



## **IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO EN PRIMERA INSTANCIA – Fundado**

Como cuestión previa, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, por haber conocido del proceso en primera instancia. Corroborada esa afirmación, se declarará fundado el referido impedimento. En consecuencia, la Consejera de Estado quedará separada del conocimiento del presente asunto.

## **PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Definición / PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Finalidad / DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA- Fundamento legal. Finalidad / DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Efectos en la liquidación del impuesto de renta y complementarios**

El régimen de precios de transferencia, es un mecanismo de control del comportamiento tributario, relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se 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 de manera arbitraria. En este orden de ideas, este régimen busca que la información reportada por el contribuyente refleje la realidad de las operaciones económicas entre partes vinculadas o relacionadas, de manera tal que se logre determinar el cumplimiento del principio de plena competencia. 3.1- En efecto, el artículo 260-8 ET consagra un deber de información denominado “*declaración informativa*”, que busca que los contribuyentes pongan en conocimiento de la Administración las operaciones que realizaron durante el respectivo año gravable con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior. Si bien esa declaración no implica el pago de tributo alguno, la misma produce efectos en la liquidación del impuesto de renta y complementarios, respecto de las operaciones que realicen los sujetos pasivos con los vinculados económicos o las partes relacionadas en el exterior, puesto que la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, activos y pasivos, que se deriven de las mismas, deberá realizarse conforme con los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

### **FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-8**

## **SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Fundamento legal. Tarifa / INCONSISTENCIAS ENTRE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA Y LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – No configuración**

3.2- Para la fecha de la ocurrencia de los hechos, el literal B del artículo 260-10 ET, establecía el régimen sancionatorio aplicable a la DIIPT, previendo diferentes tipos de sanciones dependiendo de la conducta sancionada. Tratándose de la sanción por corrección de la declaración informativa, el numeral 3 del literal B del artículo 260-10, estableció una sanción equivalente al 1% sobre el 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. Posteriormente, el numeral



3º del literal B, del mencionado artículo lista los casos en que se presentan inconsistencias en la declaración informativa e indica que estas inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos 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, y que la sanción será equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad (correspondiente al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal, por cada mes o fracción de mes calendario de retraso), sin que exceda de 39.000 UVT. Por último, el mencionado artículo 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”*. 4- Con relación a las inconsistencias que se pueden presentar entre la declaración informativa y la documentación comprobatoria, esta Sala en sentencia del 17 de marzo de 2016, exp. 21517, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, (...) Según el informe final de la DIAN (f. 243 c2), las inconsistencias entre las DIIPT presentadas, corresponden a diferencias en las cifras reportadas en el formulario 120, y el registro de errores en el diligenciamiento del formato 1125, los cuales difieren de la información reportada en la documentación comprobatoria. (...) En vista de lo anterior, contrario a lo argumentado por la DIAN, esta Sala considera que la sanción impuesta no es procedente, ya que la actuación del contribuyente se limitó a corregir las inconsistencias que existían entre la DIIPT y la documentación comprobatoria, siendo este uno de los supuestos de hecho previstos en el literal d, numeral 3, literal B del artículo 260-10 ET, frente al cual la sanción aplicable es aquella equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, que fue liquidada y pagada conforme con la citada disposición – *aspecto no discutido* – en el proceso. Esto es así por cuanto la corrección efectuada por la sociedad en la DIIPT se realizó con el fin de que los datos allí reportados fueran consistentes con la información contable, la cual no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse con la obligación formal de presentar la declaración informativa y que además soporta la documentación comprobatoria. (...) Por lo demás, si bien la corrección efectuada por la contribuyente a la DIIPT se reflejó en el margen de utilidad y el rango intercuartil respecto de los valores inicialmente declarados, ello no obstaculizó la aplicación del régimen de precios de transferencia, puesto que lo que se buscó fue que guardara consistencia con la documentación comprobatoria presentada. En ese orden, conforme con la normativa aplicable, y teniendo en cuenta que la corrección de la DIIPT se efectuó para que la información reportada fuera consistente con la documentación comprobatoria, no procede la sanción determinada por la DIAN en los actos acusados. Ahora bien, se observa que al corregir la declaración el 29 de septiembre de 2010, la demandante liquidó la correspondiente sanción por corrección por valor de \$129.366.000 (f.100 c1), por lo que tampoco es procedente aplicar el incremento del 30% en la sanción, establecido en el último inciso del numeral 3, literal B del artículo 260-10 ET.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-10

**CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de su acreditación**

Por último, se señala que no se impondrá condena en costas en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365.8 del CGP.



