



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente (E): Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C. dieciséis (16) de noviembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 050012333000201200586-01

No. Interno: 21226

Asunto: Medio de control nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: AVERY DENNISON RETAIL INFORMATION SERVICES COLOMBIA S.A. sigla AVERY DENNISON RIS COLOMBIA o AD RIS COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

Impuesto sobre la renta – 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de

Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

El 24 de abril de 2008, AVERY DENNISON RETAIL INFORMATION SERVICES COLOMBIA S.A., antes PAXAR DE COLOMBIA, presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, con un saldo a favor de \$576.980.000.

El 26 de junio de 2008, la actora presentó la declaración informativa de precios de transferencia correspondiente al año gravable 2007.

El 17 de septiembre de 2010, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 112382010000119 en el que propuso las siguientes modificaciones a la declaración de renta para ajustarla al régimen de precios de transferencia, conforme con la documentación comprobatoria:

- Adición de ingresos del exterior por \$1.095.367.000¹
- Rechazo de costos en el exterior por \$1.367.030.000²

Como consecuencia de lo anterior, en el citado requerimiento propuso lo siguiente:

- Una mayor renta líquida gravable de \$2.462.397.000
- Un mayor impuesto neto de renta de \$837.215.000
- Una sanción por inexactitud de \$1.339.544.000
- Un saldo a pagar de \$1.599.779.000

¹ Este ajuste se refiere a la operación "otros ingresos" con el vinculado PAXAR PERÚ SAC.

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión No.112412011000065 del 9 de mayo de 2011, la DIAN confirmó las modificaciones planteadas en el requerimiento especial.

El 11 de julio de 2011, la actora presentó recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo, entregó la corrección de la declaración de renta del año 2007, presentada con pago el 7 de julio de 2011. En dicha corrección, disminuyó costos por \$431.995.000, determinó un menor saldo a favor de \$146.878.000, liquidó una sanción por inexactitud reducida de \$117.503.000 y un total saldo a favor de \$312.599.000.

Asimismo, con el recurso, la demandante radicó un memorial en el que confirmó la modificación parcial de la documentación comprobatoria de precios de transferencia, pues el monto correcto de los “otros ingresos” del exterior fue de \$14.284.000 y no de \$317.530.000. También modificó el valor de la “compra neta de inventarios para producción” para ajustarla a la mediana del rango de que trata el parágrafo 2º del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, por lo cual los costos de inventarios debían disminuirse en \$431.995.000.

El 6 de junio de 2012, la DIAN profirió la Resolución No. 900.058 por medio de la cual:

- Aceptó la validez de la corrección de la declaración de renta del año gravable 2007, presentada con ocasión del recurso de reconsideración.
- No aceptó la modificación de la documentación comprobatoria del año gravable 2007.
- Mantuvo las modificaciones de la liquidación oficial de revisión, pero aceptó la sanción por inexactitud pagada con ocasión de la declaración

² Este ajuste se refiere a la operación “compra neta de inventarios para producción”.

de corrección. En consecuencia, determinó un total saldo a pagar de \$1.482.276.000.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones:

“Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000065 del 9 de mayo de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y de la Resolución No. 900.058 del 6 de junio de 2012, notificada personalmente el día 21 de junio de 2012, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de las cuales, en relación con la declaración de renta de AVERY de 2007, se determinó un mayor impuesto neto de renta de \$690.337.000 y una mayor sanción por inexactitud de \$1.104.539.000.

Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de AVERY, declarando que, de conformidad con los preceptos legales, liquidó correctamente el impuesto neto de renta en su declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable de 2007, y que, por consiguiente, el mayor impuesto neto de renta y la mayor sanción por inexactitud, determinadas por medio de los actos administrativos demandados, son improcedentes”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 363 del Estatuto Tributario
- Artículos 260-1, 260-2, 260-4, 647, 683 y 714 del Estatuto Tributario
- Artículo 1º lit a) y 5º del Decreto Reglamentario 4349 de 2004.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La demandante explicó que de acuerdo con el formato 1125 (que hace parte de la declaración informativa individual de precios de transferencia), en el año

gravable 2007, recibió “otros ingresos” de su compañía vinculada en el exterior PAXAR PERÚ S.A. por \$317.530.000.

Que, sin embargo, según las pruebas que aportó con la respuesta al requerimiento especial, el valor de tales ingresos no fue de \$317.530.000, sino de \$14.284.000. Que así lo acreditó con los soportes del cruce de información reportada en medios magnéticos y la reportada en precios de transferencia, el informe del revisor fiscal y las facturas que expidió a PAXAR PERÚ por \$14.283.897.

Que, por lo anterior, no estaba obligada a preparar documentación comprobatoria respecto de esta operación, pues el monto anual acumulado de los ingresos que obtuvo de PAXAR PERÚ SAC en el año 2007 (\$14.283.897) fue inferior al exigido en el literal a) del artículo 1º del D.R. 4349 de 2004 (\$216.850.000).

Que, como consecuencia de lo anterior, la DIAN no podía ajustar los ingresos provenientes de PAXAR PERÚ SAC en la suma de \$1.095.367.000, pues al haberlos ajustado, violó, por aplicación indebida, los artículos 260-1, 260-2 y 260-4 del E.T., en concordancia con los artículos 1º literal a), y 5º del D.R. 4349 de 2004,

Además, dijo que los ingresos por \$14.283.897 corresponden a valores de mercado y explicó que según el capítulo VII de las directrices de la OCDE, el valor de los servicios intragrupo puede determinarse por su costo, si tales servicios no corresponden a la actividad principal del contribuyente.

