego de cargos⁶.

El 15 de abril de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Resolución 322412013000080, mediante la cual impuso sanción a CIDELA LTDA, por no presentar la DIIPT del año 2007, por la suma de \$520.980.000⁷, que coincide con la suma propuesta en el pliego de cargos⁸.

¹ Fl. 138 c.a.1.

² Fls. 154 a 162 c.a.1.

³ Fls. 173 a 177 c.a.1.

⁴ Fls. 222 a 236 c.a. 2.

⁵ La Administración estableció que, durante el año 2007, la contribuyente realizó exportaciones con su vinculado económico BARNIER SARL por \$5.842.610.000, cifra que se tomó como base para liquidar la sanción por no presentar DIIPT del citado año. A esa base se le aplicó el 20% previsto en el artículo 260-10, literal B, num. 4 del ET), lo que arrojó la suma de \$1.168.522.000, que excede los 20.000 UVT a los que se refiere el artículo 260-11 del ET.

⁶ Fl. 247 a 254 c.a.2.

⁷ En esta oportunidad, la Administración tuvo en cuenta como base para calcular la sanción, la suma de \$5.842.610.000, pero a esta se le aplicó el 10% al que se refiere el artículo 121, literal B) numeral 5 de la Ley 1607 de 2012, lo que arrojó la suma de \$584.261.000, que supera el monto máximo previsto en la norma.

⁸ Fls. 270 a 288 c.a.2.



Contra el acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración⁹, el cual fue decidido por la Resolución 900.011 del 13 de mayo de 2014, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto administrativo impugnado¹⁰. Notificada el 27 de mayo de 2014¹¹.

DEMANDA

COMERCIAL Y AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA. CIDELA LTDA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

«1. Declarar nula la Resolución Sanción por No Declarar No. 322412013000080 del 15 de Abril de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se aplicó a mi poderdante Sanción por la No Presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia del año gravable 2007.

2. Declarar nula la Resolución No. 900.011 del 13 de Mayo de 2014, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por el contribuyente, confirmando la primera actuación.

3. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho al contribuyente COMERCIAL AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA. – CIDELA LTDA., NIT. 860.500.860-3, disponiendo que no se encuentra obligada cubrir valor alguno por concepto de la Sanción por la No Presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia del año gravable 2007 anulada, y ordenando que se efectúen los ajustes del caso en la cuenta corriente del contribuyente, con el fin de eliminar de sus registros la deuda a cargo por concepto de la misma»¹².

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 26, 260 numerales 1, 4, 8, 10 y 19, 450 numeral 8, 632, 637, 638, 684, 688, 714, 715, 716, 730 numeral 6, 746 y 783 del Estatuto Tributario
- Artículo 260 del Código de Comercio
- Artículo 46 de la Ley 962 de 2005
- Artículo 22 del Decreto Reglamentario 825 de 1978.

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

Señaló que se violó el debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad, porque no se le dio traslado de las constancias de consultas efectuadas por la DIAN al sistema Muisca, que son el fundamento de los actos previos y definitivos.

⁹ Fls. 299 a 321 c.a.2

¹⁰ Fls. 332 a 343 c.a.2

¹¹ Fl. 343 vto c.a.2

¹² Fl. 34 c.p.



Indicó que se violó el derecho de defensa y se desconocieron los principios de congruencia, buena fe y moralidad, porque en el emplazamiento para declarar se estableció que se configuró la causal de vinculación prevista en el numeral 8 del artículo 450 del ET, en tanto que, en la resolución sanción se indicó como causal de vinculación la indicada en el numeral 9 de la citada norma.

Precisó que en pliego de cargos no se indicó de manera expresa la causal de vinculación, pero, se infiere que se trata de la misma señalada en la resolución sanción.

Puso de presente que el artículo 260-10 de ET, remite a los artículos 637 y 638 del citado ordenamiento, razón por la cual, concluyó que el pliego de cargos fue proferido de manera extemporánea, cuando ya se encontraba en firme la declaración de renta de 2007.