**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO)  
– ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente (E): JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá D.C., ocho (08) de octubre de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01329-01(22837)**

**Actor: NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS COLOMBIA LTDA.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, la cual dispuso (f. 254):

**PRIMERO: ANÚLANSE** la Resolución Sanción por Reliquidación de Sanciones No. 900001 del 19 de abril de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y su confirmatoria Resolución No. 900.089 de 23 de mayo de 2013, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales liquidó a la sociedad NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS COLOMBIA LTDA., identificada con NIT 900.134.430-4, un mayor valor por concepto de sanción de corrección sobre la declaración informativa individual de precios de transferencia del año gravable 2008, radicada el 29 de septiembre de 2010, bajo el No. 1209600021970.

**SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, DECLÁRASE** que la sociedad NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS COLOMBIA LTDA., identificada con NIT 900.134.430-4, 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.

**CUARTO:** En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.



## ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 8 de julio de 2009, la demandante presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia del año 2008, la cual fue corregida el 14 de septiembre de 2009 (f.98 ca1).

El 24 de septiembre de 2010, la sociedad corrigió su documentación comprobatoria, debido a que realizó modificaciones a la información contable correspondiente al año 2008 (ff. 162 a 201 ca2).

El 29 de septiembre de 2010 la sociedad corrigió la DIPT para que guardara consistencia con la documentación comprobatoria corregida y, liquidó sanción por corrección por valor de \$129.366.000 equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, con base en lo indicado en los incisos 2 y 3 del numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del ET (f. 100 ca1).

Mediante Pliego de Cargos No. 900.003 del 5 de octubre de 2011, la DIAN cuestionó el valor de la sanción liquidada por la sociedad con ocasión de la corrección de la declaración informativa y propuso la reliquidación de la sanción por corrección por valor de \$392.410.000 con fundamento en el numeral 3 del literal B, del artículo 260-10 del E.T. incrementada en un 30% de acuerdo con los artículos 260-10 y 701 del E.T (f. 248 a 255 ca2).

En la respuesta al pliego de cargos, la sociedad alegó que la sanción por corrección aplicable, equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad. Lo anterior, debido a que corrigió inconsistencias entre la DIPT y la documentación comprobatoria (ff. 281 a 290 ca3).

El 19 de abril de 2012, la autoridad profirió la Resolución Sanción No. 900.001 contra la sociedad, confirmando la multa propuesta en el pliego de cargos (ff. 338 a 345 ca3).

La sociedad presentó recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción No. 900.001. Mediante la Resolución No. 900.089 del 23 de mayo de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido. (ff. 416 a 429 ca3).

## ANTECEDENTES PROCESALES

### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f.2):

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

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



- 1.2.1. *Reconociendo que la multa que liquidó la Compañía por corregir su DIIPT del año 2008, el 29 de septiembre de 2010, fue adecuadamente calculada.*
- 1.2.2. *Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada, y*
- 1.2.3. *Declarando que no son de cargo de NSN las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*

*Subsidiariamente, y solo ante la eventualidad de que no se acceda a anular los actos acusados, respetuosamente solicito que el valor de la multa impuesta se ajuste a lo previsto en los artículos 121 y 197 de la Ley 1607 de 2012, en la forma que adelante se explica.*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29, 95 numeral 9 de la Constitución política; 47 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 121 y 197 de la Ley 1607 de 2012 y 260-10 y 701 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación se resume así (ff. 9 a 16):

Alegó que la administración impuso una sanción que no era procedente, en la medida que la actuación de la sociedad correspondió a la corrección de inconsistencias entre la DIIPT y la documentación comprobatoria. No obstante, la DIAN decidió dar aplicación a la sanción general por corrección de la DIIPT y no a la sanción reducida, prevista para las inconsistencias entre la declaración informativa y sus soportes.

La DIAN en los actos acusados transcribe apartes del Concepto No. 055943 del 23 de julio de 2007 que no resulta aplicable a este asunto, pues en dicho concepto se analiza el caso de una sociedad que pretende corregir su DIIPT sin liquidar sanción.

Además, la DIAN no tuvo en cuenta que la corrección de la declaración no tuvo efecto en la determinación del impuesto sobre la renta, dado que en la DIIPT inicial y la corrección, la sociedad siempre estuvo dentro del rango intercuartil de las comparables.