Que los servicios que la actora facturó a PAXAR PERÚ en el 2007 corresponden a reembolsos de gastos, lo que no constituye la actividad principal de la actora, pues esta es la manufactura y distribución de artículos para ser utilizados en sistemas de mercado o empaque de productos.

En cuanto a la obligación por parte de la actora de preparar y enviar la documentación comprobatoria de precios de transferencia, señaló lo siguiente:

Que radicó un memorial ante la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de Precios de Transferencia en el que confirmó la modificación parcial de la documentación comprobatoria de precios de transferencia por el año 2007.

Que la modificación de la documentación comprobatoria se refiere a la operación “otros ingresos”, que tiene como efecto eliminar esta operación de la documentación, pues el monto real de la operación fue inferior al tope para entregar esta información.

Que la modificación también se refiere a la operación “compra neta de inventarios para producción”, cuyo objeto fue reconocer un ajuste por \$431.995.000. Que con dicha modificación se demuestra que la citada operación se ajusta a la mediana del rango de que trata el artículo 260-2 del parágrafo 2 del E.T y que, por tanto, respecto a esta operación, la actora tuvo en cuenta el margen de utilidad que hubiera utilizado en operaciones comparables con terceros independientes.

Que, sin embargo, en la Resolución No. 900.058 del 6 de junio de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN no aceptó la modificación de la documentación comprobatoria del año gravable 2007 porque el término de corrección de la documentación comprobatoria es el mismo previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario para la firmeza de la declaración de renta.

Que según lo expuesto, la DIAN interpretó y aplicó indebidamente el artículo 714 del Estatuto Tributario, respecto a la modificación de la documentación comprobatoria de los precios de transferencia de la demandante.

Dijo, además, que, aun suponiendo que no se aceptara la modificación de la documentación comprobatoria, tendría que aceptarse esa documentación como prueba de que la operación “otros ingresos” fue por el valor que se informó en la modificación y que la operación “compra neta de inventarios para producción” se ajusta a la mediana de este segmento, es decir, a la mediana del rango de que trata el parágrafo 2º del artículo 260-2 del E.T. Por tanto, respecto a esta operación la actora tuvo en cuenta el margen de utilidad que hubiera utilizado en operaciones comparables con terceros independientes.

En consecuencia, dijo que con este documento queda demostrado que mediante los actos acusados la DIAN violó los artículos 260-1 y 260-2 del E.T., por aplicación indebida.

También argumentó que la DIAN violó el artículo 683 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 363 de la Constitución Política, por las siguientes razones:

Dijo que pretender un ajuste de \$1.095.367.000 en relación con unos ingresos (reembolsos de gastos) por \$14.284.000 (como el que pretende la DIAN en los actos administrativos demandados) equivale a pretender que el margen de utilidad de la sociedad demandante, en relación con los gastos cuyo reembolso solicitó a PAXAR PERÚ SAC, debía ser del 7.600%, es decir, que la actora debía recuperar 76 veces tales gastos.

Que el ajuste correspondiente al rechazo de costos por \$1.367.030.000 está relacionado con la operación “compra neta de inventarios para producción”. Que el costo total de los inventarios que la actora adquirió de sus vinculadas del exterior fue de \$1.395.060.000. Que, por tanto, pretender un rechazo por \$1.367.030.000 equivale a pretender un rechazo equivalente al 98% de tales costos, lo que llevaría a concluir que los vinculados vendieron a la actora sus

inventarios a un precio irrisorio o que el costo no es real, lo que resulta inaceptable porque la demandante pagó tributos aduaneros sobre tales inventarios.

En cuanto a la sanción por inexactitud, la demandante señaló que es improcedente por cuanto no se dan los supuestos para su imposición, porque, según dijo, demostrada la improcedencia de los ajustes planteados no hay lugar al mayor impuesto, y porque sin perjuicio de las razones anteriores, existe diferencia de criterio sobre la interpretación de las normas aplicables en este caso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Explicó que la Administración envió a la actora requerimiento ordinario con el fin de que corrigiera la declaración de renta del año gravable 2007, por concepto de *“ajuste a la mediana de las operaciones de precios de transferencia con sus vinculados o partes relacionadas, que se encontraban por fuera del rango intercuartil determinado”*.

Que al verificar el formato 1125, que hace parte de la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2007, la DIAN detectó que las operaciones de otros ingresos, código (19) y compra de inventarios para producción código (20), se encontraban por fuera de los rangos establecidos.

En consecuencia, profirió el auto de apertura No. 112382010003458 del 12 de agosto de 2010, con el fin de determinar la correcta aplicación del ajuste en las

operaciones de ingresos y egresos declarados por la actora por efectos del régimen de precios de transferencia.

Según el requerimiento especial, analizada la documentación comprobatoria, soporte de la declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2007, se estableció que la demandante registró ingresos por los conceptos: (19) otros ingresos, en cuantía \$317.530.378 y egresos por concepto (20) compras netas de inventarios para producción por \$1.395.060.018.

Igualmente, en la documentación comprobatoria se observó que la demandante utilizó en las operaciones el método “Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU)” (basada en la utilidad de la operación), para determinar si el margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos se encuentra dentro del rango de las operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, utilizando el indicador MOCT (MCG) – margen sobre costos y gastos.

