



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., nueve (9) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 25000 2327 000 2012 00040 01 [19774]

Actor: WHIRLPOOL COLOMBIA S.A.S. (NIT. 830010181-9)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Precios de Transferencia

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 26 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 8 de julio de 2008, WHIRLPOOL COLOMBIA S.A.S presentó la declaración individual informativa de precios de transferencia (DIIPT) por el año 2007, en la que el sistema de la DIAN le liquidó una sanción por extemporaneidad de \$817.986.000, que corresponde al 1% de las operaciones realizadas con vinculados económicos (artículo 260-10, lit. B, num. 1° del Estatuto Tributario)

El 8 de enero de 2010, la actora corrigió la DIIPT para aumentar la sanción a \$836.521.000, pues incluyó la sanción reducida del artículo 260-10, lit. B, num. 3°, inc. 7 del Estatuto Tributario, que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad (\$18.535.000), debido a que corrigió algunas inconsistencias que presentaba la DIIPT¹.

El 15 de enero de 2010, la demandante presentó proyecto de corrección para reducir a \$18.535.000 la sanción liquidada en la DIIPT, esto es, para eliminar la sanción por extemporaneidad ².

Mediante Liquidación Oficial de Corrección 900003 de 5 de abril de 2010, la DIAN aceptó la solicitud de corrección³.

Previo pliego de cargos⁴ y la respuesta correspondiente⁵, la DIAN expidió la Resolución 900015 de 8 de noviembre de 2010, por la cual impuso una sanción de \$799.451.000 e incrementó este valor en un 30% (\$239.835.000), para un total de \$1.057.821.000. Lo anterior, por cuanto consideró que la corrección de inconsistencias de la DIIPT no generaba la sanción reducida del 2% de la sanción por extemporaneidad (\$18.535.000), sino la sanción plena del 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente (art. 260-10, lit. B, num. 3°, inc. 1° E.T.)⁶.

Por Resolución 900181 de 18 de noviembre de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción⁷.

DEMANDA

¹ Fl. 91 c.a.

² Fl. 95 y 114 c.a.

³ Fls. 113 a 115 c.a.

⁴ Fls, 119 a 128 c.a.

⁵ Fls. 129 a 149 c.a.

⁶ Fls. 173 c.a.

⁷ Fls. 101 a 108.

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., WHIRLPOOL COLOMBIA S.A.S. solicitó lo siguiente:

“1.1. Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 900015 del 8 de noviembre de 2010, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes reliquidó la sanción por corrección de la declaración individual informativa de precios de transferencia (DIIPT) de mi representada por el año 2007, e impuso una sanción adicional del 30%.

1.2. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900181 del 18 de noviembre de 2011, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto mencionado en el numeral anterior, confirmándolo.

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

1.3.1. Declarando que no hay lugar a reliquidar la sanción por corrección de la DIIPT de la Compañía por el año 2007.

1.3.2. Declarando que no hay lugar a incremento alguno sobre esa sanción.

1.3.3. Ordenando el archivo del expediente que por este asunto se hubiere abierto contra la Compañía.

1.3.4. Declarando que no son de cargo de Whirlpool las costas en que haya incurrido la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 95 num. 9 de la Constitución Política
- Artículo 27 del Código Civil
- Artículos 73 y 74 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 260-10, 589, 638 y 701 del Estatuto Tributario
- Artículo 43 de la Ley 962 de 2005

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

En la liquidación oficial de corrección, la DIAN reconoció que la sanción a cargo de la demandante, generada por la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), era de \$18.535.000.

En consecuencia, no podía modificar dicha liquidación, porque ello implica revocarla y la ley solo permite revocar las liquidaciones de corrección expedidas a petición del contribuyente para disminuir el impuesto a cargo. Además, por ser un acto de carácter particular y concreto, la revocación requería del consentimiento expreso y escrito de la demandante y la DIAN no lo obtuvo.

Por excepción, la DIAN puede revocar los actos de carácter particular y concreto, sin que medie consentimiento del contribuyente. Esto ocurre cuando dentro de un proceso oficial de revisión la Administración determina que el valor a pagar o saldo a favor liquidado en el proyecto de corrección es incorrecto y propone las modificaciones pertinentes sobre la liquidación oficial de corrección. Por lo tanto, los actos demandados desconocieron el debido proceso de la actora, en concreto, los artículos 73 y 74 del Código Contencioso Administrativo, ya que revocó un acto administrativo irrevocable.

La jurisprudencia ha dicho que la DIAN sólo puede examinar aspectos formales de los proyectos de corrección, ya que el cumplimiento de los requisitos de fondo no es una condición que pueda exigirse para aprobar los proyectos de corrección, pues para ello cuenta con las facultades de fiscalización propias del proceso de revisión.

Sin embargo, en materia de precios de transferencia, de acuerdo con los artículos 260-10 y 589 del Estatuto Tributario, la DIAN no puede adelantar el proceso de revisión sobre la DIIPT. Por ende, no existe razón que impida la revisión de los aspectos formales y sustanciales del proyecto de corrección de la DIIPT antes de que sea aprobado.

Lo anterior implica que al aprobar el proyecto de corrección, la DIAN reconoce y acepta que no puede modificar la liquidación de corrección, pues sólo puede hacerlo dentro del proceso de revisión que está prohibido para la DIIPT.

Asimismo, en los actos demandados, la DIAN modificó la sanción establecida en la liquidación de corrección que pasó de \$18.535.000 a \$817.986.000. Por ello, dejó sin efectos la liquidación de corrección, es decir, la revocó tácitamente.

