## SANCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance

## Para la doctrina, el principio de favorabilidad aplica en el ámbito del derecho sancionatorio de la administración porque “los actos que imponen la pena son formalmente administrativos pero materialmente jurisdiccionales”, por lo que en su expedición se “debe brindar también las protecciones propias del derecho penal que tiene en la favorabilidad una de sus más preciadas expresiones de indemnidad, defensa y seguridad del ciudadano”.

## SANCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA - Aplicación del principio de favorabilidad

La Corte Constitucional ha dicho que la aplicación del principio de la irretroactividad de la ley tributaria, previsto en la Constitución Política [arts. 338 y 363], no puede ser absoluta cuando se trata de modificaciones que resultan benéficas al contribuyente.

## RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Procedente para actuaciones jurídicas no consolidadas - Reiteración jurisprudencial

Es así como en la sentencia C-878/11 , la Corte Constitucional expuso que “[…] se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior”. (…) 1.1 Con ocasión de la Ley 1607 de 2012 y en materia de precios de transferencia, el legislador introdujo un régimen sancionatorio más beneficioso para los contribuyentes y, adicionalmente, señaló una serie de principios que la Administración debe tener en cuenta al momento de imponer la sanción correspondiente [art. 197].

**SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD - Situación jurídica no consolidada**

Para resolver, la Sala observa que si bien es cierto, los actos administrativos enjuiciados [Resolución Sanción Nro. 312412011000041 del 29 de junio de 2011 y Resolución Nro. 900.173 del 25 de julio de 2012 que la confirmó], fueron proferidos con anterioridad a la expedición y promulgación de la Ley 1607 de 2012 [26 de diciembre de 2012] , también lo es, que en aplicación de los artículos 29 de la Constitución Política y 197 de la Ley 1607 de 2012, el Tribunal bien podía tener en cuenta la sanción más favorable prevista en la ley, en este caso, la señalada en el artículo 121 de la ley en cita, que a pesar de tratarse de una norma posterior a la ocurrencia de los hechos, resultaba aplicable al caso sub examine porque hacía menos gravosa y proporcional la sanción impuesta por la DIAN a la actora en el curso de una actuación administrativa que está en discusión; por lo tanto, se trata de una situación jurídica que aún no se encuentra consolidada. Se precisa que una situación jurídica no está consolidada cuando se está debatiendo o es susceptible de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa , como ocurre en este caso, que en términos de la Corte Constitucional se está ante una situación jurídica en curso respecto de la legalidad los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN le impuso a la sociedad actora la sanción por extemporaneidad en la DIIPT del año 2008, discusión que será definida con la presente sentencia.

## CONSEJO DE ESTADO

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## SECCION CUARTA

## Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

**Radicado número: 25000-23-37-000-2012-00413-01(20970)**

**Actor: TELMEX COLOMBIA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

**FALLO**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del diecinueve (19) de febrero de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que en su parte resolutiva dispuso lo siguiente:

***PRIMERO.*** *Se declara la* ***nulidad parcial*** *de los siguientes actos administrativos expedidos por la DIAN a cargo de la sociedad TELMEX COLOMBIA SA NIT. 830.068.957-7 en lo que atañe al monto de la sanción impuesta:*

1. ***Resolución Sanción Nro. 312412011000041 del 29 de Junio*** (sic)***de 2011****, mediante la cual se impuso la sanción establecida en el numeral 1 del literal B) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario por concepto de sanción de extemporaneidad en la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia por el año gravable 2008.*
2. ***Resolución No.*** *(sic)* ***900.173 del 25 de Julio*** *(sic)* ***de 2012*** *por medio de la cual se confirma la Resolución Sanción No. (sic) 312412011000041 del 29 de Junio* (sic) *de 2011.*

***SEGUNDO:*** *A título de restablecimiento del derecho se declara que la citada sociedad debe cancelar por concepto de sanción por extemporaneidad y el correspondiente recargo a que hacen referencia los actos declarados nulos en forma parcial un monto de TRES MILLONES OCHENTA Y NUEVE MIL PESOS MONEDA CORRIENTE ($3.089.000), según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO:*** *No hay condena en costas. En firme esta providencia, hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente. Por secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado, el remanente de lo consignado para gastos del proceso.*

1. **ANTECEDENTES**
   1. **Los hechos**

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente se destacan los siguientes hechos:

El 13 de julio de 2009, fecha en la que venció el plazo para declarar, la sociedad TELMEX COLOMBIA S.A. [en adelante TELMEX] con NIT 830.068.957-7 [hoy con el NIT. 830.053.800-4] inició el proceso para presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia [DIIPT] del año gravable 2008, pero, por “***errores en la página MUISCA no fue posible terminar con la transmisión de la declaración***”[[1]](#footnote-1).