Argumentó que existía falta de competencia por parte del funcionario que expidió los actos acusados dado que, cuando el artículo 260-10 ET autoriza a la Administración a liquidar las multas incrementadas en un 30%, parte de un supuesto fundamental sin el cual esa autorización no es posible, este es, que el contribuyente no haya liquidado las multas a que estuviera obligado, o las hubiera liquidado incorrectamente lo cual no ocurre en el presente caso.

Por último, con relación a la petición subsidiaria, la sociedad considera que si los actos acusados no son anulados se debe ajustar el valor de la multa de acuerdo con el principio de favorabilidad, previsto en los artículos 121 y 197 de la Ley 1607 de 2012.

### **Contestación de la demanda**

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, así (ff. 129 a 140):

Sostuvo que, la corrección realizada por la sociedad corresponde a una corrección que afecta el fondo del estudio y determinación de los precios de transferencia aplicados para el periodo gravable de 2008.





Al revisar las correcciones realizadas por la sociedad, la administración encontró que realizó modificaciones en los rangos intercuartiles por existir diferencias con los valores reportados en la documentación comprobatoria, y también modificó el margen de rentabilidad determinado para las operaciones con vinculadas realizadas en el año gravable 2008, por lo que no se puede afirmar que se tratara de meras inconsistencias, toda vez que, en las declaraciones corregidas se modificaron las bases gravables con respecto a la declaración informativa inicial presentada el 8 de julio de 2009, registrando un margen de utilidad y una mediana distinta a la declarada inicialmente.

Afirmó que el registro exacto de la información es importante para la determinación correcta de las bases gravables en el impuesto sobre la renta, entendiendo que una corrección de los rangos intercuartiles, de la mediana del rango y del margen de utilidad no puede definirse como una simple inconsistencia entre la declaración informativa y la documentación comprobatoria.

Adicionalmente, la DIAN no tiene certeza que la sociedad haya corregido la declaración informativa porque advirtió que existían inconsistencias al momento de preparar la documentación comprobatoria del año gravable 2008.

Resaltó que el hecho de corregir la DIIPT en dos ocasiones y modificar los rangos y márgenes, que no se encontraban documentados en el estudio presentado inicialmente, más que corregir una inconsistencia entre la declaración individual y la documentación comprobatoria, subsana una omisión que se había presentado en la declaración informativa inicial.

En cuanto a la aplicación del principio de favorabilidad, consideró que en virtud de los principios de rango constitucional de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria, la legalidad del acto debe analizarse a la luz de la norma vigente al momento de la ocurrencia de los hechos en discusión.

### **Sentencia apelada**

El tribunal de primera instancia accedió a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones (ff. 254 a 286):

A partir del análisis jurisprudencial aplicable al caso<sup>1</sup>, el tribunal concluyó que, las sanciones administrativas deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad, pues no todo error cometido en la información que se remite a la administración puede generar las sanciones consagradas en la norma y que en aplicación del principio de equidad, las autoridades administrativas y judiciales al imponer una sanción deben examinar las circunstancias de cada contribuyente.

Indicó que tratándose del régimen de precios de transferencia, un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, sería, entre otros, los que no siguieran los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos.

<sup>1</sup> El Tribunal hizo referencia al examen de constitucionalidad del artículo 260-10 del Estatuto Tributario hecho en la sentencia C-815 de 18 de noviembre de 2009, M.P. Nilson Pinilla Pinilla y a las sentencias C-571 de 14 de julio de 2010 M.P. María Victoria Calle Correa; C-385 de abril 23 de 2008 M.P. Clara Inés Vargas Hernández y C-734 de septiembre 10 de 2002 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.



Añadió que, en el artículo 260-10 ET, existen dos tipos de correcciones a la declaración informativa: la primera – la corrección de la declaración informativa - respecto de la cual la norma no establece ninguna precisión sobre la conducta objeto de sanción, a la que se aplica sanción del 1% sobre la base del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos y, la segunda, - la corrección de inconsistencias – las cuales se encuentran descritas e individualizadas en la norma, a la que se aplica una sanción menos onerosa del 2% de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa.

En esta línea, el objetivo de la sanción por corrección de la DIIPT (numeral 3º, literal B, artículo 260-10 ET) es, sancionar el suministro de datos incorrectos que falten a la veracidad de la realidad de las operaciones de la declarante con sus vinculados, o que no exista coherencia y consistencia entre la información allegada a través de la declaración informativa y la que obra en los anexos reportados y en la documentación comprobatoria.