Además, como la actora liquidó correctamente la sanción por corrección, ésta no podía ser reliquidada ni aumentada en un 30%.

Conforme con el artículo 260-10, lit. B, num. 3°, lit. d) del Estatuto Tributario, las inconsistencias entre los datos y cifras de la DIIPT y sus anexos y la documentación comprobatoria genera una sanción por corrección equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad teórica. Para tener derecho a esta sanción reducida basta con que se corrijan las inconsistencias previstas en la ley, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial frente a la declaración de renta del respectivo periodo.

Dado que el artículo 260-10, lit. B, num. 3°, lit. d) del Estatuto Tributario califica como inconsistencia la falta de correspondencia entre los datos y cifras de la DIIPT y la documentación comprobatoria, la DIAN no podía desconocer el derecho de la actora a liquidarse la sanción reducida, por haber corregido datos y cifras de la DIIPT que la norma en comentario califica como inconsistencia, con el argumento de que la modificación “trasciende por su importancia”.

Asimismo, en la DIIPT inicial, la actora reportó operaciones de egreso por \$120.164.393.000 y en la documentación comprobatoria estas operaciones eran de \$102.934.491.000. Igual ocurrió con las operaciones de ingreso. Como las inconsistencias se encontraban en la DIIPT, pues las cifras reportadas en la documentación comprobatoria eran correctas, para corregirlas presentó una nueva

declaración informativa individual y, por ello, se generó la sanción reducida del 2% de la sanción por extemporaneidad que consagra el artículo 260-10, lit. B, num. 3°, inc. 7 del Estatuto Tributario.

De otra parte, para imponer la sanción incrementada en un 30%, la DIAN adujo que está autorizada para reliquidar las sanciones mal calculadas por los contribuyentes. Sin embargo, la sanción liquidada por la demandante era la correcta, ya que, con fundamento en los artículos 260-10 y 588 del Estatuto Tributario, efectuó un cálculo teórico de la extemporaneidad antes de determinar el monto de la sanción por corrección.

Además, de conformidad con el artículo 701 el Estatuto Tributario, para que la DIAN pueda modificar las sanciones determinadas por los contribuyentes y aumentarlas en un 30%, es necesario que las sanciones no hayan sido liquidadas o el cálculo sea incorrecto y la demandante no incurrió en ninguno de estos supuestos.

La sanción impuesta sobrepasa el tope máximo de 20.000 UVT que el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010 fijó para las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales en el régimen de precios de transferencia que se impongan después de la entrada en vigencia de la ley. Dicha norma es aplicable a este asunto, por el principio de favorabilidad, pues mientras la sanción no esté en firme, cualquier norma que la reduzca debe tenerse en cuenta para imponer la multa.

La DIAN violó el artículo 638 del Estatuto Tributario, porque profirió el pliego de cargos antes de que iniciara el término establecido para el efecto, esto es, dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2010, pues la infracción se produjo en ese año.

Igualmente, los actos acusados vulneraron el artículo 95 num. 9 de la Constitución Política, en razón a que se pretende que la demandante contribuya con más de lo que le corresponde.

De otra parte, la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han precisado que para que las sanciones en materia tributaria puedan ser impuestas, se requiere que el contribuyente haya obstaculizado la labor de fiscalización de la Administración. Sin embargo, los errores de la DIIPT no perjudicaron a la DIAN ni obstruyeron su función fiscalizadora, tanto así que se ordenó el archivo de la investigación iniciada por el impuesto de renta del año 2007.

Además, la demandante no intentó defraudar las rentas del Estado, pues ha cumplido sus obligaciones y pagado los tributos que corresponden. Los errores que llevaron a la corrección no alteraron el resultado de la declaración, en especial, el rango intercuartil, ni se vieron reflejadas en la declaración de renta de 2007. Incluso, en aplicación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 la declaración pudo corregirse sin sanción, ya que las modificaciones no afectaban la liquidación del impuesto de renta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda por los motivos que se resumen así:

Los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario permiten a los contribuyentes corregir las declaraciones tributarias si cumplen los requisitos que allí se indican.

La liquidación oficial de corrección no confirma que la determinación del impuesto y las sanciones liquidadas en la declaración sean correctas, ya que para su expedición sólo se verifica el cumplimiento de requisitos formales. Además, sustituye la declaración inicial o la última corrección y puede ser fiscalizada por la Administración.

En consecuencia, para iniciar el proceso sancionatorio, la Administración no tenía que revocar la liquidación de corrección, pues ésta solo reconoció el derecho de la actora a sustituir la declaración privada y no analizó si se cumplieron las normas sustanciales.

Aunque la DIAN no puede practicar liquidación de revisión sobre la DIIPT, no pierde la facultad para fiscalizar y sancionar, debido a que, con fundamento en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, puede sancionar el incumplimiento de obligaciones asociadas a esta declaración y fiscalizar la declaración de renta del respectivo periodo.

En el proceso sancionatorio, la Administración comparó la DIIPT presentada por la actora con la documentación comprobatoria y advirtió que las operaciones que la demandante realizó con sus vinculadas económicas del exterior por compra neta de inventarios e intereses no coincidían con las reportadas en la información exógena.

La actora corrigió la DIIPT para liquidar el total de las operaciones de ingresos en \$1.686.535.000, el total de las operaciones de egresos en \$102.934.491 y una sanción por \$836.521.000. Posteriormente, la demandante presentó proyecto de corrección a la DIIPT para reducir la sanción a \$18.535.000 y la corrección fue aprobada mediante liquidación de corrección, porque cumplía los requisitos formales.