Por el error que presentó el sistema de la DIAN, el 14 de julio de 2009, mediante *e mail*, se le informó a los funcionarios de los puntos de contacto a nivel nacional de esa entidad que se habilitó una plataforma “*UNICAMENTE para que los contribuyentes que presentaron a tiempo el formato anexo 1125 y que tuvieron inconvenientes para presentar la Declaración 120 puedan acceder a través de esta dirección a presentar la Declaración Informativa Individual sin sanción*”[[2]](#footnote-2).

Sin embargo, “*cuando la persona encargada de la presentación de la declaración en representación de la sociedad TELMEX se acercó a las instalaciones de la DIAN el día 14 de julio de 2009 y habló con el ingeniero Edgardo García, quien en ese momento era el encargado del proceso de la presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia, éste le informó que TELMEX solamente podía presentar el formulario de Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia liquidando la sanción contemplada en el Artículo 260-10 del E.T.*”[[3]](#footnote-3).

El 15 de julio de 2009, la sociedad presentó la DIIPT, pero, se generó con sanción por $170.045.000[[4]](#footnote-4).

El 25 de noviembre de 2009, TELMEX presentó solicitud de corrección en los términos del artículo 589 del ET, en consideración a los hechos antes expuestos y con la finalidad de reducir la sanción por extemporaneidad a cero pesos ($0)[[5]](#footnote-5).

El 15 de marzo de 2010, la UAE - DIAN profirió la Liquidación Oficial Informativa Individual de Precios de Transferencia - Corrección Nro. 900001 en la que se eliminó la sanción por extemporaneidad[[6]](#footnote-6).

El 22 de diciembre de 2010, la Administración profirió el Pliego de Cargos Nro. 312382010000173 por el que se propuso la liquidación de la sanción por extemporaneidad sobre la liquidación oficial de corrección señalada con anterioridad, incrementada en un 30%[[7]](#footnote-7).

El 21 de enero de 2011, el apoderado de TELMEX respondió el anterior pliego de cargos y solicitó que se dejara en firme la liquidación oficial y que no se impusiera la sanción propuesta, porque la presentación extemporánea de la DIIPT del año 2008 se debió a un error en los sistemas informáticos electrónicos de la DIAN y no por causas imputables a la sociedad[[8]](#footnote-8).

El 29 de junio de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción Nro. 312412011000041 por la que le impuso sanción por extemporaneidad a TELMEX, por la suma de $170.045.000, incrementada en un 30% [$51.014.000], para un total de $221.059.000[[9]](#footnote-9).

Mediante escritos radicados el 29 y 31 de agosto de 2011, TELMEX interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción[[10]](#footnote-10).

El 22 de septiembre de 2011, se expidió el Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración Nro. 001230, porque la sociedad omitió aportar el certificado de existencia y representación legal[[11]](#footnote-11).

Mediante la Resolución Nro. 001455 del 20 de octubre de 2011, la DIAN revocó el auto inadmisorio del recurso de reconsideración[[12]](#footnote-12).

Con la Resolución Nro. 900.173 del 25 de julio de 2012, la DIAN decidió el recurso de reconsideración y confirmó la resolución sanción.

* 1. **Las pretensiones**

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [en adelante CPACA], la parte de demandante solicitó:

1. *Declarar nula la Resolución No.* (sic) *900.173 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN del 25 de Julio* (sic) *de 2012, por medio de la cual se confirma la Resolución Sanción Nro. 312412011000041 del 29 de Junio* (sic) *de 2011, esta última expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.*

1. *Declarar nula la Resolución Sanción Nro. 312412011000041 del 29 de Junio* (sic) *de 2011, esta última expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se impuso la sanción establecida en el numeral 1 del literal B) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario a la sociedad TELMEX COLOMBIA S.A. NIT. 830.068.957-7 por concepto de sanción de extemporaneidad de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia por el año gravable 2008 del 15 de Julio de 2009.*
2. *Que como restablecimiento del derecho se ordene a la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes , -DIAN-, que se liquide la sanción de extemporaneidad aplicando el artículo 120 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012, que modifica el art. 260-11 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.*
3. *Que se profiera la sentencia dentro de los parámetros establecidos en el Capítulo VI de la Ley 1437 de 2011.*
4. *Que se condene en costas al demandado.*

**Las normas violadas y el concepto de la violación**

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29, 363 de la Constitución Política [CP], 3 numerales 2 y 11, 47 y 50 de la Ley 1437 de 2011 [CPACA], 43 de la Ley 962 de 2005, 10 del Código Civil [CC] sustituido por el artículo 5 de la Ley 57 de 1887 y 177 del Código de Procedimiento Civil [CPC].