Manifestó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se pronunció sobre el motivo de inconformidad presentado en el escrito del recurso bajo el numeral quinto, esto es, que el «*Pliego de Cargos previo a la Resolución Sanción fue proferido cuando ya se encontraba vencida la oportunidad legal para hacerlo válidamente*», lo que generó un vicio de nulidad del acto.

Advirtió que, si bien la DIAN contaba con 5 años para exigir la presentación de la DIIPT, no podía exigirle al contribuyente en el presente caso, la exhibición o suministro de pruebas y soportes contables una vez la declaración de renta quedó en firme.

Expuso que los actos administrativos demandados están falsamente motivados, porque en el expediente no existe prueba de la existencia de vinculación económica, que derive en la obligación de presentar la DIIPT, por el año 2007.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹³, por las siguientes razones:

Anotó que desde el pliego de cargos se dio traslado a la demandante de los documentos que obran en el expediente, entre ellos, la consulta Muisca.

Destacó que, respecto a la DIIPT, no obran documentos presentados por CIDELA LTDA. y, es un hecho confesado que la demandante no presentó la declaración.

Precisó que se encuentran cumplidos los requisitos previstos en los artículos 260 numerales 1 y 8 y, 450 numerales 8 y 9 del ET, razón por la cual, la sociedad estaba obligada a presentar la DIIPT. Por lo mismo, descartó la incongruencia alegada en la demanda.

Expuso que, conforme con el artículo 22 del Decreto 4818 de 2007, el contribuyente tenía plazo para presentar la DIIPT hasta el 1 de julio de 2008 y, como no lo hizo, la administración podía proferir la resolución sanción hasta el 1 de julio de 2013.

¹³ Fls. 122 a 130 c.p.



Teniendo en cuenta que aquella fue notificada el 17 de abril de ese año, dicha actuación no es extemporánea.

Finalmente, manifestó que el contribuyente no presentó las pruebas conducentes, pertinentes y necesarias para desvirtuar la sanción que se le impuso, por no presentar la DIIPT del año 2007.

AUDIENCIA INICIAL

El 3 de febrero de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se sancionó a la sociedad demandante por no presentar la DIIPT, correspondiente al año 2007.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B”, negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que en los actos demandados se detallan los motivos que sirvieron de sustento para su expedición, los cuales corresponden a una concreta relación entre los hechos y las consideraciones jurídicas, sustentados con las pruebas encontradas en sede administrativa, tales como los libros de contabilidad, las declaraciones de importación y los estados financieros, de cuyo resultado se logró determinar el valor de los ingresos obtenidos por la sociedad durante la vigencia 2007, lo que indica que el cargo de falsa motivación no tiene vocación de prosperidad.

Afirmó que no se violó el debido proceso, por cuanto a la sociedad le fueron notificados todos los actos administrativos proferidos durante la investigación tributaria, que dieron como resultado la expedición de la resolución que impuso la sanción por no presentar DIIPT y, tuvo la oportunidad de oponerse, como en efecto lo hizo. Además, la consulta al sistema de gestión Muisca no constituye el resultado final de la investigación tributaria, en tanto existen otros documentos con los cuales se pudo constatar que la demandante debía presentar la citada declaración.

Aclaró que se debaten los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por no presentar la DIIPT, cuya regulación está dada por un régimen especial, que en nada se relaciona con la firmeza de la declaración de renta del contribuyente.

Expuso que la sociedad tenía como plazo para presentar la DIIPT hasta el 1 de julio de 2008, luego, el término para imponer la sanción se extendió hasta el 1 de julio de 2013 y, como la Resolución Sanción 322412013000080 de 15 de abril de 2013,

¹⁴ Fls. 150 a 157 c.p.



fue notificada el día 17 del mismo mes y año, concluyó que esa actuación se hizo dentro del término establecido en el artículo 638 del ET.