Sin embargo, los aspectos corregidos no pueden calificarse como inconsistencias por errores de transcripción, ya que se refieren a operaciones realizadas entre vinculados y partes relacionadas. Además, no incluir la totalidad de las transacciones y no registrar los valores exactos afecta el análisis de fondo de las normas de precios de transferencia, lo que se refleja en la declaración de renta.

Asimismo, la actora modificó el formato 1125 para cambiar algunos valores e incluir otros, no obstante que la DIIPT y la documentación comprobatoria guardaban correspondencia. Entonces, la sanción que se genera es la del 1% de las transacciones realizadas con vinculados económicos, no la del 2% de la sanción por extemporaneidad.

Aunque la demandante considere que la norma que sirvió de fundamento para imponer la sanción vulnera el ordenamiento aplicable, la motivación de los actos es real.

La DIAN no desconoció el debido proceso de la actora, pues adelantó el trámite que establece la ley que expedir los actos acusados. Específicamente, siguió el procedimiento general para la imposición de sanciones previsto en los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario, aplicables al régimen de precios de transferencia por remisión del artículo 260-10 ibídem.

Asimismo, como la actora liquidó la sanción por menor valor al debido, la DIAN estaba facultada para reliquidar la sanción e incrementarla en un 30%, como lo prevé el artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

El artículo 41 de la Ley 1430 de 2010 no es aplicable en el presente caso, porque dicha ley no había sido expedida para la fecha en que se impuso la sanción.

En el régimen de precios de transferencia, el término para formular el pliego de cargos es de dos años, contados a partir de la presentación de la declaración de renta del año en que ocurrió o cesó la irregularidad sancionable.

La irregularidad por la que se sancionó a la demandante ocurrió en el año 2008 y el plazo para presentar la declaración de renta de ese año vencía el 24 de abril de 2009. Por ende, el término para sancionar vencía el 24 de abril de 2011 y dado

que el pliego de cargos se notificó el 19 de abril de 2010, la facultad sancionatoria se ejerció dentro de la oportunidad legal.

La conducta de la actora afectó el adecuado ejercicio de la función pública, en especial, los principios de moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad protegidos por el artículo 209 de la Constitución Política. Además, la entrega oportuna de la información es la que permite a la DIAN ejercer las facultades de fiscalización para determinar los tributos, como explicó la Corte Constitucional en sentencia C-815 de 2009.

Aunque los datos contenidos en la DIIPT se utilizan para la verificación de hechos imponible y bases gravables de la declaración de renta, la obligación de presentar la DIIPT es independiente del proceso de determinación oficial que se inicie por la declaración de renta. Por ello, el archivo de la investigación por el impuesto de renta del año 2007, no exime a la demandante de la obligación de presentar la DIIPT ni de las sanciones por la indebida aplicación del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

La actora no podía corregir los errores sin sanción, con base en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, ya que según la Circular DIAN 118 de 2005, la corrección de inexactitudes y liquidación de menores sanciones por corrección, son eventos no contemplados en dicha norma, pues ésta sólo menciona errores formales.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

De acuerdo con los artículos 260-10, 637 y 638 del Estatuto Tributario, los actos que aprueban proyectos de corrección no constituyen derechos adquiridos ni situaciones consolidadas. Por el contrario, la DIAN conserva las facultades de fiscalización frente a las inexactitudes o errores que encuentre en las

declaraciones privadas. En consecuencia, para revocar el acto que aprueba el proyecto de corrección, no se requiere del consentimiento del contribuyente.

De otra parte, la demandante no explicó cuáles fueron las inconsistencias que presentaba la DIIPT ni discriminó las cifras equivocadas para demostrar que los errores cometidos son de aquellos que generan la sanción prevista en el artículo 260-10, lit. b, num. 3, inc. d ibídem. Es decir, no probó que se hubiera generado la sanción por inconsistencias que alega y, por ende, no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados.

Se generó la sanción por corrección, debido a que la actora corrigió la declaración el 8 de enero de 2010 y el supuesto de dicha sanción es que el contribuyente corrija la declaración, sin más condicionamientos. Adicionalmente, como la sanción fue liquidada en forma incorrecta, la DIAN podía reliquidarla, incrementada en un 30%. Por consiguiente, no es cierto que los actos demandados incurran en falsa motivación.

El inciso final del artículo 260-10 del Estatuto Tributario prohíbe practicar liquidaciones de revisión, aforo y corrección por error aritmético sobre las DIIPT, en los casos en que el contribuyente no presente la declaración o la presente con inconsistencias. Sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad sancionatoria.

No se aplican los artículos 41 de la Ley 1430 de 2010, que fija en 20.000 UVT el tope máximo de las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales en el régimen de precios de transferencia, ni 43 de la Ley 962 de 2005, que permite corregir en cualquier tiempo las inconsistencias en la DIIPT sin sanciones. Ello, porque la primera norma se expidió después de que la sanción fue impuesta, y, la segunda, sólo permite modificar sin sanción aspectos que no incidan en la determinación del impuesto.

La corrección de la DIIPT sin liquidar las sanciones correspondientes genera daños al Estado, por el mayor desgaste administrativo que, a su vez, afecta el recaudo del impuesto.

RECURSO DE APELACIÓN

La **actora** interpuso recurso de apelación por los argumentos que a continuación se sintetizan:

El artículo 260-10 del Estatuto Tributario permite a la DIAN liquidar las sanciones, incrementadas en un 30%, cuando el contribuyente no las liquide o las liquide incorrectamente.

