



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., tres (3) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201200332-01 (20747)

Actor: FIBREXA S.A.S. NIT: 830002559-5

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Declaración informativa individual de precios de Transferencia- DIIPT año gravable 2008

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 9 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.



La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: ANÚLANSE las Resoluciones Nos 900.014 de 30 de mayo de 2011 y 900.139 de 15 de junio de 2011, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales se impuso a la sociedad FIBREXA S.A.S. identificada con NIT 830.002.559-5 sanción por corrección de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia del año gravable 2008, por valor de \$286.212.000.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE que la sociedad FIBREXA S.A.S. identificada con NIT 830.002.559-5 no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

[...]

ANTECEDENTES



El 9 de julio de 2009, la actora presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia-DIIPT del año gravable 2008, en la que reportó, entre otra información, la siguiente¹:

Monto del movimiento y saldo del pasivo		
33. Movimiento débito	34. Movimiento crédito	35. Saldo final
\$104.892.000	\$120.892.000	\$20.615.000

El 10 de julio de 2009, la actora corrigió, sin liquidar sanción, la DIIPT y modificó el reglón “34. *Movimiento crédito*” para registrar la suma de \$58.724.000, por lo cual el monto del movimiento y saldo del pasivo quedó así²:

Monto del movimiento y saldo del pasivo		
33. Movimiento débito	34. Movimiento crédito	35. Saldo final
\$104.892.000	\$58.724.000	\$20.615.000

El 25 de noviembre de 2011, la DIAN profirió pliego de cargos en el que propuso a la actora la sanción por corrección del artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario, aumentada en 30%, de conformidad con el artículo 701 del E.T., en los siguientes términos³:

¹ Folio 6 c.a.

² Folio 7 c.a.

³ Folios 24 a 29 c.a.



“Valor total de las operaciones realizadas con vinculados

Económicos o partes relacionadas en el año 2007

\$22.016.268.000

(Formulario 1125)

SANCIÓN DETERMINADA (1%)

\$220.162.680

De acuerdo con el literal B) del artículo 260-10 del E.T., la sanción no puede exceder de la suma de \$860.106.000 (39.000 UVT año 2008).

Incremento de la sanción:

Vr. Sanción por corrección determinada

\$220.162.680 (1)

Vr. Sanción por corrección declarada

\$0

Base incremento de sanción

\$220.163.000

Incremento de sanción (30%, artículo 701 E.T.)

\$66.049.000 (2)

SANCIÓN DE CORRECCIÓN INCREMENTADA (1) + (2)

\$286.212.000

[...]



Previa respuesta al pliego de cargos⁴, la DIAN profirió la Resolución Sanción 900014 de 30 de mayo de 2011 en la que impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos⁵.

La resolución sanción fue confirmada en reconsideración por la Resolución 900.139 de 15 de junio de 2012⁶.

DEMANDA

FIBREXA S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:
 - Resolución N° 900.014 de 30 de mayo de 2011 de la División de Gestión de Liquidación (Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes), por medio de la cual se impuso sanción por corrección a la declaración informativa individual de precios de transferencia, incrementada en un 30% por concepto de corrección de sanciones.

⁴ Folios 30 a 34 c.a.

⁵ Folios 57 a 63 c.a.

⁶ Folios 106 a 113 c.a.



- Resolución N° 900.139 de 15 de junio de 2012 proferida por la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se confirmó la sanción impuesta.
2. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad declarando que no es procedente la imposición de la sanción prevista en el numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, ni su incremento previsto en el numeral 4 del mismo artículo.
 3. Que se condene en costas a la entidad demandada».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 83, 95 numeral 9, y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 260-10 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 43 de la Ley 962 de 2005.
- Circular DIAN 118 de 2005.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del principio de justicia y equidad tributaria



Conforme con la sentencia C-815/09, las sanciones en el régimen de precios de transferencia buscan exclusivamente que el contribuyente cumpla el deber de entregar la información para que no se afecte la labor de fiscalización de la DIAN.

En sentencia C-160/98, la Corte Constitucional señaló que no todo error en la información suministrada a la Administración genera sanción, dado que para que pueda imponerse la sanción debe demostrarse que se lesionaron los intereses de la Administración o los de un tercero.