Que el resultado obtenido por la demandante, para el caso de la operación de otros ingresos fue de -0.931% y para la compra de inventarios para producción fue de -6.023%, resultados que, dentro de la investigación fiscal, fueron ajustados a la mediana de los rangos intercuartiles determinados para sus comparables, con base en la fórmula descrita en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión, de donde se concluyó que la mediana para los ingresos sería de 4.620% y para los egresos de 4.601%.

Que, de esta manera, previa aplicación de las fórmulas que se detallan en los actos administrativos demandados, se llegó al ajuste de la operación de ingresos del exterior en cuantía de \$1.095.367.000 y en la operación de egreso a un ajuste de \$1.367.030.108, cifras que constituyen la controversia en este asunto.

Que, por otra parte, la DIAN tomó como ingresos reportados \$317.530.000, registrados en el formato 1125, porque la actora se encontraba obligada a presentar documentación comprobatoria en relación con “otros ingresos”, ya que el monto excedía de \$216.850.000 y la corrección a la documentación comprobatoria fue presentada de manera extemporánea, por lo que la DIAN no podía aceptar la variación de los valores de \$317.530.000 a \$14.284.000, según lo dispone el artículo 714 del Estatuto Tributario, aplicable en este evento.

Sobre la sanción por inexactitud impuesta, dijo que obedecía a que se configuran los supuestos previstos en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 260-10 ib, debido a que la actora omitió ingresos en cuantía de \$1.095.367.000 y se rechazaron costos por concepto de aplicación de precios de transferencia por \$1.367.030.000.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Para el Tribunal, según la demandante, los actos acusados debían anularse por cuanto la sociedad estableció el monto real de los ingresos y costos reportados inicialmente y, por ello, mediante oficio del 11 de julio de 2011, modificó la documentación comprobatoria en cuanto a la segmentación del estado de pérdidas y ganancias de las actividades de manufactura y distribución y la eliminación de la operación “otros ingresos”, pues su monto correcto era \$14.284.000 y no \$317.530.000. Que, por lo tanto, no estaba obligada a presentar documentación comprobatoria.

En consecuencia, el Tribunal circunscribió su análisis a establecer si la DIAN estaba obligada a valorar la información presentada por la demandante el 11

de julio de 2011, mediante la cual modificó la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2007, o si, como lo advirtió la DIAN, dicha información fue presentada de manera extemporánea, según el artículo 714 del Estatuto Tributario, y, por tanto, no podía ser tenida en cuenta.

El Tribunal concluyó que la modificación a la documentación comprobatoria no podía ser analizada por la DIAN, por cuanto fue presentada de manera extemporánea, conforme con el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Explicó que si el contribuyente pretende corregir la declaración informativa individual de precios de transferencia o la documentación comprobatoria, cuenta con el término de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar renta y antes de la notificación del requerimiento especial. Que, sin embargo, en este caso la corrección a la documentación comprobatoria se presentó luego de haberse proferido el requerimiento especial y, por lo tanto, fue extemporánea.

Que como no se podía valorar la modificación a la documentación comprobatoria de los precios de transferencia del año gravable 2007, la DIAN procedió en legal forma al rechazar esa modificación. Por lo tanto, mediante la liquidación oficial de revisión determinó el impuesto de renta conforme con los hallazgos encontrados, teniendo como base lo reportado por la actora en la declaración individual de precios de transferencia y en la documentación comprobatoria presentada de manera oportuna.

El a quo estimó que debía mantenerse la sanción por inexactitud porque la disminución de ingresos y el aumento de costos derivaron en un menor impuesto a cargo de la actora, al punto de determinarse un saldo a favor. En consecuencia, la demandante incurrió en inexactitud sancionable desde la presentación de la declaración privada.

Finalmente, con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la demandante y ordenó que se liquidaran por secretaría. Además, fijó como agencias en derecho a favor de la DIAN la suma de \$44.871.900, equivalentes al 2.5% de las pretensiones negadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante fundamentó el recurso de apelación así:

Dijo que contrario a lo estimado por el a quo, el objeto de la controversia no consiste en determinar si la modificación a la declaración comprobatoria fue presentada oportunamente, sino en la procedencia de las glosas a la declaración privada efectuadas en los actos administrativos demandados, a saber:

- La adición de ingresos del exterior por \$1.095.367.000, que corresponden a la operación “otros ingresos” con el vinculado PAXAR PERÚ SAC.
- El rechazo de costos en el exterior por \$935.035.000, en relación con la operación “compra neta de inventarios para producción”³.

Explicó que el plazo que tenía para modificar la documentación comprobatoria de los precios de transferencia de la actora es uno de los puntos de la controversia, pero que no es el principal ni, menos aún, el único.

Alegó que el a quo resolvió la controversia únicamente con base en el análisis de tal punto y violó el artículo 177 del C.C.A., porque motivó indebidamente la

³ Como resultado de estos dos ajustes, se discute la mayor renta líquida gravable derivada de estos (\$2.030.402.000) y, en consecuencia, el mayor impuesto neto de renta (\$690.337.000) y la sanción por inexactitud (\$1.104.539.000), que la DIAN determinó por medio de tales actos administrativos.

sentencia apelada, pues no tuvo en cuenta todos los hechos que aparecen probados en el expediente ni las pruebas de tales hechos.