A su vez, dicho artículo establece una sanción del 2% de la “sanción por extemporaneidad teórica” para los casos en que exista disparidad entre los datos y cifras de la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria. Para aplicar esta sanción, sólo se requiere que la corrección se realice dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se notifique requerimiento especial en relación con la respectiva declaración de renta.

La demandante incurrió en la inconsistencia descrita, debido a que en la DIIPT reportó operaciones de egreso por \$120.164.393.000 y en la documentación comprobatoria dichas operaciones fueron de \$102.934.491.000. Igual ocurrió con las operaciones de ingreso, como lo reconoció la Administración. En consecuencia, la actora debía corregir la DIIPT para que guardara relación con la documentación comprobatoria y por ello debía liquidar la sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, como lo hizo en el proyecto de corrección que presentó el 15 de enero de 2010 y que la DIAN aprobó.

De otra parte, la corrección que solicitó el contribuyente para disminuir la sanción determinada en la corrección de la DIIPT presentada el 8 de enero de 2010 sólo se entiende realizada cuando la DIAN practica liquidación oficial de corrección, que goza de presunción de legalidad y reemplaza la declaración presentada por el contribuyente. Por ende, es un error afirmar que la demandante liquidó en forma incorrecta la sanción y que la DIAN podía imponer la sanción discutida.

De acuerdo con el artículo 589 del Estatuto Tributario, la Administración conserva la facultad de revocar las liquidaciones de corrección y revisar las declaraciones de los contribuyentes. No obstante, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario prohíbe practicar liquidación de aforo, revisión o corrección aritmética por la DIIPT que no haya sido presentada o que contenga errores por lo cual la DIIPT y la liquidación que aprueba el proyecto de corrección no pueden ser revisadas por la DIAN.

Asimismo, los actos demandados revocaron la liquidación de corrección, aunque no podían hacerlo, pues la DIAN ya había aceptado que la sanción era inferior.

Además, el Tribunal reconoció que las inconsistencias corregidas no afectaron ni alteraron los resultados del estudio y la DIAN archivó la investigación por el impuesto de renta del año 2007. Por lo tanto, la sanción por corrección de la DIIPT sí tuvo incidencia en el impuesto de renta.

De otra parte, la demandante no causó daño al Estado, toda vez que liquidó correctamente la sanción y la corrección no generó un mayor impuesto de renta a su cargo. Igualmente, el hecho de iniciar un proceso sancionatorio no implica un mayor desgaste administrativo, ya que esa es función de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación. Asimismo, añadió lo siguiente:

Por el principio de favorabilidad, debe aplicarse el artículo 12, lit. b, num. 2 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario en el sentido de eliminar la sanción por corrección de la DIIPT y reducir la sanción por inconsistencias en la DIIPT al 0.6% de las operaciones respectivas, sin exceder de 2.280 UVT.

En efecto, la DIAN impuso la sanción por corrección en el tope máximo de 2.000 UVT, esto es, la suma de \$817.986.000, incrementada en un 30%, para un total de \$1.057.821.000. Sin embargo, si se aplica el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012, la sanción se reduce a \$61.197.480 y si se incrementa en un 30%, queda en \$79.556.724.

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

El **Ministerio Público** estimó que la sentencia debe revocarse para, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 modificó las sanciones del artículo 260-10 del Estatuto Tributario (ahora art. 260-11 ibídem) y estas nuevas disposiciones resultan más favorables para la actora, por lo cual deben aplicarse en este caso, pues no existe situación jurídica consolidada dado que no se ha proferido aún sentencia definitiva.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN reliquidó e incrementó en un 30% la sanción aceptada en la liquidación oficial de corrección

que expidió la DIAN a la DIIPT que WHIRLPOOL COLOMBIA S.A. presentó por el año 2007.

Para ello determina si la DIAN podía imponer sanción frente a la liquidación oficial de corrección, pues, en su criterio, en materia de precios de transferencia tal liquidación no puede ser revocada por la DIAN.

Asimismo, define si la actora incurrió en la infracción sancionable. Lo anterior, porque alega que no era viable la imposición de la sanción del 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, ni el incremento del 30% de ésta, dado que la sanción por corrección que la DIAN aceptó en la liquidación oficial de corrección, correspondiente al 2% de la sanción por extemporaneidad, era la que correspondía, conforme con el artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario.

Pues bien, los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario⁸ regulan el régimen de precios de transferencia que se aplica sólo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior⁹. El régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes¹⁰, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

⁸ Las normas de precios de transferencia fueron modificadas por la Ley 1607 de 2012.

⁹ 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.

¹⁰ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 260-1, inc. 1°.

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

Con tal fin, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario¹¹ dispuso que los contribuyentes allí indicados deben presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas. A su vez, el artículo 260-4 *ibídem*¹² previó que dichos contribuyentes deben preparar y enviar la documentación comprobatoria por cada tipo de operación, para demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia¹³.

El artículo 260-8 E.T., en su redacción original¹⁴, establecía que a la declaración informativa le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario, que, entre otros aspectos, regulan las sanciones que se generan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, el artículo 44 de la Ley 863 de 2003¹⁵ eliminó dicha remisión, y el artículo 46 *ibídem*¹⁶

¹¹ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

¹² Modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003.

¹³ El artículo 260-4 del Estatuto Tributario también precisó que la documentación comprobatoria debe enviarse dentro de los plazos y condiciones fijados por el Gobierno Nacional y que la documentación debe conservarse por mínimo cinco (5) años a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, y colocarse a disposición de la Administración cuando ésta la solicite.