La actora presentó electrónicamente la DIIPT y, por un error de digitación, al informar un movimiento crédito del pasivo con la vinculada económica del exterior WORLDTEX INC reportó \$68.570.000, a pesar de que la cifra correcta era \$6.857.000. El error consistió en digitar un cero adicional a la cifra que se quería reportar, por lo cual en la casilla “34- movimiento crédito” se reportó un total de \$120.892.000 a pesar de que el valor correcto era \$58.724.000.

Además, tanto en la declaración inicial como en la corrección, el valor registrado en la casilla “35. Saldo final” se mantuvo en \$20.615.000, lo que reafirma que se trató de un simple error de digitación que no afectó el saldo final de los pasivos. Ese saldo final fue el mismo que se registró en la declaración de renta del año gravable 2008. Por tanto, aun sin la corrección, la DIAN ya conocía el valor correcto de los pasivos registrados a 31 de diciembre de 2008 con efectos en la declaración de renta.



La actora trató de corregir el error inmediatamente y el 9 de julio de 2009, envió, por medio virtual, el formato 1125 (hoja 2 de la DIIPT) con la información correcta. Sin embargo, la operación no pudo completarse por fallas en el sistema y solo fue posible presentar la declaración de corrección al día siguiente.

En la declaración de corrección, la actora no se liquidó sanción por corrección por cuanto el error de digitación se corrigió rápidamente y no se causó ningún daño a la Administración en la medida que el error no interfirió en la labor de fiscalización de la DIAN.

Como el error de digitación no causó daño a la DIAN, la sanción por corrección impuesta a la actora es contraria a los principios de justicia y equidad tributaria y a la jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencias C-815/09 y C-160/98).

Además, la sanción que impuso la DIAN es desproporcionada y excesiva pues fue calculada sobre el total de las operaciones con vinculados económicos de la actora, esto es, sobre \$22.016.268.000. No obstante, la inconsistencia del contribuyente solo fue de \$61.713.000, que corresponde a la diferencia entre el valor informado erróneamente y el valor correcto de la operación y que representa apenas el 0.28% de la base sobre la que se calculó la sanción. Así, la sanción impuesta corresponde al 356% de la inconsistencia misma.

Si bien el artículo 260-10 literal B numeral 3) del E.T dispone que la sanción debe imponerse sobre el 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados



económicos, la Administración debe valorar cada caso concreto y aplicar los principios de proporcionalidad, razonabilidad, justicia y equidad tributaria.

Violación del debido proceso

La DIAN violó el debido proceso de la actora pues al imponer la sanción aplicó la responsabilidad objetiva, proscrita del ordenamiento jurídico colombiano. Lo anterior, porque se limitó a comprobar la existencia del error de digitación sin verificar previamente si se causó daño a la Administración.

Violación de la Ley 962 de 2005 y la Circular DIAN 118 de 2005

Conforme con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y la Circular DIAN 118 de 2005, la corrección de inconsistencias o errores en el diligenciamiento de las declaraciones, como errores en el concepto del tributo que se paga o en el año y/o período gravable, se pueden corregir, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor declarado, como sucede en este caso.

En efecto, el error de digitación es puramente formal, no tuvo incidencia en la determinación del tributo y no interfirió en la actividad de fiscalización de la DIAN.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación⁷:

Violación de los principios de equidad y justicia tributaria

El artículo 206-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario dispone que cuando se corrija la declaración informativa de precios de transferencia se debe liquidar y pagar una sanción equivalente al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de 39.000 UVT.

A su vez, el artículo 701 del E.T., prevé que si el contribuyente no liquida la sanción, la Administración la determinará, incrementada en un 30%.

La ley no dispuso circunstancias especiales en la imposición de la sanción, de manera que todas las correcciones realizadas a la declaración informativa traen como consecuencia la aplicación de la sanción, como lo estableció el Concepto DIAN 29093 de 27 de abril de 2010.

⁷ Folios 77 a 99 c.p.



El error de digitación que cometió la actora al presentar la DIITP constituye hecho sancionable de acuerdo con el artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario, sin importar la naturaleza del error o si la corrección se presenta antes de que venza el plazo para presentar la declaración. Además, como al corregir la declaración la actora no liquidó la sanción por corrección, la DIAN la determinó, incrementada en un 30%.

