



**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE  
CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., quince (15) de agosto de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 05001-23-31-000-2012-00717-01 [21971]  
**Demandante:** TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES - DIAN

**Tema:** Sanción por no presentar la Declaración  
Informativa Individual de Precios de Transferencia  
DIIPT año 2007

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, que dispuso<sup>1</sup>:

*«PRIMERO. DE OFICIO, SE DECLARA PROBADA la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, conforme a lo argumentado de manera precedente.*

---

<sup>1</sup> Fls. 122 a 131 c.p.

**SEGUNDO. SE INHIBE** para emitir pronunciamiento de fondo en el presente asunto, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO.** Sin condena en costas a la parte demandante.  
[...]]»

## ANTECEDENTES

El 2 de diciembre de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín envió a la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I., emplazamiento N° 112382010000052 para que presentara la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), del año gravable 2007<sup>2</sup>. La actora no presentó la referida declaración.

El 11 de marzo de 2011, Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió el pliego de cargos N° 112382011000131<sup>3</sup>, mediante el cual propuso a la contribuyente la imposición de una sanción de \$502.640.000 por no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2007. Acto notificado el 18 de marzo de 2011<sup>4</sup>.

Previa respuesta al anterior acto<sup>5</sup>, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín por Resolución N° 112412011000080 del 13 de octubre de 2011<sup>6</sup>, impuso sanción a la actora en los términos señalados en el pliego

---

<sup>2</sup> Fls. 548 a 559 c.a.

<sup>3</sup> Fls. 560 a 563 c.a.

<sup>4</sup> Fl. 560 c.a.

<sup>5</sup> Fls. 565 a 567 c.a.

<sup>6</sup> Fls. 588 a 594 c.a.

de cargos. El acto sancionatorio se notificó el 15 de octubre de 2011<sup>7</sup>.

El 15 de diciembre de 2011, el señor René Fernando Triana Ayala, en calidad de agente oficioso de la actora, presentó ante la Notaría 44 del Círculo de Bogotá, el recurso de reconsideración contra la resolución sanción<sup>8</sup>. Oficio que también radicó ante la DIAN Nivel Central el 16 de diciembre de 2011<sup>9</sup>.

El 27 de diciembre de 2011, el representante legal de TAHAMI & CULTIFLORES S.A. ratificó la actuación del agente oficioso y le otorgó poder para que la representara en el trámite correspondiente al recurso de reconsideración<sup>10</sup>.

El 16 de enero de 2012, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, expidió el auto N° 900006, mediante el cual inadmitió, por extemporáneo, el recurso de reconsideración<sup>11</sup>. Acto notificado el 24 del mismo mes y año<sup>12</sup>.

Contra la anterior decisión la actora interpuso recurso de reposición<sup>13</sup>, sin embargo, la misma Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN,

---

<sup>7</sup> Fl. 588 c.a.

<sup>8</sup> Fls. 597 a 601 vuelto c.a.

<sup>9</sup> Fl. 597 c.a.

<sup>10</sup> Fl. 602 c.a.

<sup>11</sup> Fls. 608 a 609 c.a.

<sup>12</sup> Fl. 609 reverso

<sup>13</sup> Fls. 613 a 616 c.a.

por auto N° 900002 de 10 de febrero de 2012, confirmó la inadmisión del recurso. Decisión notificada el 15 de febrero de 2012<sup>14</sup>.

## **DEMANDA**

TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>15</sup>:

*«**PRIMERA:** Que se declare la nulidad del auto número 900006 expedido el 16 de enero de 2012 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante el cual se inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución número 112412011000080 del 13 de octubre de 2011, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.*

***SEGUNDA:** Que se declare la nulidad del auto número 900002 expedido el 10 de febrero de 2012 mediante el cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, decidió el recurso de reposición interpuesto contra el auto admisorio referido en la pretensión primera, anterior, en el sentido de confirmarlo en su integridad.*

***TERCERA:** Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se proceda por parte de esa H. Corporación a emitir la decisión de fondo correspondiente sobre el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 112412011000080 del 13 de octubre de 2011, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, le impuso sanción a la demandante por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia*

---

<sup>14</sup> Fl. 622 reverso c.a.

<sup>15</sup> Fl. 1 c.p.

*del año 2007, en cuantía de quinientos dos millones seiscientos cuarenta mil pesos (\$502.640.000), declarando su nulidad.*

**CUARTA:** *Que, así mismo, como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción que le fue impuesta por la no presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año 2007.»*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 260-10, 720 y 722 del Estatuto Tributario.
- Artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal.

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

La actora sostuvo que vulnera el derecho al debido proceso la decisión de la DIAN de inadmitir el recurso de reconsideración (*al señalar que el término de dos meses para interponerlo se cuenta desde el mismo día de la notificación del acto recurrido*), por cuanto conforme con lo dispuesto por los artículos 59 del Código de Régimen Político y Municipal, y 67 del Código Civil, todos los plazos de días, meses o años previstos en la ley, se entiende que terminan a la medianoche del último día del plazo, y que en estos casos el primero y último día de un plazo de meses o años debe tener un mismo número en los respectivos meses.

Indicó que si el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración empezaba a correr el 16 de octubre de 2011, el

último día sería el 16 de diciembre de 2011<sup>16</sup>, fecha en que se radicó ante la DIAN el recurso de reconsideración, motivo por el cual la inadmisión del recurso carece de sustento legal.

Expresó que si en gracia de discusión, se acepta, como lo dispuso la DIAN, que el término de dos meses vencía el 15 de diciembre de 2011, se debe tener en cuenta que el recurso de reconsideración se interpuso en esa fecha, de acuerdo con la constancia notarial anexa al recurso, actuación que tuvo ocurrencia en razón a la negativa del celador del ente demandado de permitir el ingreso del demandante para radicar el recurso pocos minutos después de las 5:00 p.m., por haberse vencido el horario de atención al público.

En cuanto al fondo del asunto, la demandante señaló que, según la DIAN, la obligación de presentar la DIIPT se derivó de la supuesta vinculación económica de la actora con su cliente en el exterior MECOFLORA CORPORATION INC, con la cual realizó operaciones por \$4.900.832.728 en el año 2007, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 450 numeral 7 del E.T., que establece tal vinculación cuando la operación tiene lugar entre la empresa y los socios o accionistas que tengan derecho a administrarla, no obstante, la Administración pasó por alto que en la respuesta al pliego de cargos, se advirtió que de acuerdo con el Libro de Registro de Accionistas, en el periodo en discusión, la sociedad extranjera en mención no ostentó la calidad de accionista, lo cual desvirtúa la causal de vinculación económica que generó la sanción cuestionada.

---

<sup>16</sup> Aludió al Concepto DIAN del 11 de agosto de 2009.

Además en la resolución sanción la demandada invocó una causal distinta a la del pliego de cargos, puesto que fundamentó la sanción en el párrafo 1 del artículo 261 del Código de Comercio, que trata sobre subordinación y control, lo cual acarrea una ausencia de correspondencia entre el pliego de cargos y la resolución sancionatoria, que implica que la sanción se impuso sin que previamente se diera traslado de cargos a la demandante, actuación de la Administración que vulnera el derecho de defensa y el debido proceso, por lo que deben anularse los actos demandados.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>17</sup>:

Señaló que la demandante no cumplió con los presupuestos establecidos por los artículos 62 y 63 del Código Contencioso Administrativo, en lo referente al debido agotamiento de la vía gubernativa, por cuanto la DIAN notificó a la actora la resolución sanción por no declarar el 15 de octubre de 2011, de manera que, en aplicación de los artículos 720 y 722 del E.T., tenía hasta el 15 de diciembre de 2011 para interponer el recurso de reconsideración contra dicho acto, sin embargo, este se radicó ante la DIAN (Nivel

---

<sup>17</sup> Folios 74 a 96 c.p.