Señaló que durante el proceso de fiscalización la DIAN estableció como causales de vinculación económica las contempladas en los numerales 8 y 9 del artículo 450 del ET.

Advirtió que el principio de correspondencia en materia tributaria se predica respecto de las declaraciones, los requerimientos especiales y las liquidaciones oficiales de revisión, principio que se aplica de manera general a los procesos de fiscalización adelantados por la administración, relacionados con la revisión de las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes, aspecto que no guarda relación con el presente caso.

Precisó que, en la declaración de renta presentada por la demandante por el año 2007, se registraron ingresos operaciones por \$9.736.180.000, cuyo valor corresponde al 92.52% de las ventas de la producción que CIDELA LTDA, realizó a la empresa extranjera BARNIER SARI (domiciliada en Francia), lo que indica que la causal de vinculación económica contenida en el numeral 9 del artículo 450 del ET, se encuentra configurada.

Agregó que, de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, más del 50% del capital de la sociedad demandante pertenece al socio Javier María Barnier González, quien además funge como Subgerente y, es socio de la sociedad extranjera BARNIER SARI, junto con su esposa, hecho que permite corroborar la existencia de vinculación económica entre ambas empresas.

Por lo anterior, concluyó que la sociedad estaba obligada a presentar la DIIPT por el año 2007, al haberse configurado las causales de vinculación económica de que tratan los numerales 8 y 9 del artículo 450 del ET y, al haber omitido dicho deber formal, era obligación del fisco imponer la sanción establecida en el artículo 260-10 ib., como en efecto se hizo.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante interpuso recurso de apelación, con fundamento en los siguientes argumentos:

Manifestó que en el expediente no están probadas las causales de vinculación económica contempladas en los numerales 8 y 9 del artículo 450 del ET, razón por la cual, los actos administrativos demandados están falsamente motivados.

Anotó que la falta de coherencia, respecto a la causal de vinculación económica invocada en el emplazamiento para declarar, en el pliego de cargos y en la resolución sanción, condujo a la vulneración del debido proceso y el derecho de defensa.

Indicó que se violó el debido proceso porque en la resolución que desató el recurso de reconsideración no se examinó lo relativo a la expedición extemporánea del pliego de cargos.



Expuso que la DIIPT es un soporte de la declaración de renta, que sirve para probar e informar aspectos relativos a la base gravable de dicho impuesto. Agregó que para la fecha en la que se notificó el pliego de cargos, ya se encontraba en firme la declaración de renta presentada por el año 2007.

Destacó que el artículo 260-10 del ET remite a los artículos 637 y 638 del mismo ordenamiento, razón por la cual, la Administración estaba obligada a formular el pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en la que se presentó la declaración de renta del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

Adicionalmente, se desconoció el debido proceso, porque los actos administrativos demandados se produjeron cuando se encontraba en firme la declaración de renta de 2007.

Solicitó que se tenga en cuenta la sentencia del Consejo de Estado, proferida el 8 de septiembre de 2016, Exp. 20269, por existir similitud entre las partes y el asunto, con la diferencia de que en esa oportunidad se analizó el año 2006.

Finalmente, manifestó que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, incorporó el principio de favorabilidad, el que solicita que se aplique en el presente caso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **sociedad demandante**, con argumentos similares a los expuestos en el recurso de apelación, insistió en que los actos administrativos violaron el debido proceso, porque no se resolvieron todas las peticiones formuladas en el escrito del recurso de reconsideración, lo que conduce a la falsa motivación.

La **DIAN** reiteró lo manifestado en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, toda vez que la demandante tenía la obligación de presentar la DIIPT para el año 2007, porque para ese periodo, era contribuyente del impuesto de renta, su patrimonio líquido era superior a los 5000 smmlv, sus ingresos brutos eran superiores a 3000 smmlv y tenía relación de vinculación económica, como lo dispone el artículo 450 del ET.