Daño o perjuicio a la Administración

El error de digitación sí causó daño a la Administración, pues los errores en la información entregada vulneran bienes jurídicos protegidos por la Constitución Política, como la moralidad pública, la eficacia, la economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Asimismo, afectan la utilidad de la información suministrada, ya que independientemente de que con la información se determinen mayores valores en el impuesto sobre la renta, la trascendencia de la información es garantizar el ejercicio oportuno de la facultad de fiscalización, como lo expuso la sentencia C-815/09 que analizó la constitucionalidad del artículo 260-10 del E.T.

En este caso no son aplicables los principios de proporcionalidad y razonabilidad a que se refiere la sentencia C-160/98, citada por la actora, pues dicha providencia solo es aplicable respecto a los errores en la información de los artículos 631 y 651 del Estatuto Tributario, sobre los que recayó el estudio de constitucionalidad.



Además, a diferencia del artículo 651 del E.T., el artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario no contempla la expresión “*hasta*” por lo que el legislador no autorizó la graduación o razonabilidad de la sanción por corrección. En consecuencia, no hay violación del principio de equidad tributaria o de igualdad frente a otro tipo de sanciones en las que expresamente se autoriza la graduación de la sanción.

Violación del debido proceso

La DIAN no violó el debido proceso a la actora porque la sanción se impuso en los términos previstos en la ley y conforme con el procedimiento establecido en los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario, a los que remite el artículo 260-10 literal B del mismo estatuto. Adicionalmente, la demandante ejerció su derecho de defensa.

No es cierto que la DIAN impuso una sanción objetiva, pues, en sentencia C-506/02, al estudiar el elemento subjetivo de distintas sanciones, la Corte Constitucional señaló que, sin llegar a admitir la responsabilidad objetiva, es aceptable disminuir la actividad probatoria de la Administración para presumir la culpa, negligencia o dolo del administrado frente al incumplimiento de obligaciones tributarias y que en esos casos corresponde al sancionado demostrar el eximente de culpabilidad, so pena de que proceda la sanción. Es decir, basta con que se encuentre probado el hecho sancionable para que proceda la sanción sin entrar a realizar ningún análisis de carácter subjetivo, pues, se reitera, en esos casos se presume la culpa, negligencia o dolo.



Violación de los artículos 43 de la Ley 962 de 2005 y la Circular DIAN 118 de 2005.

No son aplicables el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y la Circular DIAN 118 de 2005, por cuanto la corrección del error cometido por la actora no encuadra dentro de los errores que se pueden corregir sin sanción. En efecto, sin considerar si la demandante actuó de buena fe o no, constituyó una inexactitud relevante en la actividad de fiscalización de la DIAN.

Condena en costas

Conforme con el artículo 188 del CPACA no hay lugar a la condena en costas cuando se ventile un interés público, como sucede en caso, por tratarse del cumplimiento de obligaciones tributarias que derivan en la sostenibilidad fiscal y el cumplimiento de los fines del Estado.

Además, conforme con el artículo 365 numeral 8 del CGP solo hay lugar a la condena en costas cuando resulten probadas en el proceso.

SENTENCIA APELADA



El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas por las siguientes razones⁸:

El artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. prevé que cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa deben liquidar una sanción equivalente 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 UVT. Esta norma no hace precisión sobre la conducta objeto de la sanción, como sí lo hace respecto a la corrección de inconsistencias, frente a las cuales fijó una sanción menos onerosa, que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa.

El objetivo de la norma en mención es sancionar el suministro de datos incorrectos que afecten la realidad de las operaciones del declarante con sus vinculados económicos o la coherencia y consistencia entre la información de la declaración informativa, sus anexos y la documentación comprobatoria.

De conformidad con las sentencias C-815/09 y C-571/10, las sanciones en el régimen de precios de transferencia deben enmarcarse dentro de los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

⁸ Folios 189 a 221 c.p.



En aplicación del principio de equidad tributaria las autoridades administrativas y judiciales deben examinar las circunstancias de cada caso y poner las normas en contexto, pues no todo error en la información remitida a la Administración puede generar sanción, dado que debe verificarse si efectivamente se causó daño a la autoridad tributaria.