¹⁴ Artículo adicionado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002.

¹⁵ Este artículo modificó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario.

¹⁶ El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

modificó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario en el sentido de fijar las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa.

Por su parte, el artículo 260-10, lit. B, numeral 3 inciso 1 del Estatuto Tributario¹⁷ dispuso que la corrección de la DIIPT genera una sanción equivalente al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 UVT. Y, el artículo 260-10, lit. B, numeral 3 inciso 7 del Estatuto Tributario prevé que la corrección de inconsistencias que la misma norma señala, genera una sanción que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad.

Asimismo, el artículo 260-10, lit. B, num. 3, inc. 8 *ibídem* establece que *“Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la administración tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”*.

A su vez, el artículo 260-10, lit. B, num. 4, inciso 6 prevé que *“El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Y, el inciso 7 *ibídem* dispone que “Cuando 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”*.

En ese orden de ideas, conforme con el artículo 260-10, lit. B, numerales 3 y 4 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente corrija la DIIPT y no liquide la sanción correspondiente o la liquide en forma incorrecta, la DIAN puede liquidarla e incrementarla en un 30%, conforme con el artículo 701 *ibídem*¹⁸

¹⁷ Modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003

¹⁸ **“Artículo 701. Corrección de sanciones.** Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración. [...]”

Para imponer esta sanción, la DIAN debe seguir el procedimiento de los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario. Según el artículo 637 *ibídem*, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales. Si la sanción se impone mediante resolución independiente, debe darse al administrado traslado del pliego de cargos y éste tiene un mes para responder (art. 260-10, lit. B, num. 4, inc. 7).

El artículo 638 *ib.* consagra la prescripción de la facultad para imponer sanciones e indica que cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial, pero si se imponen en resolución independiente, la DIAN debe formular el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de infracciones continuadas.

Por su parte, el artículo 589 del Estatuto Tributario, que hace parte del Libro Quinto de dicha normativa, sobre procedimiento tributario y que, por ende, se aplica al régimen de precios de transferencia del mismo Estatuto, dispone, en lo pertinente, lo siguiente¹⁹:

“Artículo 589 modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995. Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha

¹⁹ El artículo 8 de la Ley 383 de 1997 redujo a un (1) año el término para presentar las solicitudes de corrección.

de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

[...]"

Conforme con la norma transcrita, para disminuir el saldo a pagar o aumentar el saldo a favor liquidado en una declaración privada, el contribuyente debe solicitar a la DIAN la corrección de la declaración, dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar.

La DIAN debe practicar liquidación de corrección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud en debida forma, y si no lo hace, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial. Sin embargo, este artículo también precisa que la DIAN conserva la facultad de revisión y que el término para proferir la liquidación de revisión inicia en la fecha de la corrección o dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, según el caso.

La Sala ha señalado que las solicitudes de corrección solo pueden negarse por motivos de forma, no por razones de fondo como *“las relacionadas con el derecho al reconocimiento de costos, deducciones, descuentos, exenciones-excepciones, retenciones en la fuente, o pruebas requeridas para su demostración, pues tales asuntos son materia de un proceso de revisión”*²⁰.

Con fundamento en el artículo 589 del Estatuto Tributario, la Sala ha dicho que los requisitos formales son los siguientes²¹:

- Presentar una solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.
- Que la petición se realice dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del término para declarar²² o de la fecha de presentación de la declaración de corrección, según el caso, y

²⁰ Entre otras, ver sentencia de 27 de octubre de 2005, exp. 14814, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en sentencia de 26 de julio de 2012, exp. 17671, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²¹ *Ibidem*.

- Adjuntar proyecto de corrección.

Si se cumplen los requisitos anotados, que son de forma, la DIAN debe practicar liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, pues, si no lo hace, opera el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente, sin perjuicio de la facultad de revisión de la Administración.

En consecuencia, para corregir la DIIPT con el fin de disminuir las sanciones liquidadas por el contribuyente que, por ende, generarían un menor saldo a cargo, el contribuyente debe seguir el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario.

Cabe precisar que si bien con fundamento en el artículo 589 del Estatuto Tributario, la DIAN conserva la facultad de revisión para cuestionar aspectos de fondo de la declaración privada, esta facultad no se aplica respecto de la DIIPT, toda vez que el artículo 260-10 E.T., lit. B, num. 4, inciso final, señala que *“Cuando el contribuyente no hubiere presentado la declaración informativa, o la hubiere presentado con inconsistencias, no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, **liquidación de revisión** o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa”*, pues lo procedente es modificar la declaración de renta del respectivo año gravable.

No obstante, el hecho de que la DIAN no pueda practicar liquidación de aforo, revisión o corrección aritmética sobre la DIIPT no impide que pueda reliquidar las sanciones aceptadas mediante liquidación oficial de corrección, pues, en ese evento, la DIAN no ejerce la facultad de revisión sino la facultad sancionatoria otorgada por el artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

²² Este término corresponde al establecido por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995, antes de ser reducido a un año por el artículo 8 de la Ley 383 de 1997.

En efecto, el artículo 260-10, lit. B, num. 3, inc. 7 ibídem, expresamente permite a la DIAN reliquidar las sanciones por corrección de la DIIPT calculadas en forma incorrecta e incrementarlas en un 30%, en los términos del artículo 701 ib.

Además, la expedición de la liquidación oficial de corrección de la DIIPT no significa que la determinación de las sanciones que acepta la Administración, previo proyecto de corrección del contribuyente, esté de acuerdo con la ley. Ello, por cuanto, según el artículo 589 del Estatuto Tributario, la DIAN sólo verifica el cumplimiento de requisitos formales.