Por lo anterior, concluyó que la omisión de presentar la correspondiente declaración, le acarreó la sanción prevista en el artículo 260-10 *ibídem*.

Precisó que CIDELA LTDA. realizó operaciones comerciales en más de un 50% de sus ventas a una sociedad vinculada, lo que la hace acreedora a la sanción por no presentar la DIIPT.

Agregó que la sanción fue impuesta por la DIAN dentro de los cinco años contados a partir del vencimiento que tenía la sociedad para presentar la DIIPT, tal como lo prevé el artículo 22 del Decreto 4817 de 2007.

CONSIDERACIONES DE LA SALA



Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que impusieron a COMERCIAL Y AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA. CIDELA LTDA., sanción por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia - DIIPT, correspondiente al año 2007.

En los términos del recurso de apelación, la Sala analiza: (i) si fue oportuna la notificación del pliego de cargos previo a la sanción por no presentar la DIIPT por el año 2007, (ii) si se desconoció el debido proceso porque los actos administrativos demandados se produjeron cuando se encontraba en firme la declaración de renta de 2007, (iii) si en el recurso de reconsideración, la DIAN omitió pronunciarse respecto de la presunta extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos, (iv) si se violó el derecho de defensa y debido proceso por la supuesta falta de correspondencia entre las causales de vinculación económica formuladas en el emplazamiento para declarar, en el pliego de cargos y en la resolución sanción, (v) si los actos administrativos están falsamente motivados por falta de prueba de la vinculación económica prevista en los numerales 8 y 9 del artículo 450 del ET y (vi) si en este caso aplica el principio de favorabilidad previsto en la Ley 1607 de 2012.

Pliego de cargos

En esta oportunidad, se reitera lo expuesto por la Sala en la sentencia del 8 de septiembre de 2016¹⁵, en el sentido que, de acuerdo con el artículo 260-10 literal B) numeral 4 inciso 5 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos, *«para la imposición de la sanción por no presentar DIIPT mediante resolución independiente es obligatoria la formulación del pliego de cargos mientras no haya prescrito la facultad sancionatoria de la Administración, que es de cinco años, contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración informativa, pues esta es una norma especial para las sanciones relacionadas con la declaración informativa de precios de transferencia»*.

Y que *«la DIAN no tenía la obligación de notificar el pliego de cargos dentro de los dos años que establece el artículo 638 del Estatuto Tributario, pues, se reitera, la remisión que hace el artículo 260-10 literal B del E.T., al artículo 638 de la misma normativa es solo para la aplicación del procedimiento sancionatorio, no para fijar el término que tiene la Administración para imponer la sanción en acto independiente, plazo, que, se insiste, es de naturaleza sustancial»*.

Para verificar la oportunidad de la notificación del pliego de cargos, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

- De conformidad con el artículo 22 del Decreto Reglamentario 4818 de 2007, la actora tenía plazo para presentar la DIIPT hasta el 1 de julio de 2008¹⁶.
- Por Resolución 322402010000194 del 24 de diciembre de 2010, la DIAN emplazó a la demandante para que presentara, en el plazo máximo de un mes, la DIIPT del año 2007¹⁷.
- La actora no declaró dentro del mes concedido en el emplazamiento anterior.
- El 11 de septiembre de 2012, la DIAN formuló el Pliego de Cargos 322402012000385, que se notificó el 25 de septiembre de 2012¹⁸.
- El 15 de abril de 2013, la Administración expidió la resolución sanción 322412013000080, por no presentar la DIIPT del año 2007. Notificada el 17 de abril de 2013¹⁹.

¹⁵ Exp. 20269, demandante: Comercial Agropecuaria de los Andes Ltda, demandado: DIAN, sanción por no presentar DIIPT del año 2006, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ El NIT de la contribuyente termina en cero.

¹⁷ Fls. 154 a 162 c.a. 1.

¹⁸ Fls. 222 a 236 y 243 c.a. 2.