En ese orden de ideas, la sanción prevista en el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. solo sería aplicable en aquellos casos en que la corrección realizada por el contribuyente modifique sustancialmente la información inicial, no por simples defectos de transcripción.

Los artículos 588 y 589 del E.T. facultan al contribuyente para corregir la declaración, dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos.

Si con la corrección se aumenta el impuesto a cargo o se disminuye el saldo a favor, el contribuyente debe liquidar la sanción por corrección y si no varía el impuesto o el saldo favor, no es necesario liquidar la sanción por corrección. En caso de que se disminuya el impuesto a cargo o aumente el saldo a favor, el contribuyente debe solicitar a la Administración que practique la liquidación oficial de corrección.

Tratándose de la declaración informativa en la que no se liquida un impuesto a cargo, la veracidad de la información reportada y la concordancia de esta con los anexos y la documentación comprobatoria, además de facilitar la labor de



fiscalización de la DIAN, influye en si es procedente un ajuste en el valor a declarar en el impuesto de renta en razón al rango en que se encuentren las operaciones declaradas respecto de las operaciones comerciales y financieras entre empresas independientes.

La actora presentó la DIIPT de la siguiente manera:

Formato 1125 formulario 100066500429481 con fecha de acuse de recibo de 9 de julio de 2009 / 09:12:39 A.M. y formato 120 formulario 1209600006206 con fecha de acuse de recibo 2009-07-09 / 09:35:32 A.M. en la que en el renglón 34 movimiento crédito reportó \$120.343.000 y en el renglón 35 saldo final del pasivo informó \$20.615.000.

El mismo día, esto es, el 9 de julio de 2009, a las 10:49:47 A.M. presentó solicitud de reemplazo del formato 1125 formulario 100066500429481 y el 10 de julio de 2009 presentó formato 120 formulario 1209600006447 en el que modificó la casilla 34 así: movimiento crédito \$58.724.000.

La actora explicó que por error de digitación en la declaración inicial, informó \$68.570.000 como movimiento crédito de uno de los pasivos cuando la cifra correcta era \$6.857.000, y que, en todo caso, el saldo final del pasivo fue \$20.615.000, tanto en la declaración inicial como en la declaración de corrección.



Esta corrección no tuvo incidencia en los valores finalmente declarados, pues en la declaración inicial y en la corrección se mantuvieron iguales el monto total de operaciones de ingreso y de egreso, así como el saldo final de los pasivos.

Pretender que a ese simple error de digitación le sea aplicable una sanción mayor a la de las sanciones por corrección de las inconsistencias señaladas en el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. desconoce los principios de progresividad, proporcionalidad y equidad tributaria.

Además, este error de digitación no causó perjuicio a la DIAN, pues no está demostrado que se haya obstaculizado la función fiscalizadora de la DIAN frente a la determinación del impuesto de renta del año gravable 2008, respecto del cual no se advierte que haya adelantado alguna verificación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló la sentencia en los siguientes términos⁹:

El artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. prevé como hecho sancionable la corrección de las declaraciones informativas, sin excepción alguna. Por lo tanto, las correcciones a estas declaraciones implican la liquidación de la sanción por

⁹ Folios 224 a 238 c.p.



corrección en los términos previstos en dicha norma, so pena de que la Administración liquide la sanción, incrementándola en el 30%.

El error de digitación cometido por la actora en DIIPT del año gravable 2008, constituye hecho sancionable de corrección conforme con el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. Por lo anterior, al presentar la corrección de la declaración informativa inicial, la actora debió liquidar la correspondiente sanción por corrección, pues la norma no prevé causales de exoneración o la graduación de la sanción.

La naturaleza del error objeto de corrección no determina la imposición o no de la sanción. Por ello analizar circunstancias subjetivas no previstas en la ley y sustraer determinados contribuyentes de la imposición de la sanción constituye violación de la ley y genera un trato discriminatorio para los contribuyentes que, a diferencia de la demandante, corrigieron su declaración y liquidaron la sanción correspondiente.