A su vez, dicha liquidación oficial sustituye la declaración inicial o la última corrección privada del contribuyente y, por ende, la DIAN conserva su facultad sancionatoria. Por lo tanto, para iniciar el proceso sancionatorio, la Administración no tenía que revocar la liquidación de corrección, pues ésta se limitó a reconocer el derecho que tenía la actora de corregir su declaración y, por ende, de sustituirla por la citada liquidación oficial.

En consecuencia, la DIAN podía modificar la sanción que la demandante liquidó en el proyecto de corrección aceptado por la DIAN mediante liquidación oficial de corrección.

ASPECTO DE FONDO: CONFIGURACIÓN DE LA INFRACCIÓN SANCIONABLE

El artículo 260-10, lit. B, num. 3, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, establece que la corrección de la DIIPT genera las siguientes sanciones²³:

“3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados

²³ Las cifras fueron ajustadas en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007).

económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

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

- a) Los señalados en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario;*
- b) Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado;*
- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y los reportados en sus anexos;*
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o en sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.*

Las anteriores inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial en relación con la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de 39.000 UVT.

Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701”.

Así, la corrección de la DIIPT genera dos tipos de sanciones. Una general y una reducida, que procede sólo por la corrección de las inconsistencias en la DIIPT expresamente señaladas en la referida norma.

La sanción general corresponde al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin exceder de 39.000 UVTs (art. 260-10, lit. B, num. 3°, inc. 1°).

La sanción reducida por la corrección de inconsistencias de la DIIPT equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, a su vez, corresponde, en general, al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por cada mes o fracción

de mes calendario de retraso, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, lit. B, num 1°).

Según el artículo 260-10, lit. B), num 3°, las inconsistencias que generan la sanción reducida son las siguientes:

- a) Las señaladas en los artículos 580²⁴, 650-1²⁵ y 650-2²⁶ del Estatuto Tributario.
- b) Cuando los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas son correctos, pero se anota como resultado un dato equivocado.

²⁴ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 580. **“Declaraciones que se tienen por no presentadas.** No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:
a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.
c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.
d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.
e. Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago. (Literal adicionado por la Ley 1066 de 2006 y derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010).
PARÁGRAFO. (adicionado por el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006). No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.
El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.
Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada”.

²⁵ Ibídem. Artículo 650-1. **“Sanción por no informar la dirección.** Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1”.

²⁶ Ibídem. Artículo 650-2. **“Sanción por no informar la actividad económica.** Cuando el declarante no informe la actividad económica, se aplicará una sanción hasta de \$9.532.000 que se graduará según la capacidad económica del declarante.
Lo dispuesto en el inciso anterior será igualmente aplicable cuando se informe una actividad económica diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la Administración una vez efectuadas las verificaciones previas del caso”.

- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y los reportados en sus anexos, y
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria.**

Respecto a la última inconsistencia, el legislador no definió cuándo se presenta la falta de consistencia entre la DIIPT y/o sus anexos y la documentación comprobatoria, por lo cual debe acudir al sentido natural y obvio de la palabra. La Real Academia Española de la Lengua define consistencia como “1. f. Duración, estabilidad, solidez. 2. f. Trabazón, coherencia entre las partículas de una masa o los elementos de un conjunto”. Así pues, existe inconsistencia cuando los datos y cifras de la DIIPT y/o sus anexos no son sólidos o coherentes frente a los informados en la documentación comprobatoria.

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

El 8 de julio de 2008, la actora presentó la DIIPT por el año 2007 en la que incluyó una sanción por extemporaneidad de \$817.986.000, que fue liquidada por el sistema de la DIAN²⁷.

El 8 de enero de 2010, la demandante corrigió la DIIPT para aumentar la sanción, pues a la sanción por extemporaneidad que reportó en la DIIPT del 8 de julio de 2008 (\$817.986.000), adicionó la sanción reducida por corrección de inconsistencias, que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad (\$18.535.000), para un total de \$836.521.000²⁸.

El 15 de enero de 2010, la actora solicitó a la DIAN la corrección de la DIIPT sólo para mantener la sanción reducida por corrección de inconsistencias de la

²⁷ Fl. 3 c.a.

²⁸ Fl. 91 c.a.

declaración inicial y, por ende, eliminar la sanción por extemporaneidad liquidada por el sistema de la DIAN (\$817.986.000)²⁹.

Mediante liquidación de corrección de 5 de abril de 2010, la DIAN aceptó el proyecto de corrección³⁰.

El 15 de abril de 2010, la DIAN profirió pliego de cargos en el que propuso determinar la sanción por corrección en \$799.451.000 e incrementarla en un 30% (\$239.835.000), para un total de \$1.057.821.000, sin cuestionar el levantamiento de la sanción por extemporaneidad.