Que tampoco tuvo en cuenta todos los argumentos expuestos en la demanda, por las siguientes razones:

El Tribunal motivó indebidamente la sentencia apelada

Explicó que mediante sentencia del 9 de diciembre de 2013, la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁴ señaló que, aunque legalmente no existía una sanción por corrección a la declaración informativa cuando el contribuyente no corregía voluntariamente dicha declaración, los errores en la declaración informativa no impedían garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia, porque ante la evidencia de tales errores, la DIAN podía modificar directamente la declaración de renta del contribuyente y determinar si los ingresos, costos y deducciones corresponden a operaciones a valor de mercado, con la consiguiente sanción por inexactitud.

Que, en consecuencia, el a quo motivó indebidamente la sentencia apelada por cuanto con fundamento en la sentencia del 9 de diciembre de 2013 no puede concluirse que la actora presentó en forma extemporánea la modificación de la documentación comprobatoria de los precios de transferencia.

El Tribunal no tuvo en cuenta todos los hechos que aparecen probados en el expediente ni las pruebas de tales hechos

Dijo que se encuentra demostrado que los ajustes efectuados por la DIAN a la declaración de renta presentada son improcedentes por las siguientes razones:

⁴ Exp. 18682, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Adición de ingresos del exterior por \$1.095.367.000, que corresponde a la operación “otros ingresos” con el vinculado PAXAR PERÚ SAC.

Explicó que el monto anual acumulado de los ingresos que la demandante obtuvo de PAXAR PERÚ SAC, en el año 2007 no fue de \$317.530.000, sino de \$14.283.897, como se prueba con los siguientes documentos:

- Los soportes del cruce realizado entre la información reportada en medios magnéticos contra la reportada en precios de transferencia (folio 181 exp)
- El informe del revisor fiscal del 20 de diciembre de 2010 (folio 182 exp)
- Las siete (7) facturas que la demandante expidió a PAXAR PERÚ SAC en el año 2007, cuyo valor total ascendió a USD 7.162, equivalentes a \$14.283.897 (folios 184 a 189 exp).⁵

Además, explicó que el monto real de los ingresos está demostrado mediante la modificación de la documentación comprobatoria de 2007, radicada el 11 de julio de 2011 ante la DIAN.

Que como el monto acumulado de “otros ingresos” provenientes de PAXAR PERÚ no superó los \$216.850.000, no son aplicables las reglas de precios de transferencia para establecer el monto de los ingresos correspondientes a esta operación. Que, por ello, la DIAN no podía ajustar los ingresos en \$1.095.367.000 y, por tanto, violó los artículos 260-1, 260-2 y 260-4 del Estatuto Tributario y normas concordantes.

Adicionalmente, dijo que los ingresos por \$14.283.897 se determinan conforme con los valores de mercado, pues no corresponden a la actividad principal de la

⁵ Facturas cuyas traducciones oficiales fueron adjuntadas en la adición a la demanda

actora sino a reembolso de gastos y su valor se determinó según las disposiciones sobre servicios intragrupo de las directrices de la OCDE.

El rechazo de costos en el exterior por \$935.035.000, en relación con la operación “compra neta de inventarios para producción”.

Para la demandante, se encuentra demostrado que el 11 de julio de 2011, una vez corregida la declaración de renta de 2007, la operación “compra neta de inventarios para producción” se ajustó a la mediana del rango de que trata el párrafo 2º del artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

Según dijo, la prueba documental por medio de la cual se demostró este hecho es la modificación a la documentación comprobatoria del año gravable 2007, radicada ante la DIAN el 11 de julio de 2011. Pidió que si la modificación no pudiera tenerse como corrección de la documentación comprobatoria de 2007, sea valorada como prueba documental.

En relación con esta operación, la actora manifestó que tuvo en cuenta el margen de utilidad que hubiera utilizado en operaciones comparables con terceros independientes, y que, por tanto, la DIAN no podía rechazar costos por \$935.035.000.

El Tribunal no tuvo en cuenta todos los argumentos expuestos en la demanda

La demandante alegó que el a quo violó el artículo 170 del C.C.A. por cuanto no se pronunció respecto del tercer cargo de la demanda, que se refiere a la violación de los artículos 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los planteamientos presentados en la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si son nulos los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora por el año gravable 2007.

En concreto, resuelve: i) respecto de la oportunidad para corregir la documentación comprobatoria y (ii) la procedencia de 1) la adición de ingresos del exterior por \$1.095.367.000, 2) el rechazo de costos en el exterior por \$935.035.000 y 3) la sanción por inexactitud.

Para decidir, se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

- El 24 de abril de 2008, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007⁶, en la que determinó un total ingresos de \$20.544.418.000, un “total costos” de \$14.217.021.000, y un saldo a favor de \$576.980.000.

⁶ Folio 12 c.a.

- El 26 de junio de 2008, la actora presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) correspondiente al año gravable 2007⁷.
- Mediante requerimiento ordinario del 6 de julio de 2009⁸, la DIAN precisó que una vez evaluada la documentación comprobatoria de la DIIPT presentada por la actora se evidenció que:
 - En los ingresos por \$317.530.000 la mediana del rango ajustada se calcula en 4.620% y en el ejercicio PAXAR DE COLOMBIA S.A., obtuvo una rentabilidad de -0.931% medida a través del indicador MO.
 - En la compra de inventarios para producción por \$1.395.060.000, la mediana del rango ajustada se calcula en 4.601% y en el ejercicio PAXAR DE COLOMBIA S.A., obtuvo una rentabilidad de -6.023% medida a través del indicador MO.