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

* + 1. **Violación del principio de legalidad**

En los actos administrativos demandados la Administración no valoró el grado del daño que la sociedad le causó como consecuencia del incumplimiento, por un día, en la presentación de la DIIPT del año 2008.

La DIAN tampoco tuvo en cuenta que la actora intentó cumplir con el deber legal de presentar la declaración de manera oportuna, conforme con lo previsto en la Resolución Nro. 5381 de 2009 y que por la “***acción dolosa exteriorizada en la ineficiente gestión***”[[13]](#footnote-13) del servicio informático electrónico gestionado por la DIAN, no fue posible culminar con el trámite. Esto se prueba con los pantallazos arrojados por el sistema.

* + 1. **Violación del principio de tipicidad**

La DIAN, al realizar el proceso de adecuación típica para imponer la sanción prevista en el literal b) del numeral 1 del artículo 260-10 del ET recurrió a complementaciones subjetivas. Además, indicó que la sanción obedeció a la “*omisión o errónea liquidación de sanciones correspondientes año 2008*”[[14]](#footnote-14), cuando la norma en cita se refiere a la sanción por retardo en la presentación de la declaración.

* + 1. **Violación del principio de presunción de inocencia**

La Administración fundamentó la procedencia de la sanción impuesta por los supuestos “***traumatismos que puede generar la inobservancia del deber de contribuir con el financiamiento del Estado****, y de las obligaciones accesorias que de él se derivan*”[[15]](#footnote-15) [negrilla de la parte actora]; traumatismos que no están evidenciados en el proceso.

Aunque se admitió que el 13 de julio de 2009 se presentó una falla en los servicios informáticos electrónicos, la DIAN, contrario a lo dicho en el *e mail* del 14 de julio de 2009, le negó la oportunidad a la sociedad actora de presentar la declaración correspondiente y sin sanción, a pesar de que esta había presentado en tiempo el formato 1125.

Si bien es cierto, la Administración afirmó que las fallas aducidas como causantes de la imposibilidad para continuar con la transmisión de la DIIPT no fueron ocasionadas por el sistema de la entidad, no es menos cierto que el correo electrónico enviado el 14 de julio de 2009 a los funcionarios de la DIAN evidencia que en esa fecha se presentaron inconvenientes con el sistema informático electrónico que impidieron que algunos contribuyentes pudieran terminar de transmitir la declaración correspondiente y, en el caso concreto, fue imposible corregir el error de digitación en el número total de registros de los archivos de envío que en lugar de digitar 13 se hizo 3, lo que trajo como consecuencia que no se pudo terminar el proceso correspondiente.

* + 1. **Violación del principio de proporcionalidad subsumido en el principio de equidad**

La entidad demandada desconoció el precedente jurisprudencial contenido en las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferidas el 24 de febrero de 2003, radicado Nro. 12972[[16]](#footnote-16); el 8 de mayo de 2008, radicado Nro. 15841[[17]](#footnote-17); el 5 de mayo de 2000, radicado Nro. 9782; el 1º de marzo de 2002, radicado Nro. 9634 y el 11 de noviembre de 2009, radicado Nro. 17311[[18]](#footnote-18), al imponer de manera desproporcionada e inequitativa la sanción en discusión, sin tener en cuenta los días de retraso en la presentación de la declaración [1 día] y el daño causado al Estado.

* + 1. **Violación del principio de igualdad**

Se está sometiendo a la sociedad demandante a un trato desigual, injusto y desproporcionado frente a los contribuyentes que el 13 de julio de 2009 tuvieron inconvenientes con el sistema de la DIAN y que al igual que la actora, no pudieron concluir la transmisión de la declaración, pero, se les dio la oportunidad de terminarla al día siguiente sin sanción.

* + 1. **Violación del principio de eficacia administrativa**

Este principio se infringe ante la constante negativa de la DIAN de reconocer que el 13 de julio de 2009 se presentaron fallas en el sistema informático de esa entidad, que evidencia ineficacia administrativa.