En el pliego de cargos se describe así la corrección que la actora efectuó³¹:

“QUINTO: Comparados los datos consignados en la declaración informativa de precios de transferencia (formato 1125) con la documentación comprobatoria se determinó:

- *Ninguno de los valores declarados respecto de las operaciones por compra neta de inventarios para distribución (folio 4) coincide con los registrados en el folio 27 de la documentación comprobatoria.*
- *Respecto de los ingresos por intereses cobrados a sus vinculadas se estableció que no fueron incluidas tres (3) operaciones mencionadas en el folio 84 de la documentación comprobatoria. [...]*

Al respecto cabe anotar que en la declaración de corrección se evidencia que las modificaciones realizadas, corresponden a diferencias en los montos de algunas operaciones, así como la inclusión o exclusión de otras, como se observa en el siguiente cuadro:

DECLARACIÓN INICIAL				DECLARACIÓN DE CORRECCIÓN			DIFERENCIAS
Razón	Tipo	Cód.	Monto	Tipo	Cód.	Monto	
<i>Whirlpool Corporation Southern Region</i>	<i>2</i>	<i>US</i>	<i>1.127.521.000</i>	<i>2</i>	<i>US</i>	<i>1.127.521.000</i>	<i>OK</i>
<i>Whirlpool México S.A. de C.V.</i>	<i>2</i>	<i>MX</i>	<i>67.523.000</i>	<i>2</i>	<i>MX</i>	<i>67.523.000</i>	<i>OK</i>
<i>Whirlpool S.A. (Multibras)</i>	<i>2</i>	<i>BR</i>	<i>29.694.000</i>	<i>2</i>	<i>BR</i>	<i>29.694.000</i>	<i>OK</i>

²⁹ Fl. 114 c.a.

³⁰ Fls. 113 a 115 c.a.

³¹ Fls. 123 y 124 c.a.

Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	53.779.000	14	BE	1.546.000	CAMBIO VR.
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	18.429.000	14	BE	38.414.000	CAMBIO VR.
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	35.082.000	14	BE	35.082.000	OK
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	36.421.000	14	BE	36.421.000	OK
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	10.319.000	14	BE	10.319.000	OK
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	147.801.000	14	BE	147.801.000	OK
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	117.521.000	14	BE	117.521.000	OK
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	-	14	BE	29.801.000	ADICIONO (NO DOC)
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	-	14	BE	4.082.000	ADICIONO (NO DOC)
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	-	14	BE	31.637.000	ADICIONO (NO DOC)
Whirlpool Europe Coordination Center N.V.	14	BE	9.173.000	14	BE	9.173.000	OK
TOTAL OPERACIONES DE INGRESO			1.653.263.000			1.686.535.000	
Whirlpool Home Appliance (Shangai) Co. Ltd.	21	CN	9.474.836.000	21	CN	1.782.249.000	CAMBIO VR.
Whirlpool Corporation Southern Region	21	US	67.476.938.000	21	US	62.882.738.000	CAMBIO VR.
Whirlpool S.A. (Multibras)	21	BR	1.279.219.000	21	BR	713.835.000	CAMBIO VR.
Whirlpool México S.A. de C.V.	21	MX	39.615.415.000	21	MX	36.541.909.000	CAMBIO VR.
Whirlpool Europe SRL	21	IT	2.317.985.000	21	IT	999.585.000	CAMBIO VR.
Whirlpool of India Limited	22	IN	-	21	IN	14.175.000	ADICIONO (DOC)
TOTAL OPERACIONES DE EGRESO			120.164.393.000			102.934.491.000	

También se observa que tanto las operaciones que cambiaron de valor, como tres de las que adicionaron no se encuentran documentadas, tal como se demuestra en el punto quinto de los hechos. Lo cual confirma que no es cierto el argumento expuesto por el contribuyente donde indica que corresponde a errores de transcripción de la información consignada en la documentación comprobatoria y la declarada”.

En consecuencia, la DIAN sostuvo que comparó los datos de la DIIPT con los de la documentación comprobatoria y que determinó que los valores declarados por concepto de compra neta de inventarios para distribución no coinciden con los informados en el folio 27 de la documentación comprobatoria y que aunque los ingresos por intereses cobrados a vinculados económicos fueron mencionados en el folio 84 de la documentación comprobatoria, no fueron incluidos en la DIIPT.

Lo anterior significa que había inconsistencias entre la DIIPT y la documentación comprobatoria, pues algunas cifras reportadas en la DIIPT por concepto de compra neta de inventarios para distribución e intereses cobrados a vinculadas, no coincidían con las informadas por los mismos conceptos en la documentación comprobatoria y no se incluyeron en la DIIPT algunos ingresos por intereses, a pesar de que fueron reportados en la documentación comprobatoria. Además, estas inconsistencias son las mismas que acepta la actora.

En el acto que impuso la sanción (Resolución 900015 de 8 de noviembre de 2010), la DIAN sostuvo lo siguiente³²:

*“[...]las modificaciones realizadas en la corrección a la declaración informativa, como son, el no incluir la totalidad de las transacciones y no registrar los valores exactos como insistentemente hemos hecho referencia, **tiene incidencia en el análisis de fondo de las normas de precios de transferencia para determinar la renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del mismo periodo**, por tanto no puede el libelista interpretar erradamente que el no incluir los valores reales, pueda dar lugar a considerarse como datos equivocados a pesar de haber declarado correctamente las operaciones con vinculados, o que no haya consistencia entre los datos de la declaración informativa y sus anexos, o con la documentación comprobatoria”. (Se destaca)*

³² Fl. 179 c.a.

Así, tanto en el pliego de cargos como en el acto sancionatorio se concluyó que la DIIPT de la actora no incluyó la totalidad de las transacciones (pues omitió tres registros) y, que, además, no registró valores exactos, **lo que constituye falta de coherencia entre la DIIPT y la documentación comprobatoria** y, por ende, da lugar a la infracción sancionable del artículo 260- 10 literal B) numeral 3 del Estatuto Tributario.

Además, en la resolución sancionatoria se advierte que las inconsistencias en mención inciden en la determinación de la renta líquida gravable del período 2007 porque son inexactitudes o errores de fondo.