En el mismo requerimiento, la DIAN señaló que, por lo anterior, las dos operaciones deben ser ajustadas a la mediana, de acuerdo con el artículo 260-2 parágrafo 2 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, solicitó informar *“los Ajustes realizados en la declaración de Renta y Complementarios por el periodo gravable de 2007; de no ser así, favor presentar declaración de corrección evidenciando el ajuste respectivo a la mediana, aportando los soportes de manera detallada de forma matemática y conforme a la citada norma”*.

- El 23 de julio de 2009⁹, la demandante presentó respuesta al requerimiento ordinario en la que explicó por qué no efectuó ningún ajuste en la declaración de renta por el año gravable 2007.

⁷ Folio 10 c.a.

⁸ Folio 15 c.a.

⁹ Folio 18 c.a.

- El 17 de septiembre de 2010, la DIAN profirió el requerimiento especial¹⁰ en el que bajo el supuesto de que las operaciones efectuadas con vinculados en el exterior no se encuentran a valores de mercado, propuso disminuir costos en \$1.367.030.000 y aumentar ingresos en \$1.095.367.000, lo que generó el desconocimiento total del saldo a favor, la determinación de un saldo a pagar de \$260.235.000 y la imposición de una sanción por inexactitud por \$1.339.544.000.
- El 20 de diciembre de 2010, la actora respondió el requerimiento especial¹¹, modificó la declaración comprobatoria de 2007 y corrigió la declaración de renta del año gravable 2007¹².
- El 9 de mayo de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000065 que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial¹³.
- El 11 de julio de 2011, la demandante presentó el recurso de reconsideración,¹⁴ modificó la documentación comprobatoria de 2007, para cambiar el análisis económico en las páginas 88 a 107, que coincide con la modificación realizada a dicho documento en la respuesta al requerimiento especial¹⁵. Así, la modificación a la documentación comprobatoria de 2007 incluyó lo siguiente:
 - La modificación de la segmentación del estado de pérdidas y ganancias de las actividades de manufactura y distribución.
 - La disminución de la operación de otros ingresos, pues su monto correcto es \$14.284.000 y no \$317.530.000. Por tal razón, la demandante alegó que no está obligada a presentar documentación

¹⁰ Folio 148 c.a.

¹¹ Folio 166 c.a.

¹² La modificación a la documentación comprobatoria y la corrección provocada por el requerimiento especial no fueron tenidas en cuenta por la DIAN. No obstante, la actora no dice nada al respecto.

¹³ Folio 199 c.a.

¹⁴ Folio 233 c.a.

¹⁵ Folio 267 c.a.

comprobatoria, con fundamento en el artículo 1º del Decreto 4349 de 2004, pues para el año 2007 no superó la cifra de \$216.850.000.

- Con el recurso de reconsideración, la actora presentó la corrección a la declaración de renta del año 2007. En dicha corrección disminuyó los costos en \$431.995.000 y calculó la sanción por inexactitud en \$117.503.000, que corresponde a la sanción reducida del artículo 713 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el saldo a favor pasó de \$576.980.000 a \$312.599.000¹⁶.
- Mediante la Resolución No. 900.058 del 6 de junio de 2012, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, confirmó la adición de ingresos por \$1.095.367.000 y el desconocimiento de costos por \$1.367.030.000. No obstante, aceptó la sanción reducida y por ello determinó la sanción por inexactitud en \$1.222.041.000.

En dicho acto, la DIAN señaló que *“la declaración de corrección parcial provocada [con ocasión de la liquidación oficial de revisión] cumple con los requisitos de procedencia, por tal razón es viable su incorporación como válida”*. Sin embargo, desestimó parcialmente la corrección porque aunque aceptó la sanción reducida no aceptó la disminución de costos en \$431.995.000, que la actora declaró en la corrección provocada por la liquidación oficial.

En relación con la corrección a la documentación comprobatoria, en el acto que decidió el recurso, la DIAN afirmó que *“se encuentra demostrado que la corrección a la documentación comprobatoria no se realizó dentro del término de firmeza contemplado en el artículo 714 del Estatuto Tributario, pues se hizo con posterioridad a la notificación del requerimiento especial, por lo cual frente a ella no puede predicar validez por extemporánea, por lo que no se encuentra violación alguna por tal hecho”*.

¹⁶ Folio 250 c.a.

De esta forma, la DIAN estimó que la actora estaba obligada a presentar la documentación comprobatoria en relación con “otros ingresos”, ya que el monto excedía la suma de \$216.850.000 y que la corrección a la documentación comprobatoria fue presentada de manera extemporánea. Por tanto, no podía aceptar la disminución de los ingresos de \$317.530.000 a \$14.284.000 con fundamento en el artículo 714 del Estatuto Tributario. Por la misma razón, tampoco podía aceptar la corrección de la operación por compra de inventarios.

Además consideró que procede la sanción por inexactitud impuesta por cuanto se configuran los supuestos contemplados en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

El a quo negó las pretensiones de la demanda, porque la modificación a la documentación comprobatoria no podía ser analizada por la DIAN, pues se presentó de manera extemporánea. En consecuencia, consideró que procedía la modificación a la declaración de la actora, con base en la documentación comprobatoria que suministró.

Oportunidad para corregir la documentación comprobatoria

Sobre la oportunidad de corregir la documentación comprobatoria y su incidencia en la declaración de renta, la Sala precisa lo siguiente:

El régimen de precios de transferencia consagrado en el Capítulo XI del Libro Primero del Estatuto Tributario se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año gravable hayan celebrado operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior y

que en tales condiciones para determinar sus ingresos, costos y deducciones, deben utilizar los precios o márgenes de utilidad como si las hubieran realizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La razón de este tratamiento especial para los contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentren en las condiciones de vinculación anotadas, es evitar que los valores utilizados en la multiplicidad de operaciones mercantiles entre los vinculados sean diferentes a los que se hubieran aplicado si las transacciones se hubieran llevado a cabo con personas o entidades ajenas a esa vinculación, es decir, a precios de mercado en condiciones normales.