De acuerdo con el artículo 260-10 literal B del E.T., es válido el incremento de la sanción en un 30%, pues la actora corrigió su declaración sin liquidarse la correspondiente sanción por corrección.

Daño o perjuicio a la Administración

El error de digitación sí causó daño a la Administración, por cuanto los errores en la información entregada vulneran bienes jurídicos protegidos por la Constitución



Política, como la moralidad pública, la eficacia, la economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Asimismo, afectan la utilidad de la información suministrada, ya que independientemente de que con la información se determinen mayores valores en el impuesto sobre la renta, la trascendencia de la información es garantizar el ejercicio oportuno de la facultad de fiscalización, como se precisó en la sentencia C-815/09, que analizó la constitucionalidad del artículo 260-10 del E.T.

La falta de diligencia y cuidado en el registro de la información de la DIIPT condujo a que la Administración desplegara una serie de actuaciones administrativas para sancionar a la demandante y liquidar correctamente la sanción por corrección.

Violación del debido proceso

A la actora se le garantizó el debido proceso porque la sanción se impuso como lo establece el artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario y con apego al procedimiento de los artículos 637 y 638 del mismo estatuto. Además, la demandante ejerció su derecho de defensa.

Conforme con la sentencia C-506/02 basta con que se encuentre probado el hecho sancionable determinado en la ley para que, sin más consideraciones, se aplique la sanción. Por lo anterior no se admite la imposición de la sanción objetiva, pues está probado que la actora incurrió en la infracción sancionable del artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T., y la sanción impuesta no violó los principios de equidad y justicia tributaria.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, los argumentos de la demanda. Asimismo solicitó que se confirme la sentencia apelada y que se aplique el principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Por lo anterior, solicitó que se aplique el artículo 260-11 del Estatuto Tributario que no consagra la sanción por corrección¹⁰.

La **demandada** insistió en los argumentos de la apelación¹¹.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por corrección de la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2008, incrementada en el 30%, con fundamento en el artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario. En concreto, determina si por el error de transcripción en el diligenciamiento de la DIIPT la actora debía liquidar la sanción por corrección y el incremento de esta.

¹⁰ Folios 264 a 270. c.p.

¹¹ Folios 178 a 180 c.p.



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.

En concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional precisó que el régimen de precios de transferencia es un mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de 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 arbitrariamente¹².

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*

¹² Sentencia C-815/09.



de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior". Y, el inciso 6 de la misma norma precisó que los precios de transferencia solo producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta.

El artículo 260-8 del Estatuto Tributario dispuso que los contribuyentes allí indicados deben presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas¹³. Por su parte, el artículo 260-4 del mismo estatuto¹⁴ 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 transferencia¹⁵.

En su redacción original, el artículo 260-8 E.T.¹⁶ 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 2003¹⁷ eliminó dicha remisión, y el artículo 46 de la misma ley¹⁸ modificó el artículo 260-10 del Estatuto Tributario en el sentido de fijar las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y la declaración informativa.

¹³ El artículo 260-8 del E.T fue modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁴ El artículo 260-4 del E.T fue modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003.

¹⁵ 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 esta la solicite.

¹⁶ El artículo 260-8 del E.T fue adicionado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002.

¹⁷ El artículo 44 de la Ley 863 de 2003 modificó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario.

¹⁸ El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.



El artículo 260-10, literal B numeral 3 del Estatuto Tributario previó la sanción por corrección de las declaraciones informativas en los siguientes términos:

“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

[...]

3. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

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



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

<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> 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”.

Asimismo, el artículo 260-10, literal b, numeral 3 inciso final del E.T 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”.*



De acuerdo con el artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario, la corrección de la DIIPT genera una sanción por corrección, que equivale 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 UVT.

Esta sanción puede reducirse al 2% de la sanción por extemporaneidad, que, a su vez, corresponde, en general, al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente por cada mes o fracción de mes calendario de retraso, sin exceder de 39.000 UVT (art. 260-10, literal B numeral 1 del E.T). Para ello, las inconsistencias a que se refiere el literal B numeral 3 del artículo 260-10 del E. T., que dan lugar a la sanción por corrección, deben corregirse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se notifique requerimiento especial respecto a la declaración de renta del año que se informa¹⁹.