Sin embargo, por Auto 312382009001137 de 14 de octubre de 2009, la DIAN determinó que “*no hay mérito para continuar la investigación*” y ordenó el archivo del proceso de determinación iniciado contra la actora por el impuesto sobre la renta del año 2007³³. Lo anterior corrobora que las inconsistencias que la misma DIAN halló no eran de fondo, porque no tuvieron incidencia en la declaración de renta del período gravable 2007.

Por Resolución 900181 de 18 de noviembre de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la resolución sanción y sostuvo lo siguiente³⁴:

“[...]”

*Cuando la sociedad corrige su declaración, también corrige el formato 1125; variando algunos valores e involucrando otros que habían sido omitidos inicialmente, de tal forma no se puede decir que la corrección obedeció a una inconsistencia, **puesto que la declaración, el anexo y la declaración comprobatoria guardaban plena correspondencia**. En tal sentido la sanción aplicable corresponde al uno por ciento (1%) de las transacciones realizadas con vinculados económicos, y no del dos por ciento (2%) de la sanción de extemporaneidad.*

[...] se precisa que la situación específica del caso, conduce a determinar que se trata de una inexactitud y omisión en los registros lo cual descarta que se hayan ajustado las cifras entre la declaración informativa y la documentación comprobatoria, pues como se determinó no existe para el presente caso tal

³³ Fl. 99 c.p.

³⁴ Fls. 227 a 236 c.a.

inconsistencia, por lo cual es correcto aplicar la sanción contemplada en el artículo 260-10, literal B), numeral 3". (Se destaca)

Así pues, la omisión en los registros de la DIIPT a que se refiere el acto que resolvió el recurso de reconsideración- que no es de todas las operaciones- es una de las inconsistencias que se presenta entre la DIIPT y la documentación comprobatoria. La otra, es que no coinciden algunos de los valores informados en la DIIPT y los de la documentación comprobatoria.

A pesar de esta evidencia, que la misma DIAN reconoció en el pliego de cargos y en el acto sancionatorio, el acto que resolvió el recurso sostuvo que **la declaración informativa, el anexo y la documentación comprobatoria guardaban plena correspondencia.**

Lo anterior pone de presente que para no aceptar la existencia de la infracción del artículo 260-10 lit B) num 3 del E.T, **la DIAN negó la falta de coherencia entre los datos de la DIIPT y la documentación comprobatoria** y planteó que la actora había incurrido en errores de fondo, con supuestos efectos en la declaración de renta, no obstante que, se insiste, de un lado, las inconsistencias corresponden a la falta de correspondencia o coherencia entre los datos informados en la DIIPT y los de la documentación comprobatoria, y, de otro, las supuestas inexactitudes con efectos en la declaración de renta no se produjeron.

En consecuencia, no procede la mayor sanción determinada por la DIAN en los actos acusados, ni el incremento de la sanción en un 30%, pues la corrección a la DIIPT efectuada por la actora generó la sanción reducida del artículo 260-10, lit. B, num. 3, inc. 7, que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, tal como fue liquidada en el proyecto de corrección y la aceptó la DIAN en la liquidación oficial de corrección.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

En su lugar, se anulan los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, se declara que la sanción por corrección de la DIIPT por el año 2007 es la aceptada en la Liquidación Oficial de Corrección 900003 de 5 de abril de 2010, expedida por la DIAN.

No procede la condena en costas porque no se advierte temeridad o mala fe de la parte demandada (artículo 171 del Código Contencioso Administrativo).

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. **ANÚLANSE** las Resoluciones 900015 de 8 de noviembre de 2010 y 9001981 de 18 de noviembre de 2011, por las cuales la DIAN determinó en \$1.057.821.000 la sanción a cargo de la actora por la corrección de la DIIPT presentada por el año 2007.

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sanción por corrección a la DIIPT que la actora presentó por el año 2007 es de \$18.535.000, de acuerdo con la Liquidación Oficial de Corrección 900003 de 5 de abril de 2010.

3. **NIÉGASE** la condena en costas.

RECONÓCESE a MARITZA ALEXANDRA DÍAZ GRANADOS como apoderada de la DIAN.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Radicación No. 25000 2327 000 2012 00040 01
No. Interno: 19774
Demandante: WHIRLPOOL COLOMBIA S.A.S.
Demandado: DIAN

TEMA: Sanción por corrección de la DIIPT

1. Demanda: Se pretende la nulidad de los actos por los cuales la DIAN reliquidó la sanción por corrección de la DIIPT determinada en una liquidación de corrección y la incrementó en un 30%. Se alega que la DIAN no puede reliquidar la sanción aceptada por liquidación oficial de corrección y que como se corrigieron inconsistencias, la sanción que procede es la reducida y no la plena.

2. Contestación: debe imponerse sanción plena porque la actora no corrigió inconsistencias sino que incurrió en inexactitudes en la DIIPT.

3. Sentencia impugnada: Niega pretensiones.

4. Proyecto: Revoca y accede a pretensiones porque:

La DIAN sí puede modificar la liquidación oficial de corrección de la DIIPT para reliquidar sanción porque tiene facultad sancionatoria.

La sanción está correctamente calculada porque la demandante incurrió en las inconsistencias sancionables con sanción reducida.

5. Tribunal Administrativo de Cundinamarca - M.P. José Antonio Molina Torres

6. Apoderados:

Demandante: Jaime Andrés Girón Medina

Demandado: Laura Marcela Rincón Vega, Maritza Alexandra Díaz Granados

7. Cuantía discutida: \$1.057.821.000.