Acerca de la justificación del régimen de precios de transferencia, la Corte Constitucional señaló que¹⁷:

*“Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, 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 mediante los asignados arbitrariamente.***

*Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias (sic) de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el **comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas**, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria” (Resalta la Sala)*

La aplicación del régimen de precios de transferencia tiene efectos directos en la determinación de la base gravable del impuesto de renta. Por ello, los

ingresos, costos y deducciones informados en la declaración informativa individual de precios de transferencia, cuyo soporte es la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario¹⁸, deben coincidir con los que aparecen informados en la declaración de renta. De no ser así, la Administración tiene facultad de revisar la declaración y modificarla para que se ajuste al régimen de precios de transferencia, como se desprende del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.¹⁹

Según la DIAN, la declaración informativa individual de precios de transferencia, sus anexos y la documentación comprobatoria, tienen efectos directos en la determinación del impuesto sobre la renta, por lo cual los términos de corrección de aquellas son los mismos que se tienen para la firmeza de la declaración de renta.

¹⁷ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-815 del 18 de noviembre de 2009 M.P. Nilson Pinilla

¹⁸ **Estatuto Tributario, artículo 260-4. Documentación comprobatoria.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, dentro de los plazos y condiciones que establezca el Gobierno Nacional.

Dicha documentación deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta así lo requiera”.

¹⁹ **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:

[...]

Cuando el contribuyente no hubiere presentado la declaración informativa, o la hubiere presentado con inconsistencias, no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa, pero la Administración Tributaria efectuará **las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia**, o de la no presentación de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria, en la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año gravable, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V del Estatuto Tributario.

[...]”

En consecuencia, en su criterio, no debe tenerse en cuenta la corrección a la documentación comprobatoria, conforme con la cual los ingresos y los costos de la actora eran inferiores a los informados, por cuanto dicha corrección “no se realizó dentro del término de firmeza contemplado en el artículo 714 del Estatuto Tributario, pues se hizo con posterioridad a la notificación del requerimiento especial”²⁰, tesis avalada por el a quo.

La Sala precisa que si bien la declaración informativa individual de precios de transferencia, sus anexos y la documentación comprobatoria tienen efectos directos en la determinación del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, esto no significa que el plazo para corregir esa información sea el mismo plazo previsto en la ley para que quede en firme la declaración de renta. Lo anterior, porque no existe norma que expresamente así lo determine.

En efecto, en relación con la documentación comprobatoria, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario señala, en lo pertinente, 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:

A. Documentación comprobatoria

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales se suministró la información de manera extemporánea, presente errores, no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (Valor año base 2004).

En los casos en que no sea posible establecer la base, la sanción por extemporaneidad o por inconsistencias de la documentación comprobatoria será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos

²⁰ Folio 282 (vuelto) c.a.

netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (Valor año base 2004).

2. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales no se suministró la información, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004) y el desconocimiento de los costos y deducciones, originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las cuales no se suministró la información.

Quando no sea posible establecer la base, la sanción será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

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 de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

Las sanciones pecuniarias a que se refiere el presente artículo, se reducirán al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada en el pliego de cargos, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta y cinco por ciento (75%) de tal suma, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la dependencia que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que

fueron determinados conforme con el régimen de precios de transferencia".

La norma parcialmente transcrita no prevé que la documentación comprobatoria deba corregirse antes de la notificación del requerimiento especial en renta. Por el contrario, permite que se subsanen las omisiones relacionadas con dicha documentación incluso después de expedida la liquidación oficial de revisión, lo que permite inferir que la documentación comprobatoria puede corregirse, también, con ocasión del recurso de reconsideración.

En consecuencia, si bien el artículo 260-10 del E.T prevé unas sanciones pecuniarias por presentar la documentación comprobatoria de manera extemporánea, con errores o cuando la información de dicha documentación no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, y determina los eventos y términos en que procede la reducción de la sanción, dicha norma no fija un plazo límite para la corrección de la documentación comprobatoria. Tampoco prevé que la consecuencia, por ejemplo, de presentar la corrección a la documentación comprobatoria después de la notificación del requerimiento especial sea tener dicha documentación como no presentada.

Se debe tener en cuenta que la determinación de estas sanciones obedece al principio de legalidad²¹, conforme con el cual las sanciones que puede imponer la Administración son aquellas que están determinadas **previamente y de forma precisa en la ley**. Sobre este principio, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente:²²

²¹ El artículo 29 de la Constitución Política prevé:

“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio. En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”.

²² Sentencia C-475 de 2004.