Concluyó que las correcciones sancionables con el 1% del valor total de las operaciones de la sociedad con sus vinculadas, atañen a correcciones que van más allá de un defecto de transcripción o de “meras” inconsistencias, es decir que, la sanción establecida en el numeral 3º, literal B, del artículo 260-10 ET, aplica a correcciones de tal naturaleza que modifiquen los montos finalmente declarados y que tengan incidencia en la declaración de renta.

El Tribunal observó que, las correcciones realizadas tuvieron incidencia en los valores finalmente declarados en la declaración de renta del año 2008, toda vez que en la casilla 42 correspondiente a los ingresos brutos operacionales, realizó un ajuste consistente en la disminución de \$344.703.671 (ffs. 165 y 211 ca2), y de esta forma el indicador de rentabilidad de la compañía alcanzó la mediana del rango intercuartil, lo cual también fue explicado en la corrección al estudio de precios de transferencia, que hace parte de la documentación comprobatoria

Sin perjuicio de lo anterior, advirtió que aún cuando las modificaciones tuvieron incidencia en la declaración de renta, las correcciones no se hicieron de forma aislada de la declaración informativa, sino que estas se hicieron en conjunto con las correcciones de la documentación comprobatoria con el fin de que existiera la debida consistencia en la información reportada por el año gravable 2008.

Lo anterior implicó que, la modificación realizada por la sociedad fuera una corrección de inconsistencias, pues si bien modificó sustancialmente los valores inicialmente declarados, la corrección tuvo origen en la falta de disponibilidad de la información contable en la fecha en la cual se debía cumplir con el deber formal de presentar la DIIPT.

Así, concluyo que la administración impuso una sanción que no correspondía a la conducta desplegada por la sociedad, por lo tanto no procede la mayor sanción determinada por la DIAN, ni el incremento en un 30%, pues la sanción aplicable era la reducida que equivale al 2% de la sanción por extemporaneidad, tal como fue liquidada por la demandante.

Por estas circunstancias, consideró que prosperaba el cargo de nulidad, por lo que se relevó del estudio de los demás cargos.



## Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia del *a quo*, a cuyo efecto reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y añadió lo siguiente (ff. 296 a 301):

Que, pese a haber transcurrido dos años desde la presentación de la declaración informativa inicial, la actora aún incurre en errores en la información, que se derivan de su información financiera y que como lo confiesa, obedece a errores contables, tal y como lo afirma en el escrito de fecha 19 de mayo de 2011, dirigido a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la DIAN “(...) *la información contable final auditada no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse la obligación formal de enviar las declaraciones informativas*” (f. 210 ca2), de manera que es evidente que los errores son sustanciales y no solo formales.

Alegó que el hecho que, la sociedad también haya corregido un anexo de la citada declaración informativa, el formato 1125, el cual alude al rango intercuartil, al igual que la corrección de la documentación comprobatoria, indica que los hechos y la conducta de la sociedad no obedecen a simples inconsistencias, por el contrario, corresponde a errores sustanciales.

Pero además, como también lo evidenció el *a quo*, la corrección tuvo incidencia en los valores finalmente declarados en la declaración de renta de 2008, toda vez que en la casilla 42 correspondiente a los ingresos brutos operacionales, realizó un ajuste consistente en la disminución de \$344.703.671, y de esta forma el indicador de rentabilidad de la compañía alcanzó la mediana del rango intercuartil, asunto este de radical importancia.

## Alegatos de conclusión

La demandante presentó alegatos de conclusión (ff. 313 a 314), indicando que el Consejo de Estado en sentencia del 9 de diciembre de 2013 expediente No. 11001 03 27 000 2011 00007 00 [18682], acepta que el contribuyente corrija la declaración informativa bajo supuestos como los del presente caso, y calcule la sanción por corrección de que tratan los incisos 3 y 4 del numeral 3 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario (vigente al momento de los hechos), que equivale al 2% de la sanción teórica por extemporaneidad.

La sociedad indicó que, corrigió la declaración dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la notificación del requerimiento especial razón por la cual, la sanción aplicable correspondía al 2% de la extemporaneidad teórica y no del 1% del total de las operaciones.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, en el sentido de que la corrección efectuada corresponde a correcciones de fondo, que no formales, por errores de la información financiera por errores contables (ff. 315 a 317).