Central – Bogotá D.C.) el 16 de diciembre de 2011, lo cual trajo como consecuencia que se inadmitiera por extemporáneo.

Advirtió que de considerarse lo dispuesto por el parágrafo del artículo 720 del E.T., que permite acudir a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación del acto administrativo, sin que se interponga recurso de reconsideración, en el caso de la demandante, tampoco procede tal prerrogativa, toda vez que la resolución sanción por no declarar fue notificada el 15 de octubre de 2011, y la acción de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 16 de febrero de 2012, esto es, de manera extemporánea.

Adujo que conforme con el artículo 722, literal c) del E.T., y la jurisprudencia del Consejo de Estado, el recurso de reconsideración se debe presentar dentro del término de dos (2) meses contados a partir de la notificación, con lo cual, como el acto administrativo demandado fue notificado el 15 de octubre de 2011, el termino para recurrirlo empezaba a contar a partir de esa fecha, y no al día siguiente.

En lo que respecta a que el recurso fue presentado ante notario el 15 de diciembre de 2011, precisó que la negligencia de la actora no podía trasladarse a la Administración, pues los términos para interponer los recursos son perentorios, por consiguiente, no cumplió el requisito de procedibilidad del agotamiento de la vía

gubernativa previsto en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo.

En relación con el fondo del asunto, la entidad demandada sostuvo que en la declaración de renta del año gravable 2007, la actora informó un patrimonio bruto de \$12.228.490.000 y unos ingresos brutos por \$16.411.761.000, por lo que cumple con los requisitos dispuestos por el artículo 260-8 del E.T. para estar sujeto al régimen de precios de transferencia. Además, la actora realizó operaciones de comercio exterior con la sociedad MECOFLORES CORPORATION (USA) por \$4.900.832.728, por lo cual se constituye como su vinculado económico en el exterior, de conformidad con el artículo 450 [numeral 7] del E.T.

Explicó que la remisión que hace el artículo 260-1 del E.T. a la causal de vinculación económica del artículo 450 [numeral 7] del mismo estatuto, consiste en que la operación que tiene lugar entre la empresa y los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho a administrarla.

Resaltó que, de acuerdo con lo anterior, la DIAN, previa expedición de los respectivos emplazamientos para declarar y pliego de cargos, impuso la sanción por no declarar, toda vez que se determinó que la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I., realizó ventas por \$4.900.832.732 a la sociedad MERCAFLORES CORPORATION (USA), siendo representante legal de ambas el señor Federico Cock, quien

a su vez es accionista de la primera y agente registrado de la segunda sociedad.

Indicó que conforme con los artículos 260-1, 450 y 452 del E.T., en concordancia con los artículos 260, 261 y 264 del Código de Comercio, la vinculación o relación entre las empresas se deriva de algún grado de control por participación en el capital, por control administrativo, o por control económico, que le otorga al contratante la posibilidad de imponer un precio para transferencia que realice con sus controlados.

Afirmó que, en el caso, la vinculación económica por la causal de subordinación, se materializó en el poder de decisión que tenía dentro de las respectivas sociedades, sus socios, gerentes y miembros de junta directiva, para establecer condiciones y realizar las negociaciones entre ellas, teniendo en cuenta la calidad que ostentaba en cada una de las sociedades mencionadas, hechos que no fueron desvirtuados en la respuesta al pliego de cargos.

Con fundamento en lo aducido, concluyó que no se vulneró el derecho de defensa ni el debido proceso.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, en sentencia de 15 de agosto de 2014, de oficio, declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda y, en

consecuencia, se inhibió para resolver de fondo el asunto, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación<sup>18</sup>:

*Afirmó que en razón a que la demandante solamente solicitó la nulidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y del auto que resolvió el recurso de reposición contra este, y que como consecuencia de ello, se declarara, a título de restablecimiento del derecho, que no estaba obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, la omisión en cuanto a la pretensión de nulidad del acto que impuso la sanción por no declarar, constituyó una proposición jurídica incompleta, pues en caso de llegarse a demostrar la ilegalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, el Tribunal no podría decidir de fondo sobre la legalidad de la sanción.*

Adujo que la ineptitud sustantiva de la demanda se deriva del incumplimiento del presupuesto procesal denominado «demanda en forma», conforme con el cual, el demandante debe individualizar con toda precisión el o los actos cuya nulidad pretende.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente<sup>19</sup>:

---

<sup>18</sup> Folios 122 a 131 del c.p.

<sup>19</sup> Fls. 133 a 135 del c.p.

Indicó que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, sí demandó la nulidad de la resolución sanción, como puede advertirse de la pretensión tercera de la demanda, en la que no solo se identificó plenamente el acto sancionatorio contra el cual se interpuso el recurso de reconsideración que se inadmitió, sino que se pidió expresamente su nulidad.

Por lo anterior, solicitó que se revocara la sentencia apelada, pues desconoció el artículo 138 del C.C.A. y, en su lugar, se estudiaran las pretensiones y planteamientos de la demanda.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandada** solicitó se confirmara la sentencia recurrida<sup>20</sup>, para lo cual señaló que de conformidad con los artículos 137 y 138 del C.C.A, a la demandante le correspondía solicitar la nulidad de la resolución sanción que es el acto administrativo definitivo, pero además indicar las normas violadas y el concepto de la violación, sin embargo, en el *sub lite* la actora cuestiona la legalidad de los actos que negaron el recurso de reconsideración, los cuales son de trámite, pero no se refirió al acto que determinó de fondo la sanción impuesta.

---

<sup>20</sup> Fls. 144 a 147 c.p.

Agregó que, de analizarse el fondo del asunto, se debe tener en cuenta que, tal como se advirtió en la resolución sancionatoria, se encuentra demostrada la vinculación de la demandante con sociedades en el exterior, así como el volumen y la cuantificación de las operaciones realizadas en el periodo gravable 2007.

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y el recurso de apelación<sup>21</sup>.

Añadió que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, cuando se encuentra plenamente establecida la ilegalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, la Corporación adquiere la capacidad jurídica plena para estudiar y decidir de fondo sobre la legalidad del acto administrativo impugnado a través del recurso que agota la vía gubernativa.

**El Ministerio Público** consideró que la sentencia apelada se debe confirmar<sup>22</sup>, pero no por la ausencia de la individualización de los actos administrativos, sino por el no agotamiento de la vía gubernativa. Al efecto, adujo que del texto de la demanda, en especial la pretensión tercera, y el concepto de violación desarrollado, se desprende que la actora solicitó también la nulidad del acto definitivo.

---

<sup>21</sup> Fls. 148 a 152 c.p.

<sup>22</sup> Fls. 174 a 177 c.p.

Advirtió en el caso lo procedente era declarar probada la excepción de inepta demanda, por falta de agotamiento de la vía gubernativa, debido a que, a su juicio, como la resolución sanción fue notificada el 15 de octubre de 2011, la contribuyente debía presentar el recurso de reconsideración a más tardar el 15 de diciembre de 2011, sin embargo, dicho recurso fue radicado el 16 de diciembre de 2011, razón por la cual su presentación fue extemporánea.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN impuso a la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I., sanción por no presentar la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia (DIIPT) del año 2007, inadmitió el recurso de reconsideración y su confirmatorio.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer (i) si debe confirmarse el fallo inhibitorio por configurarse la excepción de inepta demanda. De no confirmarse la decisión del *a quo* respecto de tal argumento, se procederá a determinar (ii) si hubo falta de agotamiento de la vía gubernativa y, de ser el caso, (iii) estudiar el fondo del asunto, esto es, la violación del debido proceso por la incongruencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción frente a la obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia por el periodo en discusión, así como la procedencia de dicha sanción.