* + 1. **Violación del artículo 47 del CPACA en conexidad con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y 10 del CC, sustituido por el artículo 5 de la Ley 57 de 1887**

La posición de la DIAN, según la cual, para el 13 de julio de 2009 no existía DIIPT del año 2008 y, por lo tanto, no se podían corregir los errores de conformidad con la Ley 962 de 2005, contradice lo previsto en el artículo 43 de la norma en cita, en el que se prevé que la Administración debe corregir de oficio “***el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto***” [negrilla y subraya de la parte actora], lo que incluye los documentos tales como el formulario Nro. 100066500440819 “*Presentación de Información por Envío de Archivos*”, mediante el cual se acreditó el recibo del documento Dmuisca\_010112509200900000016.xml, que son el sustrato esencial de los precios de transferencia del año 2008

Por lo anterior, concluyó que la corrección se podía realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para el efecto maneja la entidad[[19]](#footnote-19).

* + 1. **Violación del principio de graduación de las sanciones**

El 1% de la sanción por extemporaneidad al que se refiere el numeral 1 del literal b) del artículo 260-10 del ET se aplicó sin ponderar de manera proporcional el tiempo por el que se dejó de presentar la DIIPT, desconociendo la interpretación que en materia sancionatoria ha hecho la Sección Cuarta del Consejo de Estado[[20]](#footnote-20).

Adicionalmente, la DIAN calculó la sanción en consideración a un mes de extemporaneidad cuando en realidad solo fue por un día, debido a que tenía hasta el 14 de julio de 2009 para presentar la declaración sin sanción.

Por lo mismo, no resulta procedente el incremento del 30% de la sanción en aplicación del artículo 701 del ET.

* + 1. **Violación del principio de la carga dinámica de la prueba**

En el procedimiento administrativo la DIAN actuó como juez al darle la connotación de prueba a la respuesta dada por el Jefe de Coordinación de Dinámica de la Operación de los Servicios Informáticos Electrónicos, en la que se afirmó que el 13 de julio de 2009 el sistema funcionó normalmente, cuando, en términos del artículo 251 del CPC, este documento se denomina instrumento público y del mismo no se le corrió traslado a la sociedad.

Solicitó que se de aplicación al artículo 745 del ET ante el vacío probatorio en relación con las causas que impidieron que el 13 de julio de 2009 la sociedad concluyera con el proceso de presentación de la DIIPT del año 2008.

* + 1. **Reducción de la sanción en virtud del principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012**

En aplicación del principio de favorabilidad, solicitó que la sanción por extemporaneidad se calcule en la forma contemplada en el artículo 120 de la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 260-11 del ET a partir del 1º de enero de 2013, en concordancia con lo previsto en el artículo 197 de la ley en cita[[21]](#footnote-21).

* 1. **La contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación[[22]](#footnote-22):

Propuso excepciones previas por indebida representación del demandante, por falta de facultad para demandar un acto administrativo, por indebida acumulación de pretensiones y por falta de requisitos para demandar[[23]](#footnote-23).

Adicionalmente, expuso que la sociedad demandante tenía la obligación de presentar la DIIPT el 13 de julio de 2009 pero, por errores que se pueden presentar en el proceso de envío, como error al firmar el archivo y error en los archivos, cuya solución depende del contribuyente en la forma divulgada por la DIAN en su página oficial, dicha declaración tan solo se presentó el 15 de julio siguiente, es decir, de manera extemporánea.

Está probado que el 13 de julio de 2009 los sistemas de la DIAN funcionaron normalmente. Además, no se expidió resolución por la que se indicara que por causas de fuerza mayor o caso fortuito en esa fecha no hubo disponibilidad del sistema declaración y pago electrónico.

De haber existido circunstancias no atribuibles al contribuyente que impidieron que la DIIPT fuera presentada de manera oportuna, la única alternativa establecida por el legislador para que no proceda la sanción por extemporaneidad consiste en la presentación en forma litográfica de la declaración, al día siguiente del vencimiento, esto es, el 14 de julio de 2009, invocando y probando las causales de fuerza mayor que le impidieron presentar la declaración en medio electrónico [arts. 579-2 del ET y 4 del D.R. 1791 de 2007].

No se desconoció el principio de presunción de inocencia porque está demostrada la ocurrencia de la infracción prevista en el artículo 260-10 del ET y no se probó la causal de exoneración.