El Ministerio Público guardó silencio.





## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Como cuestión previa, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, por haber conocido del proceso en primera instancia. Corroborada esa afirmación, se declarará fundado el referido impedimento. En consecuencia, la Consejera de Estado quedará separada del conocimiento del presente asunto.

Debido a que el impedimento aceptado afecta el quorum para decidir, se ordenó sorteo de un conjuer, siendo designado el doctor Luis Fernando Macías Gómez, quien tomó posesión, tal como lo dispone el artículo 116 del CPACA y, por tanto, asume el conocimiento del asunto.

2- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala debe pronunciarse sobre la legalidad de los actos acusados, en particular se debe determinar la procedencia de la reliquidación de la sanción por corrección de la declaración informativa individual de precios de transferencia efectuada por la DIAN con base en lo indicado en el literal B del numeral 3º del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

3- El régimen de precios de transferencia, es un mecanismo de control del comportamiento tributario, relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se 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 de manera arbitraria. En este orden de ideas, este régimen busca que la información reportada por el contribuyente refleje la realidad de las operaciones económicas entre partes vinculadas o relacionadas, de manera tal que se logre determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.

3.1- En efecto, el artículo 260-8 ET consagra un deber de información denominado “*declaración informativa*”, que busca que los contribuyentes pongan en conocimiento de la Administración las operaciones que realizaron durante el respectivo año gravable con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior.

Si bien esa declaración no implica el pago de tributo alguno, la misma produce efectos en la liquidación del impuesto de renta y complementarios, respecto de las operaciones que realicen los sujetos pasivos con los vinculados económicos o las partes relacionadas en el exterior, puesto que la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, activos y pasivos, que se deriven de las mismas, deberá realizarse conforme con los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

3.2- Para la fecha de la ocurrencia de los hechos, el literal B del artículo 260-10 ET, establecía el régimen sancionatorio aplicable a la DIIPT, previendo diferentes tipos de sanciones dependiendo de la conducta sancionada.

Tratándose de la sanción por corrección de la declaración informativa, el numeral 3 del literal B del artículo 260-10, estableció una sanción equivalente al 1% sobre el 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.



Posteriormente, el numeral 3º del literal B, del mencionado artículo lista los casos en que se presentan inconsistencias en la declaración informativa e indica que estas inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos 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, y que la sanción será equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad (correspondiente al 1% del total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal, por cada mes o fracción de mes calendario de retraso), sin que exceda de 39.000 UVT.

Por último, el mencionado artículo 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”*.

4- Con relación a las inconsistencias que se pueden presentar entre la declaración informativa y la documentación comprobatoria, esta Sala en sentencia del 17 de marzo de 2016, exp. 21517, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, indicó lo siguiente:

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

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

- a) Las señaladas en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario.*
- b) Cuando los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas son correctos, pero se anota como resultado un dato equivocado.*
- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la DIIPT y los reportados en sus anexos, y*
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o sus anexos, y la documentación comprobatoria.*

*Respecto a la última inconsistencia, el legislador no definió cuándo se presenta la falta de consistencia entre la DIIPT y/o sus anexos y la documentación comprobatoria, por la cual debe acudir al sentido natural y obvio (...). Así, existe inconsistencia cuando los datos y cifras de la DIIPT y/o sus anexos no son sólidos o coherentes frente a los informados en la documentación comprobatoria”.*

5- En el *sub lite* se tiene que la sociedad Nokia Solutions and Networks Colombia LTDA realizó modificaciones a su DIIPT en el formulario 120 y en el formato 1125 de la siguiente forma:

#### 5.1- Formulario 120

- Modificaciones a los montos totales de operaciones de ingreso y egreso



	Declaración presentada el 14 de septiembre de 2009	Corrección de la declaración presentada el 29 de septiembre de 2010
Total operaciones de ingreso	\$ 11.168.513.000	\$ 11.977.990.000
Total operaciones de egreso	\$ 30.113.211.000	\$ 30.113.211.000

- Modificaciones a los montos del movimiento y saldo del activo

	Movimiento débito	Movimiento crédito
Declaración presentada el 14 de septiembre de 2009	\$ 1.840.247.000	\$ 1.840.247.000
Corrección de la declaración presentada el 29 de septiembre de 2010	\$ 1.030.777.000	\$ 1.030.770.000

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

Según el informe final de la DIAN (f. 243 c2), las inconsistencias entre las DIIPT presentadas, corresponden a diferencias en las cifras reportadas en el formulario 120, y el registro de errores en el diligenciamiento del formato 1125, los cuales difieren de la información reportada en la documentación comprobatoria.