## **Inepta demanda**

Conforme con el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo<sup>23</sup>, norma vigente al momento de interposición de la demanda, la demanda para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga término a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor debe agotar previamente la vía gubernativa, mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

De acuerdo con el artículo 138 del C.C.A., si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deben demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; pero si fue revocado, solo procede demandar la última decisión.

El *a quo*, de oficio, declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, al considerar que la actora solo demandó la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción, y omitió

---

<sup>23</sup> **ARTICULO 135. C.C.A. POSIBILIDAD DE DEMANDA ANTE LA JURISDICCION DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CONTRA ACTOS PARTICULARES.** <Código derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011. Rige a partir del dos (2) de julio del año 2012. El texto vigente hasta esta fecha es el siguiente:> <Subrogado por el artículo 22 del Decreto Extraordinario 2304 de 1989. El nuevo texto es el siguiente:> La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

El silencio negativo, en relación con la primera petición también agota la vía gubernativa.

Sin embargo, si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos.

demandar el acto definitivo, por lo que se inhibió para fallar de fondo.

No obstante, la Sala advierte que, junto con los actos que inadmitieron el recurso, la actora pidió la nulidad de la Resolución N° 112412011000080 de 13 de octubre de 2011, por la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, le impuso sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007, como se advierte de la pretensión tercera de la demanda, en la cual se pidió que, *«como consecuencia de las anteriores declaraciones se proceda por parte de esa H. Corporación a emitir decisión de fondo correspondiente sobre el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución N° 112412011000080 del 13 de octubre de 2011, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, le impuso una sanción a la demandante por no presentar la declaración informativa de precios de transferencia del año 2007, [...] declarando su nulidad<sup>24</sup>»* (Subraya la Sala).

De lo anterior se observa que, en efecto, la demandante también solicitó la nulidad del acto sancionatorio, desarrolló el concepto de la violación y explicó la causal por la cual se debe declarar su ilegalidad, que, en términos generales, es la violación del debido proceso por falta de correspondencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción, así como los presupuestos establecidos por el

---

<sup>24</sup> Fl. 1 c.p.

Estatuto Tributario para ser obligado a presentar la declaración de información de precios de transferencia, y la procedencia de la sanción.

De ese modo, a juicio de la Sala, la exigencia procesal contemplada en los artículos 137 y 138 del C.C.A. se satisface cuando en el libelo demandatorio se enuncian de manera clara y separadamente las pretensiones de nulidad, con los respectivos cargos que las sustentan.

Por ello se concluye que la demandante cumplió con la carga procesal que le asistía de precisar las pretensiones contra cada uno de los actos administrativos a cuestionar, motivo por el cual no se configura la excepción de inepta demanda declarada por el Tribunal. En consecuencia, se revocará la decisión de primera instancia, y se procederá al estudio de los demás cargos planteados en la demanda.

### **Agotamiento de la vía gubernativa<sup>25</sup>**

La entidad demandada señaló que la actora no agotó en debida forma la vía gubernativa, por cuanto interpuso el recurso de reconsideración de manera extemporánea, en razón a que si la Resolución Sanción N° 112412011000080 de 13 de octubre de 2011

---

<sup>25</sup> Ver sentencias de 24 de octubre de 2013, Exp 19108 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia, y de 9 de marzo de 2017, Exp. 21511, C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

fue notificada el 15 de octubre de 2011, la demandante tenía hasta el 15 de diciembre de 2011 para radicar el referido recurso, sin embargo, este fue presentado hasta el 16 de diciembre del mismo año.

Al respecto, la Sala ha indicado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>26</sup>, consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar judicialmente los actos administrativos<sup>27</sup>.

La finalidad del agotamiento de la vía gubernativa es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial.

En efecto, la Sala ha precisado<sup>28</sup> que *«La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise su propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si*

---

<sup>26</sup> Artículo 135 del Código Contencioso Administrativo.

<sup>27</sup> Entre otras, ver sentencia del 25 de marzo del 2010, Exp. 16831.

<sup>28</sup> Sentencias de 21 de junio de 2002, Exp. 12382, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, y de 9 de marzo de 2017, Exp. 21511, C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla.»*

Por su parte, el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo prevé que la vía gubernativa se entiende agotada «*cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso*», «*cuando los recursos interpuestos se hayan decidido*», o «*cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.*»

En materia tributaria, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa **frente a los actos que imponen sanciones**, entre otros actos definitivos. Este recurso debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios «*dentro de los dos meses siguientes a la notificación*» de la correspondiente liquidación oficial de revisión<sup>29</sup>.

---

**29 Estatuto Tributario, Artículo 720. Recursos contra los actos de la administración tributaria.**

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

PAR. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

Por disposición del párrafo del artículo citado, solo se puede prescindir de dicho recurso y acudir directamente ante la jurisdicción cuando se demanda la liquidación oficial de revisión, si el contribuyente ha atendido en debida forma el requerimiento especial. Frente a los demás actos, como la liquidación de aforo o una sanción, no puede prescindirse del recurso de reconsideración.

Dentro de los requisitos del recurso de reconsideración, está el de la oportunidad<sup>30</sup>, pues si el recurso se interpone por fuera del término legal, la Administración debe inadmitirlo mediante auto contra el cual procede solamente el recurso de reposición, como lo prevé el artículo 726 del E.T.<sup>31</sup>. Confirmada la inadmisión, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> **Estatuto Tributario, artículo 722. Requisitos del recurso de reconsideración y reposición.** El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.

**b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.**

c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

d. Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

[...]” (Se destaca)

<sup>31</sup> **Estatuto Tributario, artículo 726. Inadmisión del recurso.** <Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.”

<sup>32</sup> **Estatuto Tributario, artículo 728. Recurso contra el auto inadmisorio.** Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable.

La Sala en anterior oportunidad precisó<sup>33</sup> que el agotamiento de la vía gubernativa a que se refiere el artículo 728 del E.T., se refiere solo a los motivos de inadmisión, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración.

Además se expresó lo siguiente<sup>34</sup>:

*«Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, **se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración**, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, "queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra"<sup>35</sup>.*

*Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, **la ilegalidad del auto inadmisorio**, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)<sup>36</sup>.*

*No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de*

---

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, **la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.**" (Se destaca)

<sup>33</sup> Sentencia de 9 de marzo de 2017, Exp. 21511, C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>34</sup> Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007, Exp. 14589, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, de 14 de junio de 2012, Exp. 17592 C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y de 1º de agosto de 2013, Exp. 19630, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>35</sup> Jaime Abella Zárate. *Procedimiento Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p. 269.

<sup>36</sup> *Ibidem*.

*reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.»*

Así, ante la jurisdicción corresponde al demandante demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso para que se anule tal decisión y se estudie el fondo de las pretensiones del actor o se declare que ocurrió el silencio administrativo positivo, si pasó más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración. Además, deben demandarse tanto el acto definitivo como los autos que inadmiten el recurso.

En ese orden, si el demandante no demuestra que procedía la admisión del recurso, o lo que es lo mismo, que la inadmisión era ilegal, no puede estudiarse el fondo del asunto.

En el expediente están probados los siguientes hechos:

- El 13 de octubre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por Resolución N° 112412011000080, impuso sanción a la actora por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007<sup>37</sup>. El acto se notificó el 15 de octubre de 2011<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> Fls. 588 a 594 c.a.

<sup>38</sup> Fl. 588 c.a.