Según el artículo 260-10, lit. B), num 3° del E.T. las inconsistencias que generan la sanción por corrección son las siguientes:

¹⁹ Sentencia de 17 de marzo de 2016, exp 21517, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

- a) Las señaladas en los artículos 580²⁰, 650-1²¹ y 650-2²² del Estatuto Tributario.
- b) Cuando los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas son correctos, pero se anota como resultado un dato equivocado.
- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y los reportados en sus anexos, y
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria.

A su vez, el artículo 260-10, literal B numeral 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 del mismo numeral dispone que “cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se*

²⁰ **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).[...]

²¹ **ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 650-1. “Sanción por no informar la dirección.** Cuando en las declaraciones tributarias el contribuyente no informe la dirección, o la informe incorrectamente, se aplicará lo dispuesto en los artículos 580 y 589-1”.

²² **ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 650-2. “Sanción por no informar la actividad económica.** Cuando el declarante no informe la actividad económica, se aplicará una sanción hasta de \$9.532.000 que se graduará según la capacidad económica del declarante. Lo dispuesto en el inciso anterior será igualmente aplicable cuando se informe una actividad económica diferente a la que le corresponde o a la que le hubiere señalado la Administración una vez efectuadas las verificaciones previas del caso”.



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, literal 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 del mismo estatuto.

El artículo 701 del E.T, al que remite el artículo 260-10 literal B) numeral 3 último inciso del E.T dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 701 DEL E.T. 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.

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

De acuerdo con la norma anterior, si el declarante corrige la declaración informativa y no liquida la sanción por corrección o la liquida mal, la Administración puede liquidarla, incrementada en el 30% de esta. La norma permite reducir a la mitad el incremento de la sanción si, dentro del término para interponer el recurso



correspondiente, el declarante acepta los hechos, renuncia al recurso y paga la sanción más el incremento reducido.

Para imponer la sanción por corrección de la declaración informativa, la DIAN debe seguir el procedimiento de los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario. Según el artículo 637 del E.T, 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 este tiene un mes para responderlo (art. 260-10, literal B numeral 4 inciso 7).

Por su parte, el artículo 638 del E.T 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. Sin embargo, conforme con el artículo 260-10 literal B numeral 4 del E.T, si la sanción es por no presentar la declaración informativa, el término de prescripción es de 5 años, a partir del vencimiento del plazo para declarar.

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



El 9 de julio de 2009, la actora presentó la DIIPT del año gravable 2008, en la que reportó, entre otra, la siguiente información²³:

Monto del movimiento y saldo del pasivo		
33. Movimiento débito	34. Movimiento crédito	35. Saldo final
\$104.892.000	\$120.892.000	\$20.615.000

El 10 de julio de 2009, la actora, corrigió la DIIPT y modificó el reglón “34. *Movimiento crédito*” para registrar la suma de \$58.724.000, por lo cual el monto del movimiento y saldo del pasivo quedó así²⁴:

Monto del movimiento y saldo del pasivo		
33. Movimiento débito	34. Movimiento crédito	35. Saldo final
\$104.892.000	\$58.724.000	\$20.615.000

En la declaración de corrección no liquidó la sanción por corrección, prevista en el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T.

²³ Folio 6 c.a.

²⁴ Folio 7 c.a.



El 25 de noviembre de 2011, la DIAN profirió pliego de cargos en el que propuso a la actora la sanción por corrección del artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario, aumentada en 30%, de conformidad con el artículo 701 del E.T., en los siguientes términos²⁵:

“De acuerdo con la declaración informativa individual de precios de transferencia de la sociedad **FIBREXA S.A.S.**, NIT **830.002.559-5** correspondiente al año gravable 2008, presentada con el No. 1209600006467 el 10 de julio de 2009, donde el valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas corresponde a \$22.016.268.000, valor base para liquidar la sanción correspondiente, la cual se determina de la siguiente manera:

Valor total de las operaciones realizadas con vinculados

económicos o partes relacionadas en el año 2007

\$22.016.268.000

(Formulario 1125)

SANCIÓN DETERMINADA (1%)

\$220.162.680

De acuerdo con el literal B) del artículo 260-10 del E.T., la sanción no puede exceder de la suma de \$860.106.000 (39.000 UVT año 2008).