*“[...] En efecto, dicho principio [se refiere al principio de legalidad de las sanciones], que forma parte de las garantías integrantes de la noción de debido proceso, exige la determinación precisa de las penas, castigos o sanciones que pueden ser impuestas por las autoridades en ejercicio del poder punitivo estatal. Su operancia no se restringe a los asuntos penales, sino que tiene plena validez en el campo de la actividad sancionatoria de la Administración, toda vez que la misma Carta enuncia que “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.” (C.P art. 29). (...) 4. **La finalidad del principio de legalidad de las sanciones, que justifica su adopción constitucional, consiste en garantizar la libertad de los administrados y controlar la arbitrariedad judicial y administrativa mediante el señalamiento legal previo de las penas aplicables.** Y aunque la doctrina y la jurisprudencia han reconocido que en el derecho administrativo sancionador, y dentro de él el disciplinario, los principios de tipicidad y legalidad no tienen la misma rigurosidad exigible en materia penal, aun así **el comportamiento sancionable debe estar precisado inequívocamente, como también la sanción correspondiente, a fin de garantizar el derecho al debido proceso a que alude el artículo 29 superior**”.* (Resalta la Sala)

Así pues, para que la Administración Tributaria pueda imponer una sanción, **previamente la ley debe definir de manera inequívoca tanto la conducta sancionable como la sanción correspondiente.** *A contrario sensu*, la **Administración no puede imponer sanciones que no existan en la ley ni crear sanciones, aunque resulten convenientes**, pues ello implica la violación del principio de legalidad de las sanciones y las penas.

Por lo anterior, para que pueda aplicarse la sanción de tener por no presentada la documentación comprobatoria presentada después de la notificación del requerimiento especial, dicha sanción debe estar prevista expresamente en la ley. No obstante, esta sanción no existe en la ley tributaria.

Por lo tanto, los declarantes de renta pueden corregir voluntariamente, o por solicitud de la administración, la documentación comprobatoria, aun después de haberseles notificado el requerimiento especial.

En consecuencia, la corrección a la documentación comprobatoria presentada el 11 de julio de 2011, esto es, con ocasión del recurso de reconsideración, debe tenerse como válida. Adicionalmente, fue conocida por la DIAN antes de que esta decidiera si mantenía o no la liquidación oficial de revisión, por lo cual debía tenerla en cuenta para resolver el recurso de reconsideración. De otra parte, la actora corrigió la declaración de renta con ocasión del recurso de reconsideración y la DIAN tuvo como válida dicha corrección.

Asimismo, la modificación a la documentación comprobatoria se encuentra debidamente soportada por la actora. En efecto, en el soporte de ingresos Paxar Perú SAC se precisó lo siguiente²³:

"2. SEGMENTACIÓN DE INGRESOS PAXAR PERÚ AÑO 2007

INGRESOS PAXAR PERÚ SAC	
Segmentación	Valor
<i>Manufactura</i>	-
<i>Distribución</i>	78.130.852
<i>Otros</i>	14.283.897
Total	92.414.749

3. EXPLICACIÓN SEGMENTO "OTROS INGRESOS" PAXAR PERÚ AÑO 2007

Factura	Valor \$	Valor USD	TRM
591273	73.225	33.00	2.218.94
596246	183.772	92.44	1.988.01
596384	1.263.923	635.00	1.990.43
596510	389.442	196.16	1.985.33
609745	220.008	108.70	2.023.99
613224	11.958.480	6.000.00	1.993.08
613329	195.048	97.44	2.001.72
Total	14.283.897	7.162.74	

Los ingresos de Paxar Perú por el año 2007 coinciden con los certificados expedidos por el revisor fiscal en el informe del 20 de diciembre de 2010²⁴.

²³ Folio 181 c.a.

Además, el valor de “otros ingresos” a Paxar Perú SAC, coinciden con las facturas aportadas, que se relacionan en el siguiente cuadro²⁵:

Factura	Folio	Valor \$	Valor USD	TRM
591273	185	73.225	33.00	2.218.94
596246	186	183.772	92.44	1.988.01
596384	187	1.263.923	635.00	1.990.43
596510	188	389.442	196.16	1.985.33
609745	189	220.008	108.70	2.023.99
613224	190	11.958.480	6.000.00	1.993.08
613329	191	195.048	97.44	2.001.72
Total		14.283.897	7.162.74	

Los anteriores documentos no fueron controvertidos por la DIAN y corroboran que por el año gravable en discusión, la actora obtuvo ingresos del exterior, por concepto de “otros ingresos, por \$14.283.897.

Según el formato 1125 (que hace parte de la declaración informativa de precios de transferencia por el año gravable 2007), en dicho año gravable, la actora recibió “otros ingresos” de su compañía vinculada en el exterior PAXAR PERÚ S.A. por \$317.530.000. No obstante, la actora corrigió la documentación comprobatoria con base en la cual elaboró la DIIPT y demostró que el valor de tales ingresos no fue de \$317.530.000, sino de \$14.284.000.

Por lo tanto, no estaba obligada a preparar documentación comprobatoria, respecto de esta operación, pues el monto anual acumulado de los ingresos que la demandante obtuvo de PAXAR PERU SAC en el año 2007 (\$14.283.897) por concepto de “otros ingresos” fue inferior al exigido en el

²⁴ Folio 184 c.a

²⁵ Folios 185 191 c.a.

literal a) del artículo 1º del D.R. 4349 de 2004 para presentar dicha documentación (\$216.850.000)²⁶.

Lo anterior, conforme con el artículo 1º literal a) del Decreto Reglamentario 4349 de 2004, que señala lo siguiente:

“Artículo 1º. Contribuyentes obligados a presentar declaración informativa y a preparar y conservar documentación comprobatoria. Todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior, deberán tener en cuenta para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, para la determinación, en el impuesto sobre la renta y complementarios de sus ingresos ordinarios y extraordinarios, costos, deducciones, activos y pasivos.