- El 15 de diciembre de 2011, el señor René Fernando Triana Ayala, en calidad de agente oficioso de la actora, presentó ante la Notaría 44 del Círculo de Bogotá, el recurso de reconsideración contra la resolución sanción<sup>39</sup>. Oficio que también radicó ante la DIAN Nivel Central el 16 de diciembre de 2011<sup>40</sup>.
- El 27 de diciembre de 2011, el representante legal de TAHAMI & CULTIFLORES S.A. ratificó la actuación del agente oficioso y le otorgó poder para que la representara en el trámite correspondiente al recurso de reconsideración<sup>41</sup>.

De acuerdo con el referido marco normativo y jurisprudencial, la Sala advierte que el artículo 720 del E.T. establece que el recurso de reconsideración debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de este.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 559 del E.T.<sup>42</sup>, si el recurso de reconsideración se presenta de manera personal, como

---

<sup>39</sup> Fls. 597 a 601 vuelto c.a.

<sup>40</sup> Fl. 597 c.a.

<sup>41</sup> Fl. 602 c.a.

<sup>42</sup> «**ARTÍCULO 559. Modificado por el artículo 43 de la Ley 1111 de 2006. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS.** Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.

*1. Presentación personal*

*Los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional<sup>42</sup>.*

en este caso, debe presentarse ante la administración competente de la DIAN y si el recurrente está en un lugar distinto al de dicha administración, puede presentar el escrito ante cualquier autoridad local, quien debe dejar constancia de su presentación personal. La norma también prevé que para la Administración competente los términos empiezan a correr a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito.

Debe entenderse, entonces, como lo señaló la Sección<sup>43</sup> al estudiar un caso con similitud fáctica y jurídica, entre las mismas partes, que:

*« [...] para el administrado la fecha de interposición del recurso o de presentación del escrito es la de **la presentación ante la autoridad local**, aunque no sea la competente para resolver la solicitud. Lo anterior, porque dicha autoridad debe dar fe de la presentación personal del escrito.*

*Se insiste en que la presentación personal ante la autoridad distinta a la competente no afecta el término que tiene la administración competente para resolver, pues el plazo que tiene para ello es a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito, o lo que es lo mismo, a la fecha en que tiene la solicitud en su poder, debidamente presentada por el interesado.*

*La previsión del artículo 559 del Estatuto Tributario en el sentido de permitir la **presentación personal** de un escrito o recurso ante cualquier autoridad local si el signatario se encuentra en lugar distinto al de la administración competente para conocer del*

---

*El signatario que esté en lugar distinto podrá presentarlos ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal.*

*Los términos para la administración que sea competente comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.*

*[...]»*

<sup>43</sup> Sentencia de 9 de marzo de 2017, Exp. 21511, C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I.

*asunto, tiene como propósito dar certeza sobre la fecha, el autor del documento y el contenido de este.*

*Además, garantiza al administrado la presentación oportuna de los escritos que dirige a la administración tributaria, por lo que también se garantizan los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa, pues, de una parte, las normas de procedimiento, como el artículo 559 del E.T, deben utilizarse para agilizar las decisiones y, de otra, los procedimientos deben lograr su finalidad, que, en casos como este, es la decisión del recurso (artículo 3 del C.C.A).*

*Por ello, la expresión en "lugar distinto" no debe entenderse en el sentido de que el signatario deba estar en otra ciudad, por ejemplo. Basta con que el administrado no esté en el lugar donde funciona la administración, pues si no lo está, se halla en lugar distinto. Un entendimiento contrario de la norma implicaría, en casos como el presente, una denegación de justicia por un exceso de formalismo, en contravía de los artículos 228<sup>44</sup> y 229<sup>45</sup> de la Constitución Política.*

*Asimismo, la interpretación literal del artículo 559 del E.T. significa imponer al administrado una carga procesal desproporcionada, por cuanto la presencia o no de este en la sede de la administración a la cual se dirige el recurso no debe tener incidencia frente a la posibilidad que tiene de presentar personalmente el escrito ante cualquier notario o ante cualquier dependencia de la DIAN. Ello, por cuanto, como se precisó, la presentación personal del documento demuestra la autoría de este, la certeza de su contenido y le da fecha cierta, que es precisamente la finalidad de la referida norma.»*

En este caso, conforme con los artículos 21<sup>46</sup> y 40 numeral 3<sup>47</sup> del Decreto 4048 de 2008, por la cuantía del monto discutido, la

---

<sup>44</sup> **Constitución Política, artículo 228.** La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

<sup>45</sup> **Constitución Política, artículo 229.** Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin la representación de abogado.

<sup>46</sup> **Decreto 4048 de 2008, artículo 21. SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS.**

Son funciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto las siguientes:

“Administración” competente para resolver el recurso de reconsideración era la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos del Nivel Central de la DIAN, que se encuentra en Bogotá D.C. Y como la actora presentó el recurso de reconsideración ante el Notario 44 del Círculo de Bogotá, quien dio fe de la presentación personal del escrito, debe entenderse que el recurso presentado ante dicha autoridad **el 15 de diciembre de 2011**, además de que fue oportuno, conforme con el artículo 720 del E.T, fue válidamente presentado.

En consecuencia, no procedía la inadmisión del recurso por extemporáneo, por lo cual, teniendo en cuenta que la actora demandó tanto los actos que inadmitieron el recurso como la sanción y visto que dicha inadmisión no procede, la Sala declarará no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, anulará los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración y procederá al estudio de fondo del asunto.

---

[...]

2. Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones cuya cuantía sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT;

[...]

<sup>47</sup> **Decreto 4048 de 2008, artículo 40. COMPETENCIA FUNCIONAL.** Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:

[...]

3. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción sea superior a cinco mil (5.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Gestión Recursos Jurídicos.

**Violación del debido proceso por incongruencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción frente a la obligación de la actora de presentar la DIIPT, por el año 2007. Reiteración jurisprudencial**

Teniendo en cuenta que frente al asunto que se resuelve la Sala ya se pronunció en sentencia del 9 de marzo del 2017, Exp. 21511<sup>48</sup>, en un proceso con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, pero por el periodo gravable 2006, se reitera, en lo pertinente, lo expresado en esa ocasión.

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

La Corte Constitucional ha señalado que el régimen de precios de transferencia es un mecanismo de control del comportamiento

---

<sup>48</sup> C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I.

tributario relacionado con el impuesto sobre la renta, que busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente<sup>49</sup>.

Conforme con el artículo 260-1 inciso 3 del E.T., modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, vigente para la época de los hechos, se consideran vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, los casos previstos en los artículos 260<sup>50</sup>, **261**<sup>51</sup>, 263<sup>52</sup> y 264<sup>53</sup> del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995<sup>54</sup> y **450** y 452<sup>55</sup> del Estatuto Tributario.

---

<sup>49</sup> Sentencia C-815/09.

<sup>50</sup> **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 260. SUBORDINACIÓN.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

<sup>51</sup> **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

<sup>52</sup> **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 263. DEFINICIÓN DE SUCURSALES - FACULTADES DE LOS ADMINISTRADORES.** Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

Cuando en los estatutos no se determinen las facultades de los administradores de las sucursales, deberá otorgárseles un poder por escritura pública o documento legalmente reconocido, que se inscribirá en el registro mercantil. A falta de dicho poder, se presumirá que tendrán las mismas atribuciones de los administradores de la principal.

<sup>53</sup> **CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 264. DEFINICIÓN DE AGENCIAS.** Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla.

<sup>54</sup> **LEY 222 DE 1995, ARTÍCULO 28. GRUPO EMPRESARIAL.** Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.

Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.

El artículo 450 numeral 7 del E.T.<sup>56</sup>, dispone que hay vinculación económica cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.

Así, conforme con la citada norma, se considera que existe vinculación económica para la época de los hechos cuando la empresa, en este caso, la actora, tiene operaciones económicas con los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.