Incremento de la sanción:

²⁵ Folios 24 a 29 c.a.



Vr. Sanción por corrección determinada
\$220.162.680 (1)

Vr. Sanción por corrección declarada _____
\$0

Base incremento de sanción
\$220.163.000

Incremento de sanción (30%, artículo 701 E.T.)
\$66.049.000 (2)

SANCIÓN DE CORRECCIÓN INCREMENTADA (1) + (2)
\$286.212.000

[...]"

Previa respuesta al pliego de cargos, el 30 de mayo de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción 900014 en la que impuso a la actora la sanción por corrección propuesta en el pliego de cargos²⁶.

Tanto en la respuesta al pliego de cargos como en el recurso de reconsideración, la actora alegó que en la DIIPT inicial cometió **un error de digitación**, pues al informar un movimiento crédito del pasivo con una de sus vinculadas económicas del exterior reportó \$68.570.000, a pesar de que la cifra correcta era \$6.857.000. Es decir, que digitó un cero adicional a la cifra que se quería reportar, por lo cual en la casilla “34-*movimiento crédito*” se reportó un valor total de \$120.892.000 a pesar de que el valor correcto era \$58.724.000.

²⁶ Folios 57 a 63 c.a.



La DIAN aceptó que se trataba de un error de transcripción y al resolver el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio, precisó lo siguiente²⁷:

“IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR ERROR DE DIGITACIÓN EN LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DEL AÑO GRAVABLE 2008 [...]”

En la relación de errores que se pueden presentar en las declaraciones y en especial en la declaración informativa individual de precios de transferencia es la ley la encargada de establecer los procedimientos para corregirlos.

No le asiste razón al recurrente cuando afirma que no hay lugar a sanción porque fue un error que se “corrigió” rápidamente, independientemente de la agilidad con se haya subsanado el yerro, la conducta sancionable tipificó la inconsistencia consagrada en el numeral 3, literal b del artículo 260-10 del Estatuto Tributario en concordancia con lo señalado en el artículo 701 íbidem, **pues a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas se anotó como resultado un dato equivocado que constituye una inconsistencia en la declaración informativa.**

El recurrente no puede manifestar que una corrección sea de buena o mala fe dependiendo de la prontitud con la que se presente ante la administración, la sanción que hoy se estudia tiene determinados por parte del legislador todos y cada uno de los elementos necesarios para que se pueda imponer y no existen límites de temporalidad para que la

²⁷ Folios 106 a 113 c.a.



misma se gradúe o se puedan introducir elementos de dolo o culposos que no corresponden a la naturaleza de la misma”.

Para la DIAN, el error de digitación que cometió la actora al diligenciar la DIIPT presentada el 9 de julio de 2009 y que no discuten las partes, encuadra en el literal b) artículo 260 literal B numeral 3) del E.T, conforme con el cual **se presenta inconsistencia en la declaración informativa** *“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”*.

Teniendo en cuenta que para la DIAN el error de transcripción en que incurrió la actora es una inconsistencia de las previstas en el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T. y que la demandante no controvertió este aspecto de los actos demandados, la Sala acepta que la actora incurrió en la inconsistencia prevista en el artículo 260-10 literal B numeral 3 literal b) del Estatuto Tributario, que prevé 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



[...]

3. [...]

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

[...]

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;

[...]"

Es de anotar que todas las inconsistencias a que se refiere el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T., incluida la anteriormente transcrita, pueden corregirse *“dentro de los 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 exceder de 39.000 UVT.**”*



Así, si las inconsistencias a que se refiere el artículo 260-10 literal B numeral 3 del E.T se corrigen dentro de la oportunidad en mención, el declarante debe liquidar **una sanción que corresponde al 2% de la sanción por extemporaneidad**, que, como se precisó, equivale, en general, al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

Cabe anotar que **la sanción por corrección de la declaración informativa** fue modificada por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario. La nueva sanción se denomina **sanción por inconsistencias en la declaración informativa** y está prevista en los siguientes términos:

“Artículo 260-11. Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa. <Artículo modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplicarán las siguientes sanciones:

[...]

B. Declaración Informativa.

[...]