¹⁹ Fls. 270 a 288 y 289 a 290 c.a.2.



De lo expuesto, se concluye que la DIAN notificó el pliego de cargos dentro del término de cinco (5) años contados desde el vencimiento del plazo para presentar la DIIPT por el año 2007, que corrió entre el 2 de julio de 2008 y el 2 de junio de 2013.

En consecuencia, la administración profirió y notificó el pliego de cargos dentro del término legal, destacando que en este caso la DIAN no estaba obligada a tener en cuenta el término de firmeza de la declaración de renta del año 2007, porque existe norma especial para las sanciones relacionadas con la DIIPT.

Finalmente, se aclara que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la Administración se pronunció respecto de la presunta extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos y, concluyó que no se violó el debido proceso *«toda vez que desde el inicio de la investigación, el contribuyente tuvo la oportunidad de controvertir la sanción propuesta por la administración, tanto en el pliego de cargos como en la resolución sanción, frente a las cuales tuvo la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa, toda vez que los mismos fueron notificados en debida forma dentro del término de ley»*²⁰.

Falta de correspondencia entre las causales de vinculación

Frente a la presunta violación del derecho de defensa y debido proceso por la supuesta falta de correspondencia entre las causales de vinculación económica formuladas en el emplazamiento para declarar, en el pliego de cargos y en la resolución sanción, la Sala reitera que aquella se predica respecto del pliego de cargos y la resolución sanción. Lo anterior, para satisfacer la exigencia legal y general de motivación de los actos administrativos y permitir al administrado el adecuado ejercicio del derecho de defensa y contradicción²¹.

En el presente caso, existió correspondencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción por no declarar DIIPT del año 2007, porque en esos actos se afirmó que la vinculación económica se refería a la prevista en el numeral 9 del artículo 450 del ET, motivo por el cual, no se vulneraron los derechos a la defensa y al debido proceso.

Sanción por la omisión de presentar la DIIPT. Artículo 450-9 del ET. Reiteración²²

Los artículos 260-1 y siguientes del ET²³, vigentes para la época de los hechos en discusión, establecían el régimen de precios de transferencia que se aplicaba solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebraran operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior²⁴.

²⁰ Fls. 44 a 45 c.a. 3.

²¹ Sentencia de 18 de mayo de 2001, Exp. 11685, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Reiterada en la sentencia del 8 de septiembre de 2016, Exp. 20269, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Sentencias del 6 de junio de 2019, Exp. 22329, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. actor: C.I. Masnou E.U., del 7 de marzo de 2018, Exp. 20317, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor C.I. Expofaro SAS, reiterada en sentencias del 25 de abril de 2018, Exp. 21906, C.P. Milton Chaves García, actor Zoocriadero Colombiano Croco Ltda, que reitera la sentencia del 22 de febrero de 2018 y Exp. 21199, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor Roberto Dulcey Cristancho.

²³ Las normas de precios de transferencia fueron modificadas por la Ley 1607 de 2012.

²⁴ 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.



A su vez, el artículo 260-1 inciso 3 del ET²⁵, consideraba **vinculados económicos o partes relacionadas**, entre otros, los casos previstos en el artículo 450 del mismo ordenamiento.

En los términos del numeral 9 del artículo 450 del ET, norma aplicable al caso concreto, se considera que existe vinculación económica cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción.

En lo concerniente a los criterios de vinculación económica previstos en el artículo 260-1 del ET y la remisión al artículo 450 numeral 9º del mismo estatuto, la Sala en sentencia del 7 de marzo de 2018²⁶, precisó lo siguiente:

*«Así atendiendo al ordinal 9º del artículo 450, se entendía que existía vinculación económica cuando las ventas hechas a un único cliente representaban el 50% o más de los ingresos obtenidos en el periodo. Pero, los artículos 111, 115, 118 y 119 de la Ley 1607 de 2012 modificaron los artículos 260-1, 260-4, 260-8 y 260-9 del ET, respectivamente, y, en relación con la obligación de presentar la declaración informativa y la documentación comprobatoria, las normas pasaron a disponer que estaban sujetos a ese deber los contribuyentes que efectuasen operaciones con vinculados económicos, en los términos en los que ahora el artículo 260-1 definía esta categoría; **de modo que quedó eliminada la remisión que antes se hacía al artículo 450 del ET para definir el concepto de vinculación económica.***

Por tanto, destaca la Sala que desde 2013 dejó de representar un supuesto de vinculación económica el hecho de que el 50% o más de las ventas se le efectuasen a un único cliente (o grupo) en el exterior, por lo que quienes estuviesen en esas circunstancias, ya no estarían sometidos a los deberes propios del régimen de precios de transferencia». (Negrilla fuera de texto).

Es decir, a partir de la modificación introducida por el artículo 112 de la Ley 1607 de 2012, desapareció la remisión que el artículo 260-1 del ET hacía al artículo 450 del mismo ordenamiento, para definir el concepto de la vinculación económica para efectos de precios de transferencia.

De manera que, quienes estuviesen en la circunstancia de vinculación económica prevista en el numeral 9 del artículo 450 del ET, a partir del año 2013, ya no estarán sometidos a los deberes propios del régimen de precios de transferencia y, por lo mismo, tampoco a la sanción por la omisión de presentar la DIPT, establecida en el artículo 260 -10 *ibídem*.

Caso concreto

La entidad demandada le impuso a la sociedad COMERCIAL Y AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA., sanción por no presentar la DIPT del año 2007, por considerar que existió vinculación económica con la sociedad BARNIER SARL²⁷, en los términos del numeral 9 del artículo 450 del ET, comoquiera que, la demandante le efectuó ventas a la sociedad extranjera por el 92.52% de su producción.

Como se concluyó en la jurisprudencia que se reitera, en la actualidad no es objeto de sanción la no presentación de la DIPT, en aquellos casos en los cuales el productor colombiano vende a un cliente en el exterior el 50% o más de su

²⁵ Modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003.

²⁶ Exp. 20317, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada en las sentencias del 25 de abril de 2018, Exp. 21906, C.P. Milton Chaves García, 6 de junio de 2019 y Exp. 22329, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

²⁷ Resolución Sanción (fl. 12) Fl. 73 c.p.



producción, a diferencia de lo que ocurría en el año 2007, que corresponde a la época de los hechos.

No obstante lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad establecido en los artículos 29 de la Constitución Política y 282 de la Ley 1819 de 2016, se considera que la desaparición de la remisión a la causal de sujeción ocurrida con la expedición de la Ley 1607 de 2012, implica la inexistencia del supuesto que genera la sanción discutida, pues dicha norma resulta más favorable que aquella que, por razón de la vinculación económica referida, derivó en la imposición de la sanción por no presentar la DIIPT del año 2007.

Por las razones expuestas, la Sala se releva de estudiar el cargo relacionado con la falsa motivación por falta de prueba de la vinculación económica prevista en los numerales 8 y 9 del artículo 450 del ET y, revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará que la actora no es sujeto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁸, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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. **REVOCAR** la sentencia proferida el 22 de julio de 2016, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B”. En su lugar se dispone:

PRIMERO: ANULAR la Resolución Sanción por no Declarar No. 322412013000080 del 15 de abril de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y la Resolución No. 900.011 del 13 de mayo de 2014, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se impuso sanción por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia por el año 2007, a la sociedad COMERCIAL Y AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA. CIDELA LTDA.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que la sociedad COMERCIAL Y AGROPECUARIA DE LOS ANDES LTDA. CIDELA LTDA, no es sujeto de la sanción impuesta por la DIAN en los actos anulados.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

²⁸C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 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. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



3. **RECONOCER** personería para actuar a Diana Patricia Olmos Montenegro como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que obra en el folio 351 c.p.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