La otra causal de vinculación económica, sobre la que versa la controversia, es la consagrada en el artículo 261 [parágrafo 1] del Código de Comercio<sup>57</sup>, que establece como presunciones de subordinación, entre otras, cuando el control sea ejercido por una o

---

Corresponderá a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

<sup>55</sup>**ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 452. CUANDO SUBSISTE LA VINCULACIÓN ECONÓMICA.** La vinculación económica subsiste, cuando la enajenación se produce entre vinculados económicamente por medio de terceros no vinculados.

<sup>56</sup> **"ARTÍCULO 450. CASOS DE VINCULACIÓN ECONÓMICA.** Se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:

[...]

**7. Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.**

[...]"

<sup>57</sup> En concordancia con el artículo 260 de la misma normativa.

**"ARTÍCULO 261. Código de Comercio. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

**PARÁGRAFO 1o.** Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad."

varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

Cabe precisar que conforme con el artículo 260 del Código de Comercio, una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial o, con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

El artículo 260-8 del E.T.<sup>58</sup>, vigente para el periodo gravable en discusión, establecía que están obligados a presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior**, los contribuyentes del impuesto de renta, sujetos al

---

<sup>58</sup> **ARTÍCULO 260-8. OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN INFORMATIVA.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.

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

régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año gravable fuera igual o superior al equivalente a 5.000 SMLMV o cuyos ingresos brutos del respectivo año fueran iguales o superiores al equivalente a 3.000 SMLMV, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

La no presentación de la citada declaración trae como consecuencia la sanción del artículo 260-10 literal B numeral 4 del E.T. que, para la época de los hechos, en lo pertinente, preveía lo siguiente:

**«ARTÍCULO 260-10. SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA.** Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

B. Declaración informativa

[...]

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 20.000 UVT<sup>59</sup>.

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

[...]

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto.

Quando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

---

<sup>59</sup> El artículo 41 de la Ley 1430 de 2010 redujo el tope de esta sanción a 20.000 UVT.

[...]» (Destaca la Sala)

Según dicha norma, previa comprobación de la obligación de presentar la DIIPT, **la DIAN debe emplazar a los obligados para que presenten la declaración informativa** en el término perentorio de un mes. En caso de que no lo hagan, la DIAN puede imponer la sanción por no declarar en **resolución independiente**, para lo cual debe formular previamente **pliego de cargos**. La sanción equivale al 20% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de 20.000 UVT.

Ahora bien, en relación con el derecho fundamental al debido proceso, la Corte Constitucional ha sostenido que una de las principales garantías de este derecho se concreta en «el derecho a la defensa», entendido este como la oportunidad reconocida a toda persona, en cualquier proceso judicial o actuación administrativa, *«de ser oíd[a], de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas en contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga<sup>60</sup>»*.

Por su parte, la Sala<sup>61</sup> ha expresado que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme

---

<sup>60</sup> Sentencias C-025/09 y C-617/96.

<sup>61</sup> Sentencias de 18 de julio de 2011, Exp. 16191 y de 4 de febrero de 2016, Exp. 20899, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello, por lo que el desconocimiento de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental.

En lo que atañe al derecho de defensa y de contradicción, ha indicado<sup>62</sup> que este eje se garantiza en la medida en que la ley, en sentido amplio, «regule (i) los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos, y, (ii) **las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos que permiten inferir cierta responsabilidad de determinados sujetos**, ora mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones».

Asimismo, la Sala también ha precisado que **para que se configure la violación al derecho al debido proceso es necesario que se afecte el núcleo esencial del derecho de defensa**<sup>63</sup>.

En el presente caso, a juicio de la demandante, la DIAN vulneró el derecho al debido proceso, por cuanto los argumentos esgrimidos en el pliego de cargos que propuso la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007, relacionados con la supuesta

---

<sup>62</sup> Ibídem.

<sup>63</sup> Sentencia de 3 de agosto de 2016, Exp 20080, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

vinculación económica existente entre la sociedad demandante y su cliente en el exterior MECOFLORA CORPORATION, con fundamento en el artículo 450 numeral 7 del E.T., son diferentes a los planteados en la resolución sanción, en la cual invocó como causal de vinculación económica la consagrada en el artículo 261 [parágrafo] del Código de Comercio.

### **Caso concreto**

En el sub examine, están probados los siguientes hechos:

Según el certificado de existencia y representación<sup>64</sup>, TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I, tiene por objeto social la producción y explotación de flores de corte para exportación, y su representante legal, el señor Federico Cock Correa, es el gerente, quien será reemplazado por tres suplentes, en su orden, en casos de faltas absolutas, temporales o accidentales.

En el año gravable 2007, TAHAMI & CULTIFLORES vendió a MECOFLORA CORPORATION, sociedad extranjera, flores por \$4.900.832.728, valor que corresponde al 36% del total de las ventas realizadas<sup>65</sup>.

De acuerdo con el informe final presentado por la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la DIAN, de 21 de septiembre de 2010, para el año gravable 2007, la sociedad TAHAMI

---

<sup>64</sup> Fls. 6 a 9 c.a. y 8 a 11 c.p.

<sup>65</sup> Fls. 21 a 35 y 537 c.a.

& CULTIFLORES S.A. C.I., contaba con una composición accionaria distribuida de la siguiente manera<sup>66</sup>:

<b>ACCIONISTA</b>	<b>IDENTIFICACIÓN</b>	<b>NACIONALIDAD</b>	<b>FECHA ADQUISIÓN</b>	<b>No. DE ACCIONES</b>	<b>%PARTICIPACIÓN</b>
<b>COCK CORREA Y CÍA S.C.A</b>	890.924.584	Colombiana	30/05/2003	<b>84.090</b>	<b>28.03%</b>
INVERSIONES LONDOÑO DUQUE Y CÍA S.C.A.	860.525.614	Colombiana	30/05/2003	81.000	27%
<b>FEDERICO LEÓN COCK CORREA</b>	70.556.439	Colombiana	30/05/2003	<b>105.000</b>	<b>35%</b>
MARÍA AMELIA GÓMEZ VÁSQUEZ	42.876.924	Colombiana	30/05/2003	24.000	8%
<b>GLORIA PATRICIA COCK CORREA</b>	42.888.197	Colombiana	30/05/2003	<b>5.910</b>	<b>1.97%</b>
TOTALES				300.000	100%

Conforme con lo anterior, se tiene que el señor Federico León Cock Correa es el gerente de TAHAMI & CULTIFLORES S.A C.I., y la señora Gloria Patricia Cock Correa es la primera suplente del gerente en dicha sociedad<sup>67</sup>. Además, Federico León y Gloria Patricia Cock Correa son miembros de la junta directiva de la sociedad actora, en consecuencia, como representantes legales y miembros de la junta directiva son administradores de la demandante, conforme lo prevé el artículo 22 de la Ley 222 de 1995<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> Fls. 534 a 547 c.a.

<sup>67</sup> Fl. 7 c.a.

<sup>68</sup> **LEY 222 DE 1995, ARTÍCULO 22. ADMINISTRADORES.** Son administradores, el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones.

A su vez, la sociedad Cock Correa y Cía S.C.A., es accionista de la actora y Gloria Patricia Cock Correa es su socia gestora o administradora.