El 19 de mayo de 2011, la sociedad envió una comunicación a la DIAN en donde explicó las correcciones a las declaraciones informativas de precios de transferencia de los años 2007 y 2008, manifestando que estas se habían presentado *“porque la información contable final auditada no se encontraba lista en la fecha en que debía cumplirse la obligación formal de enviar las declaraciones informativas. Cuando la información contable final estuvo disponible fue necesario realizar cambios en los formularios 1125 para que fueran consistentes con la información contable auditada, la cual a su vez soporta los estudios de precios de transferencia definitivos que han sido presentados”* (f. 210 c2).

El 5 de octubre de 2011, la DIAN profirió el Pliego de Cargos nro. 900.003 en el que cuestionó el valor de la sanción liquidada por la sociedad en la corrección de la declaración presentada el 29 de septiembre de 2010 y propuso la reliquidación de la sanción por corrección de \$129.366.000 a una suma total de \$392.410.000, con base en el numeral 3 del literal B, del artículo 260-10 del E.T. incluyendo el incremento del 30%, de acuerdo con los artículos 260-10 y 701 del E.T., en tanto que se encontraron diferencias en las casillas de operaciones de ingreso y egreso y movimientos débito y crédito, y errores en el diligenciamiento del formato 1125 en la determinación del margen de utilidad, y en las casillas “límite inferior”, “mediana”, y “límite superior” (ff. 248 a 255 ca2).

El 5 de octubre de 2011, la sociedad respondió el pliego de cargos y manifestó que la sanción aplicable era el 2% de la sanción por extemporaneidad. Lo anterior con fundamento en el artículo 260-10 literal B numeral 3 incisos penúltimo y último del E.T., debido a que corrigió inconsistencias entre la DIIPT y la documentación comprobatoria (ff. 281 a 290 ca3).

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



5.2- En vista de lo anterior, contrario a lo argumentado por la DIAN, esta Sala considera que la sanción impuesta no es procedente, ya que la actuación del contribuyente se limitó a corregir las inconsistencias que existían entre la DIIPT y la documentación comprobatoria, siendo este uno de los supuestos de hecho previstos en el literal d, numeral 3, literal B del artículo 260-10 ET<sup>2</sup>, frente al cual la sanción aplicable es aquella equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, que fue liquidada y pagada conforme con la citada disposición – *aspecto no discutido* – en el proceso.

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

En esta línea, es necesario precisar que, de acuerdo con los antecedentes del proceso (ff. 124 y 165 c2) el ajuste con relación a los ingresos por asistencia técnica que tuvo incidencia en la declaración de renta, no fue un aspecto modificado en la documentación comprobatoria que dio lugar a la corrección de la DIIPT presentada el 29 de septiembre de 2010.

5.3- Por lo demás, si bien la corrección efectuada por la contribuyente a la DIIPT se reflejó en el margen de utilidad y el rango intercuartil respecto de los valores inicialmente declarados, ello no obstaculizó la aplicación del régimen de precios de transferencia, puesto que lo que se buscó fue que guardara consistencia con la documentación comprobatoria presentada.

5.4- En ese orden, conforme con la normativa aplicable, y teniendo en cuenta que la corrección de la DIIPT se efectuó para que la información reportada fuera consistente con la documentación comprobatoria, no procede la sanción determinada por la DIAN en los actos acusados.

Ahora bien, se observa que al corregir la declaración el 29 de septiembre de 2010, la demandante liquidó la correspondiente sanción por corrección por valor de \$129.366.000 (f.100 c1), por lo que tampoco es procedente aplicar el incremento del 30% en la sanción, establecido en el último inciso del numeral 3, literal B del artículo 260-10 ET.

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

6- Por último, se señala que no se impondrá condena en costas en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365.8 del CGP.

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

<sup>2</sup> 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.



## FALLA

1. **Aceptar** el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, por las razones expuestas en esta providencia.
2. **Confirmar** la sentencia del 7 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería a la abogada Isabella García Prati, para actuar en representación de Nokia Solutions and Networks Colombia Ltda, conforme al poder visible en el folio 323 del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS FERNANDO MACÍAS GÓMEZ**  
Conjuez