Sin perjuicio de lo anterior y de conformidad con lo establecido en los artículos 260-4, 260-8 y en el parágrafo 2º del artículo 260-6 del Estatuto Tributario, están obligados a presentar declaración informativa y a preparar y conservar documentación comprobatoria:

a) Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior, cuyo patrimonio bruto en el último día del respectivo año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

No habrá lugar a preparar y conservar documentación comprobatoria por aquellos tipos de operación señalados en el artículo 5º del presente decreto, cuyo monto anual acumulado en el correspondiente año gravable no supere los quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes del período gravable al cual corresponda la documentación comprobatoria;

²⁶ La DIAN profirió la liquidación oficial de revisión demandada, porque: “las operaciones económicas bajo los conceptos de Otros Ingresos (código 19) en cuantía de \$317.530.387 y egresos por concepto de compras netas de inventarios para producción (código 20) por valor de \$1.395.060.018 se encontraban por fuera de los rangos establecidos.

Por todo lo expuesto, no procedía la adición de ingresos del exterior, pues los valores declarados fueron los que realmente obtuvo la actora por concepto de “otros ingresos”, como se encuentra debidamente probado.

En cuanto al rechazo de costos en el exterior, se observa que a pesar de tener como válida la corrección provocada²⁷, la DIAN no aceptó la modificación presentada por la actora para disminuir costos por \$431.995.000, y confirmó el valor determinado en la liquidación oficial de revisión, así:

CONCEPTO	V/R LIQ PRIVADA	V/R DETERMINADO LIQ OFIC DE REVISIÓN	V/R DECLARACIÓN DE CORRECCIÓN	CON OCASIÓN DEL RECURSO RECONSID
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	19.550.912.000	20.646.279.000	19.550.912.000	20.646.279.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	536.018.000	536.018.000	536.018.000	536.018.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCI	457.488.000	457.488.000	457.488.000	457.488.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	20.544.418.000	21.639.785.000	20.544.418.000	21.639.785.000
TOTAL INGRESOS NETOS	20.544.418.000	21.639.785.000	20.544.418.000	21.639.785.000
COSTOS DE VENTA	14.211.054.000	12.844.024.000	13.779.059.000	12.844.024.000
OTROS COSTOS	5.967.000	5.967.000	5.967.000	5.967.000
TOTAL COSTOS	14.217.021.000	12.849.991.000	13.785.026.000	12.849.991.000
TOTAL DEDUCCIONES	5.965.400.000	5.965.400.000	5.965.400.000	5.965.400.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	361.997.000	2.824.394.000	793.992.000	2.824.394.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	212.805.000	2.675.202.000	644.800.000	2.675.202.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	72.354.000	909.569.000	219.232.000	909.569.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	72.354.000	909.569.000	219.232.000	909.569.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	72.354.000	909.569.000	219.232.000	909.569.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	649.334.000	649.334.000	649.334.000	649.334.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	0	260.235.000	0	260.235.000
SANCIÓN POR INEXACTITUD	0	1.339.544.000	117.503.000	1.222.041.000
TOTAL SALDO A FAVOR	576.980.000	0	312.599.000	0
TOTAL SALDO A PAGAR	0	1.599.779.000	0	1.482.276.000

Además, según el demandante, una vez corregida la declaración de renta de 2007, con ocasión del recurso de reconsideración, con base en la modificación a la documentación comprobatoria, la operación “compra neta de inventarios para producción” se ajustó a la mediana de este segmento, es decir, a la mediana del rango de que trata el parágrafo 2º del artículo 260-2 del Estatuto Tributario. Esta conclusión no fue desvirtuada por la DIAN en la resolución que

²⁷ Folio 281 (vuelto c.a.)

resolvió el recurso de reconsideración, porque no tuvo en cuenta la documentación comprobatoria.

Igualmente, en el expediente consta que la modificación a la documentación comprobatoria del año gravable 2007, presentada el 11 de julio de 2011, incluyó la “modificación del análisis económico de las operaciones “compra neta de inventarios para producción” y “compra neta de inventarios para distribución” y eliminó la operación “otros ingresos” del año gravable 2007”²⁸. Dado que el contenido mismo de la modificación no fue cuestionado por la DIAN y, se insiste, la corrección a la declaración de renta que reflejó dicha modificación fue reconocida por la DIAN, la Sala tiene como válidas tanto la modificación a la documentación comprobatoria como la corrección a la declaración de renta del año gravable 2007.

Sanción por inexactitud

Toda vez que se desvirtuaron las modificaciones efectuadas a la declaración de corrección presentada por la actora el 7 de julio de 2011, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud por las glosas correspondientes.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de corrección presentada por la actora el 7 de julio de 2011 correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 2007.

²⁸ Folio 267 c.a

En relación con la condena en costas, la Sala revoca la decisión de condenar en costas a la demandante y niega la condena en costas en esta instancia, por las siguientes razones:

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 regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.** Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.*

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

- “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.” (Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues la sentencia apelada fue revocada. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala²⁹, esta circunstancia debe 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”**.

Como en este caso no existe prueba de que las costas se hayan causado, se revoca la condena en costas que se impuso en primera instancia. En su lugar, se niega la condena en costas en ambas instancias.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

²⁹ 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.

PRIMERO: ANÚLANSE los actos demandados.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de declaración de corrección presentada por la actora el 7 de julio de 2011, correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 2007.

RECONÓCESE a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 187 del cuaderno principal.

No se condena en costas en las dos instancias.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Expediente: 050012333000201200586-01 (21226)
Demandante: Avery Dennison Retail Information Services Colombia S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Medio de Control Nulidad y Restablecimiento del Derecho
FALLO