Por su parte, la composición accionaria de la sociedad Cock Correa y Cía. S.C.A, accionista de TAHAMI & CULTIFLORES, es la siguiente<sup>69</sup>:

<b>ACCIONISTA</b>	<b>No. DE ACCIONES</b>	<b>PARTICIPACIÓN ACCIONARIA</b>	<b>PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN TAHAMI &amp; CULTIFLORES</b>
<b>Federico León Cock Correa</b>	<b>3.331</b>	<b>33.31%</b>	<b>9.34%</b>
<b>Gloria Patricia Cock Correa</b>	<b>3.332</b>	<b>33.32%</b>	<b>9.34%</b>
Andrés Cock Correa	3.334	33.34%	9.35%
Miguel Cock Gómez	1	0.01%	0
María Antonia Cock Gómez	1	0.01%	0
Camila Echeverri Cock	1	0.01%	0
<b>TOTALES</b>	<b>10.000</b>	<b>100%</b>	<b>28.03%</b>

De acuerdo con lo anterior, el señor Federico León Cock Correa finalmente tiene una participación accionaria del 44.34% en TAHAMI & CULTIFLORES, ya que posee directamente el 35% de las acciones en dicha sociedad, e indirectamente el 9.34% de las acciones, a través de la sociedad Cock Correa y Cía S.C.A.

---

<sup>69</sup> Fls. 542 y 543 c.a.

Asimismo, la señora Gloria Patricia Cock Correa es propietaria del 11.31% de las acciones de la actora, pues en esta tiene directamente el 1.97% de las acciones, e indirectamente, a través de la sociedad Cock Correa y Cía S.C.A., el 9.34% de las acciones.

De otra parte, según el referido informe de fiscalización y la información suministrada por la actora a la DIAN, para el año gravable 2007, la composición de capital de MECOFLORA CORPORATION, sociedad extranjera con domicilio en Estados Unidos, era la siguiente<sup>70</sup>:

<b>ACCIONISTA</b>	<b>PARTICIPACIÓN DE CAPITAL</b>
<b>Federico León Cock Correa</b>	<b>20%</b>
Gloria E Correa	20%
<b>Gloria Patricia Cock Correa</b>	<b>20%</b>
María A Gómez Vásquez	20%
Nicolás Cock	20%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Teniendo en cuenta lo anterior, se advierte que los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa tienen el 40% de la participación en la sociedad MECOFLORA CORPORATION (USA). Además, **Federico León Cock Correa** es el agente registrado, esto es, quien actúa a nombre de MECOFLORA en Estados Unidos<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> Fl. 543 c.a.

<sup>71</sup> Fl. 543 c.a.

Se advierte que ninguno de los anteriores hechos fueron controvertidos por la demandante.

Ahora bien, el 11 de marzo de 2011, la Dirección de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, luego de verificar los presupuestos establecidos por el artículo 260-8 del E.T., emplazó a la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES para que presentara la DIIPT por el año gravable 2007, en el cual sostuvo<sup>72</sup>:  
«[...]

### **1. FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO**

*[...] se profiere Auto de Verificación No. 1-00-211-230-00555 de fecha 3 de junio de 2009. En visita realizada a la sociedad, se determinaron los siguientes hechos:*

- a) *Se solicita el libro de Registro de Accionistas, el cual se encuentra registrado en la Cámara de Comercio bajo el número 90007242 del 27 de junio de 2003, con 30 hojas útiles. La composición accionaria de la empresa es la siguiente:*

ACCIONISTA	[...]	[...]	[...]	No. DE ACCIONES	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA
<b>COCK CORREA Y CÍA S.C.A</b>	[...]	[...]	[...]	<b>84.090</b>	<b>28.03%</b>
INVERSIONES LONDOÑO DUQUE Y CÍA S.C.A.	[...]	[...]	[...]	81.000	27%
<b>FEDERICO LEÓN COCK CORREA</b>	[...]	[...]	[...]	<b>105.000</b>	<b>35%</b>
MARÍA AMELIA GÓMEZ	[...]	[...]	[...]	24.000	8%

<sup>72</sup> Fls. 548 a 559 c.a.

VÁSQUEZ					
<b>GLORIA PATRICIA COCK CORREA</b>	[...]	[...]	[...]	<b>5.910</b>	<b>1.97%</b>
TOTALES				300.000	100%

- b) En el certificado de cámara de comercio figura como representante legal (gerente) de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1** el señor Federico León Cock Correa con C.C. 70.556.439.
- c) En desarrollo de la visita de verificación se evidenció que el objeto social de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** es la producción y explotación de flores de corte para exportación. [...]

[...] el señor Federico León Cock Correa tiene una participación accionaria total en el contribuyente **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** que asciende a 44%, ya que tiene el 35% de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** directamente y el 9.34% a través de la sociedad Cock Correa y Cía S.C.A., y la señora Gloria Patricia Cock Correa C.C. 42.888.197 tiene el 1.97% directamente en **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** y el 9.34% a través de Cock Correa y Cía S.C.A. así:

COMPOSICIÓN ACCIONARIA COCK CORREA Y CÍA S.C.A
--

AÑOS 2006 Y 2007			
ACCIONISTA	No. DE ACCIONES	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA	PARTICIPACIÓN ACCIONARIA EN TAHAMI
Federico León Cock Correa	3.331	33.31%	9.34%
Gloria Patricia Cock Correa	3.332	33.32%	9.34%
Andrés Cock Correa	3.334	33.34%	9.35%
Miguel Cock Gómez	1	0.01%	0
María Antonia Cock Gómez	1	0.01%	0
Camila Echeverri Cock	1	0.01%	0
<b>TOTALES</b>	<b>10.000</b>	<b>100%</b>	<b>28.03%</b>

[...]

En cuanto a la sociedad MECOFLORA CORPORATION (USA), los socios son GLORIA E CORREA, GLORIA P COCK, MARÍA A GÓMEZ, FEDERICO L COCK Y NICOLÁS COCK, quienes tienen una participación en partes iguales, es decir, del 20% del total del capital. Los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia Cock Correa tienen en conjunto el 40%. El señor Federico León Cock Correa se encuentra reportado como agente registrado de la sociedad MECOFLORA CORPORATION (USA), es decir, es quien actúa en nombre de esta sociedad.

[...]

El contribuyente **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1** realizó ventas que ascendieron a la suma de \$4.900.832.728 (36% del total de las ventas) a la sociedad MECOFLORA CORPORATION, sociedad extranjera con domicilio en Estados Unidos.

Es claro que la negociación se hizo con MECOFLORA CORPORATION (USA), como se comprueba en las facturas de venta, DEX, y notas de cargue del año 2007, de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1**.

[...]

El señor FEDERICO COCK, es el representante de las sociedades **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1** y **MECOFLORA CORPORATION (USA)**, por lo cual tiene poder para administrarlas, y ejerce CONTROL sobre estas dos sociedades, ya que

en TAHAMI & CULTIFLORES con NIT. 800.016.390-1 es el accionista mayoritario y representante legal y en MECOFLORA CORPORATION (USA) figura como agente registrado.

La señora Gloria Patricia Cock es accionista, se encuentra nombrada como primer suplente del gerente y hace parte de la junta directiva de **TAHAMI & CULTIFLORES NIT. 800.016.390-1**, como consta en certificado de Cámara de Comercio de la citada sociedad. En la sociedad Cock Correa y Cía. S.C.A. la señora Patricia es socia gestora y administradora de la misma como consta en certificado de Cámara de Comercio.

Es así como los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia Cock hacen parte de las sociedades **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1**, Cock Correa y Cía. S.C.A. y MECOFLORA, como socios, miembros de junta directiva y agente registrado, por lo que se entiende que tienen el poder para controlar las decisiones que se toman en estas entidades, ante lo cual nos encontramos frente a la presencia de sociedades vinculadas económicamente según lo estipulado en el artículo 260 del Código de Comercio, más aún cuando los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia participan directamente en la sociedad **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1** e indirectamente a través de Cock Correa y Cía. S.C.A. poseen el 55%.65 del total de las acciones de **TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. NIT. 800.016.390-1**.