2. Sanción por inconsistencias en la declaración informativa.

Cuando la declaración informativa contenga inconsistencias respecto a una o más operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) del valor de dichas operaciones, sin que la sanción exceda la suma equivalente a dos mil doscientas ochenta (2.280) UVT.



Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, en el año o periodo gravable al que se refiere la declaración informativa, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción consagrada en este inciso no podrá exceder el equivalente a cuatrocientas ochenta (480) UVT.

Se entiende que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa no coincidan con la documentación comprobatoria.

[...]

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del pliego de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

[...]

PARÁGRAFO 1o. Cuando el contribuyente no liquide las sanciones de que trata este artículo o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 646 de este Estatuto.”
(Subraya la Sala)

El artículo 260-11 del Estatuto Tributario redujo la sanción por corrección de inconsistencias de la declaración informativa individual de precios de transferencia del 1% al 0.6% del valor de las operaciones sometidas al régimen de precios de



transferencia durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que la sanción exceda de 2.280 UVT.

Igualmente, precisó que **se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa no coincidan con la documentación comprobatoria**. Es decir, solo constituye inconsistencia sancionable **la falta de coincidencia entre los datos de la declaración informativa y la documentación comprobatoria**, que era la causal de inconsistencia prevista en el literal d) del artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario²⁸.

²⁸ **ESTATUTO TRIBUTARIO, 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

[...]

3. [...]

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

[...]

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.

[...]” (Subraya la Sala)



En consecuencia, la inconsistencia prevista en el literal b) del artículo 260-10 literal B numeral 3 del Estatuto Tributario, esto es, **“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”** no fue contemplada como inconsistencia sancionable por el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 expresamente reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria y dispuso lo siguiente:

Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

[...]

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

[...]”

Con base en el principio de favorabilidad, debe aplicarse la norma más favorable, aunque sea posterior. Por lo tanto, y comoquiera que el artículo 260-11 del Estatuto Tributario no fijó sanción para la inconsistencia por la cual la DIAN impuso a la actora sanción por corrección, en aplicación del principio de favorabilidad prevalece esta norma por cuanto resulta más favorable que el artículo 260-10 literal B numeral



3) del Estatuto Tributario, vigente para la época en que la actora presentó la corrección a la declaración informativa (10 de julio de 2009).

Si bien en el caso que se analiza la Administración no podía aplicar la norma más favorable porque los actos administrativos demandados fueron proferidos antes de la promulgación de la Ley 1607 de 2012 (26 de diciembre del año 2012), en este momento procesal sí puede aplicarse la norma más favorable, dado que la situación jurídica no se encuentra consolidada, lo que ocurre cuando el asunto se está debatiendo o es susceptible de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo²⁹.

En efecto, en el caso en estudio, la situación jurídica no está consolidada, comoquiera que el asunto sometido a consideración de la Sala es, precisamente, la legalidad de los actos por medio de los cuales se impuso a la demandante la sanción por corrección de inconsistencias en la DIIPT del año gravable 2008, discusión que solo concluye con la ejecutoria del presente fallo.

Por lo tanto, corrección de la inconsistencia que cometió la actora cuando presentó la DIIPT del año gravable 2008, no genera sanción conforme con el artículo 260-11 del Estatuto Tributario.

²⁹ En este aspecto se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 12 de noviembre de 2015, exp. 20087, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Por las razones expuestas, se confirma la nulidad de los actos demandados.

Condena en costas

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

“CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre **la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil**”. (Se destaca)

Por su parte, el artículo 365 de la Ley 1564 de 2012 o Código General del Proceso fija las reglas para la determinación de las costas, en los siguientes términos:

«1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.



2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.



9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción».

Así, el artículo 365 del Código General del Proceso establece, entre otras reglas, que *“En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda (numeral 3). Sin embargo, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**³⁰.*

En esas condiciones, se advierte que una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en ninguna de las dos instancias.

En resumen, se confirma la sentencia apelada y no se condena en costas en esta instancia.

³⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



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

CONFÍRMASE la sentencia apelada pero por las razones expuestas en la parte motiva.

No se condena en costas en esta instancia.

RECONÓCESE a Laura Marcela Rincón Vega como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 281 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