Teniendo en cuenta lo anterior y de conformidad con los artículos 260 – 1, 776 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 260 del Código de Comercio, Oficio No. 009667 de febrero de 2005 de la DIAN, Oficio No. 220-50924 de 12 de noviembre de 1996 y Resolución 125-001871 de 14 de mayo de 2007 de la Superintendencia de Sociedades, se establece la vinculación económica entre la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 y la sociedad MECOFLORA CORPORATION con domicilio en Estados Unidos.

[...]

### **3. DETERMINACIÓN DE SANCIONES**

[...]

Ahora bien, es necesario señalar que de no presentarse la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al presente emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

[...]

*Si la declaración no se presenta dentro del término de respuesta al presente emplazamiento, la sanción se determinará así:*

<b>Total operaciones con vinculados económicos</b>	<b>%sanción</b>	<b>Valor sanción</b>	<b>Sanción máxima</b>
\$4.900.832.728	20%	\$980.166.546	\$957.645.000

[...]"

Verificado el emplazamiento para declarar, se observa que la causal de vinculación económica de la cual la DIAN derivó la obligación de la actora de presentar la DIIPT por el año gravable 2007 es la subordinación que existe entre ella y MECOFLORA (artículos 260-1 del E.T. y 260 y 261 [parágrafo 1] del Código de Comercio)<sup>73</sup>.

Lo anterior, por cuanto los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa son accionistas a su vez, de las sociedades TAHAMI & CULTIFLORES y de Cock Correa y Cía. S.C.A., y también son socios de MECOFLORA CORPORATION (USA). Asimismo, son representantes legales y miembros de la junta directiva de la actora.

---

<sup>73</sup> **Código de Comercio, artículo 260. SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 26, Ley 222 de 1995.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

**ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 27, Ley 222 de 1995.** El nuevo texto es el siguiente: Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

**PARÁGRAFO 1o.** Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

Además, el señor Federico León Cock Correa es agente registrado o representante legal de MECOFLORA en Estados Unidos y la señora Gloria Patricia Cock Correa es socia gestora o administradora de Cock Correa y Cía. S.C.A<sup>74</sup>, quien, a su vez, es accionista de la demandante.

En consecuencia, se advierte que los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa tienen el poder para controlar las decisiones que se toman tanto en TAHAMI & CULTIFLORES como en MECOFLORA. Ello, de conformidad con los citados artículos 260 y 261 parágrafo 1 del Código de Comercio.

Como la actora no presentó la DIIPT dentro del término señalado en el emplazamiento, la DIAN le profirió pliego de cargos en los siguientes términos<sup>75</sup>:

«[...]

### **1. HECHOS**

[...]

*El contribuyente presenta declaración de renta por el año 2007, informando patrimonio bruto por \$12.228.490.000 e ingresos brutos por \$16.411.761.000 por lo que supera los toques de patrimonio bruto o ingresos brutos iguales o superiores a \$2.097.400.000 o \$1.279.414.000, respectivamente, además realizó operaciones de comercio exterior con su vinculado, sociedad MECOFLORA CORPORATION (USA) por un valor de \$4.900.832.728.*

**QUINTO:** *La remisión que hace el artículo 260-1 del Estatuto Tributario a la causal de vinculación económica consagrada en el numeral 7º del artículo 450 del Estatuto Tributario, consiste en que la operación tenga lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla. Que para este caso se cumple.*

[...]

---

<sup>74</sup> Código de Comercio, artículo 326.

<sup>75</sup> Fls. 560 a 563 c.a.

*El Jefe de División de Gestión de Fiscalización el día 02 de diciembre de 2010 profiere emplazamiento para declarar No. 112382010000052, al contribuyente TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1, el cual fue notificado el día 7 de diciembre del mismo año; siguiendo los presupuestos de la ley se comprueba que dentro del término para dar respuesta al emplazamiento para declarar, el investigado no presentó la declaración informativa por lo cual se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) 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 20.000 UVT (Ley 1430 de 2010).*

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

## **2. CARGOS**

*En mérito de lo expuesto se establece que el contribuyente TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1, incurrió en la causal para la imposición de la sanción establecida en el numeral 4, literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1430 de 2010, al no presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, aplicándose una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente sin que exceda de 20.000 UVT.*

*De acuerdo con la información recaudada en la investigación correspondiente al año gravable 2007, donde se determina que el valor de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas corresponde a \$4.900.832.728, valor base para liquidar la sanción correspondiente, la cual se calcula de la siguiente manera:*

<i>Valor total de las operaciones realizadas con Vinculados económicos o partes relacionadas En el año 2007</i>	<i>\$4.900.832.728</i>
<i>Porcentaje de sanción 20% Sanción determinada</i>	<i>\$980.167.000</i>
<b>TOTAL SANCIÓN MÁXIMA</b>	

(20.000 UVT a \$25.132)  
502.640.000  
[...]]»

\$

Se advierte que el pliego de cargos se sustenta en el emplazamiento para declarar, o lo que es lo mismo, en la causal que se invocó en dicho emplazamiento, esto es, la subordinación que existe entre la actora y MECOFLORA conforme con los artículos 260-1 del E.T., 260 y 261 [parágrafo 1] del Código de Comercio<sup>76</sup>. Y si bien en el pliego se mencionó como causal de vinculación económica la prevista en el artículo 450 numeral 7 del Estatuto Tributario, la DIAN no explicó por qué se configuraba la citada causal de vinculación, solo mencionó que se daba *«cuando la operación tenga lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla»*, por lo que entiende la Sala que *«la referencia a dicha norma no pasa de ser un simple error sin trascendencia alguna»* que, en cualquier caso, no contradice el sustento probatorio a partir del cual la Administración determinó la obligación exigida.

---

<sup>76</sup> **Código de Comercio, artículo 260. SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 26, Ley 222 de 1995.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

**ARTÍCULO 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN. Subrogado por el art. 27, Ley 222 de 1995.** El nuevo texto es el siguiente: Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

[...]

**PARÁGRAFO 1o.** Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

En la respuesta al pliego de cargos, la actora sostuvo que no está incurso en la causal de vinculación del artículo 450 numeral 7 del E.T., porque MECOFLORA no era accionista de esta y tampoco su administradora<sup>77</sup>.

En la Resolución Sanción 112412011000080 de 13 de octubre de 2011, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos. En dicho acto, señaló lo siguiente<sup>78</sup>:

*« [...] En la investigación realizada se estableció que el contribuyente TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 realizó ventas que ascendieron a la suma de \$4.900.832.728 (36% del total de las ventas) a la sociedad MECOFLORA CORPORATION, sociedad extranjera con domicilio en Estados Unidos.*

*El señor FEDERICO COCK, es el representante de las sociedades TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 y MECOFLORA CORPORATION (USA), por lo cual tiene poder para administrarlas, y ejerce CONTROL sobre estas dos sociedades, ya que en TAHAMI & CULTIFLORES con NIT. 800.016.390-1 es el accionista mayoritario y representante legal y en MECOFLORA CORPORATION (USA) figura como agente registrado. [...]*

*La señora Gloria Patricia Cock es accionista, se encuentra nombrada como primer suplente del gerente y hace parte de la junta directiva de TAHAMI & CULTIFLORES con NIT. 800.016.390-1, como consta en certificado de Cámara de Comercio de la citada sociedad. En la sociedad Cock Correa y Cía. S.C.A. la señora Patricia es socia gestora y administradora de la misma como consta en certificado de Cámara de Comercio.*

*Es así como los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia hacen parte de las sociedades TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1, Cock Correa y Cía. S.C.A. y MECOFLORA, como socios, miembros de junta y directiva y agente registrado, por lo que se entiende que tienen el poder para controlar las decisiones que se toman en estas entidades, ante lo cual nos encontramos frente a la presencia de sociedades vinculadas económicamente según lo*

---

<sup>77</sup> Fls. 565 a 567 c.a.

<sup>78</sup> Fls. 588 a 594 c.a.

*estipulado en el artículo 260 del Código de Comercio, más aún cuando los señores Federico León Cock Correa y Gloria Patricia participan directamente en la sociedad TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 e indirectamente a través de Cock Correa y Cía. S.C.A. poseen el 55%.65 del total de las acciones de TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1.*

*Por lo anterior se estableció que en ambas sociedades TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I. con NIT. 800.016.390-1 y MECOFLORA CORPORATION participan socios y miembros de junta directiva comunes, capaces de tomar decisiones en común.*

*[...]*

*En el caso investigado la vinculación económica por la causal de subordinación, en los términos de los artículos 260 y parágrafo primero del artículo 261 del Código de Comercio, se materializó en el poder de decisión que tenían dentro de las respectivas sociedades, sus socios, gerentes y miembros de junta directiva, para establecer condiciones y realizar las negociaciones entre ellas, teniendo en cuenta la calidad que ostentan en cada una de las sociedades mencionadas hechos que no fueron desvirtuados con la respuesta al pliego de cargos.*

*[...]»*

De acuerdo con el citado acto, la DIAN impuso a la actora la sanción por no presentar la DIIPT, debido a que los señores Federico León y Gloria Patricia Cock Correa controlan las decisiones que se toman tanto en TAHAMI & CULTIFLORES como en MECOFLORA CORPORATION (USA), pues son socios de ambas sociedades y administradores de la actora. Asimismo, el señor Federico León Cock Correa también es el representante legal y administrador de MECOFLORA, motivo por el cual el control en mención corresponde a la causal de subordinación prevista en los artículos 260 y 261 parágrafo 1 del Código de Comercio.

Como se precisó, conforme con el artículo 260-10 del Estatuto Tributario<sup>79</sup>, la sanción por no presentar la DIIPT exige que previamente se expida el emplazamiento para declarar y luego el pliego de cargos.

En el emplazamiento para declarar, la DIAN le explicó a la actora la razón por la cual estaba obligada a presentar la declaración informativa, es decir, porqué tenía vinculación económica con la sociedad extranjera y le advirtió sobre la consecuencia de no presentar la DIIPT, esto es, la imposición de la sanción por no declarar, cuyo monto máximo anunció.

Posteriormente, en el pliego de cargos, la DIAN propuso a la actora la sanción por no presentar la DIIPT y le imputó el incumplimiento del deber de presentar la DIIPT por el año gravable 2007, por el hecho de la subordinación o vinculación económica que existe entre la actora y MECOFLORA. Se observa que la mención que hace la Administración en el pliego de cargos al artículo 450 numeral 7 del E.T *«debe entenderse como un simple error en la cita de la norma, que no implica, ni mucho menos, que desaparezca la causal de vinculación económica que halló probada la DIAN en el acto sancionatorio y que advirtió, finalmente, en el pliego de cargos e incluso en el emplazamiento para declarar»*.

---

<sup>79</sup>Hoy artículo 260-11 del E.T.

Conforme con lo anterior, en la sentencia que se reitera<sup>80</sup>, se expresó que el error cometido por la DIAN en el pliego de cargos al momento de citar la causal de vinculación económica «*no constituye una vulneración al principio de correspondencia que debe existir entre el acto previo y la resolución sanción, pues, de una parte, la actora conocía con claridad los hechos por los cuales la DIAN consideraba que debía presentar la DIIPT, por los que finalmente la sancionó y, de otra, la existencia de dicho error no significa que hubiera desaparecido la real causal de vinculación económica que existía entre la actora y MECOFLORA y que determinó la imposición de la sanción*».

En dicha providencia, al resolver el asunto propuesto por la misma demandante pero por el periodo gravable 2006, la Sección concluyó, como en este caso, que frente a los hechos por los cuales la DIAN sancionó a la actora, esta podía ejercer su derecho de defensa tanto en el lapso para dar respuesta al emplazamiento para declarar, que es de un mes, conforme con el artículo 260-10 literal B numeral 4 del E.T, como en el plazo para responder el pliego de cargos, que también es de un mes, según la misma norma. Se recuerda que el derecho de defensa incluye el derecho que tiene el administrado a presentar las pruebas que justifiquen las razones de su defensa<sup>81</sup>. Sin embargo, la actora no presentó las pruebas que desvirtuaran el hecho sancionable y, por el contrario, las que

---

<sup>80</sup> Sentencia del 9 de marzo de 2017, Exp. 21511. C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I.

<sup>81</sup> *Ibíd.*

presentó corroboraban la vinculación económica existente entre ella y MECOFLORA.

En consecuencia, *«el error formal en que incurrió la DIAN al formular el pliego de cargos no se tradujo en una efectiva violación del debido proceso por afectación al núcleo esencial del derecho de defensa de la actora y, por lo mismo, no hay violación al debido proceso»*. Por lo tanto, no prospera el cargo.

Las razones anteriores son suficientes para anular parcialmente los actos demandados, pues, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>82</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

Así, con base en el principio de favorabilidad, debe aplicarse la norma más favorable, aunque sea posterior. Por lo tanto, se dará aplicación al artículo 111 de la Ley 1819 de 2016, que redujo la sanción por no presentar la DIIPT de que trata el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, pues a la fecha de los actos, la sanción era del 20% del total de las operaciones con vinculados económicos por el año gravable en discusión, limitada a 20.000 UVT, motivo por el cual la DIAN fijó la sanción en \$502.640.000.

El artículo 111 de la Ley 1819 de 2016 dispone lo siguiente:

---

<sup>82</sup> *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.*

«**ARTÍCULO 111.** Modifícase el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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

[...]

**2. Declaración Informativa.**

[...]

e) **Sanción por no presentar la declaración informativa.** Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración tributaria, previa comprobación de su obligación, para que presenten la declaración informativa en el término perentorio de un (1) mes. El contribuyente que no presente la declaración informativa no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, **habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al cuatro por ciento (4%) del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.»** (Se destaca)

De conformidad con el artículo 111 de la Ley 1819 de 2016, la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007 corresponde al 4% del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia realizadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder los 20.000 UVT.

En consecuencia, se reliquida la sanción por presentar la DIIPT, así:

Total operaciones con vinculados económicos	% sanción	Valor sanción
---	-----------	---------------

<b>\$4.900.832.728</b>	<b>4%</b>	<b>\$196.033.309</b>
------------------------	-----------	----------------------

De conformidad con lo anterior, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración contra la resolución sanción impuesta a la actora. Asimismo, se declarará la nulidad parcial del acto sancionatorio y, a título de restablecimiento del derecho, se fijará el valor de la sanción por no presentar la DIIPT del año 2007, en la suma de \$196.033.309, a cargo de la actora, conforme con lo señalado en esta providencia.

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 del 15 de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLÁRASE** *no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.*

**SEGUNDO: DECLÁRASE la nulidad** de los Autos 900006 del 16 de enero de 2012 y el confirmatorio 900002 del 10 de febrero de 2012, por los cuales la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la Resolución Sanción 112412011000080 del 13 de octubre de 2011.

**TERCERO: DECLÁRASE la nulidad parcial** de la Resolución Sanción 112412011000080 del 13 de octubre de 2011, por la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín impuso a la actora sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007.

**CUARTA:** A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** en la suma de \$196.033.309 la sanción por no presentar la DIIPT por el año gravable 2007, a cargo de la actora.

**QUINTO: NIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

**ACÉPTASE** la renuncia presentada por el abogado Juan Carlos Díaz García como apoderado de la DIAN (folio 180 del c.p.) y **RECONÓCESE PERSONERÍA** a la abogada Tatiana Orozco Cuervo para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 183 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**BASTO**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
**RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**