En cuanto al principio de especialidad sostuvo que resulta imposible corregir los errores que la sociedad cometió en el formulario 1125, porque las correcciones a las que se refieren la Ley 962 de 2005, la Circular 118 de 2005 y el Oficio DIAN 029093 de 2010, se realizan sobre documentos o declaraciones presentadas y en relación con inconsistencias puramente formales, no respecto de archivos previos necesarios en el trámite de presentación de la declaración.

Tampoco se vulneró el principio de gradualidad de las sanciones previsto en el artículo 50 de la Ley 1437 de 2011, porque la Ley 1430 de 2010 no estaba vigente al momento de proferirse la resolución sanción y porque en la sentencia C-815 de 2009[[24]](#footnote-24), la Corte Constitucional concluyó que la determinación de las sanciones por incumplimiento en la presentación de la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior durante la vigencia fiscal correspondiente, o de los ingresos netos o del patrimonio bruto reportados en la declaración de renta de ese año gravable, no vulneran los derechos constitucionales.

Afirmó que al existir norma legal clara y expresa es esta la que se debe aplicar y aunque los pronunciamientos de los tribunales ilustran sobre la aplicación de la ley, no por ello deja de tener el carácter de criterio auxiliar.

Es la propia Constitución Política la que previó que las normas de carácter tributario no tienen carácter retroactivo [arts. 338 y 363], sin prever ninguna excepción.

El principio de favorabilidad aplica en materia penal y laboral más no en derecho tributario.

En el caso concreto la norma aplicable, por encontrarse vigente al momento de la presentación extemporánea de la DIIPT, es el artículo 260-10 del ET y no el artículo 120 de la Ley 1607 de 2012 que modificó la forma de cuantificación de la sanción, haciéndola menos gravosa.

Solicitó que no se tenga como prueba el *e mail* del 14 de julio de 2008 porque se trata de una comunicación interna dirigida a los funcionarios de la DIAN, sin que exista razón para que el contribuyente haya tenido acceso a la misma.

En todo caso, puso de presente que del contenido de la citada comunicación no se desprende que el 13 de julio de 2009 se hayan presentado problemas en el sistema de la DIAN, porque no se indica tal fecha en su contenido y los plazos para la presentación de la declaración habían comenzado desde el 8 de julio de ese año.

Se opuso a la condena en costas solicitada por la parte actora porque esta no procede en los casos en los que se ventile un interés público, como ocurre en este asunto, en el que tampoco se incurrió en conductas dilatorias o temerarias por parte de la entidad [art. 188 del CPACA].

* 1. **La sentencia apelada**

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho dispuso que la sociedad actora debía pagar $3.089.000 por concepto de sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT del año 2008, por las siguientes razones:

Precisó que si bien es cierto que el 13 de julio de 2009 el sistema de la DIAN arrojó error cuando el contribuyente estaba realizando el trámite de presentación de la declaración del DIIPT, este debió acatar lo previsto en el artículo 4 del Decreto 1791 de 2007.

Comoquiera que la sociedad actora presentó en forma extemporánea la DIIPT del año 2008 -con el envío del formato 120- y no probó las circunstancias de fuerza mayor que justificaran el incumplimiento de la obligación, se configuró el supuesto fáctico que da lugar a la imposición de la sanción por extemporaneidad.

En cuanto al correo electrónico del 14 de julio de 2009, aclaró que se trata de una información interna que no está dirigida a los contribuyentes y que de la misma no se puede establecer que la DIAN haya otorgado un trato preferencial para que todos aquellos que el día anterior tuvieron inconvenientes en la presentación de la declaración de DIIPT, lo pudieran hacer al día siguiente sin sanción.

En este asunto no se puede aplicar el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 porque la sociedad aún no había presentado la declaración.

Afirmó que el principio de favorabilidad aplica en materia de sanciones tributarias[[25]](#footnote-25) y que como en el caso concreto no se está ante una situación jurídica consolidada, se debe tener en cuenta la Ley 1607 de 2012, por lo que la sanción se debe tasar a razón de 50 UVT por cada día hábil de retardo [en este caso dos][[26]](#footnote-26), lo que equivale a $2.376.300 más el incremento del 30% previsto en el artículo 701 del ET, es decir $713.000, lo que arroja la suma total de $3.089.000.

Finalmente, no condenó en costas a la DIAN en atención a la salvedad prevista en el artículo 188 del CPACA [cuando se ventile un interés público].

* 1. **El recurso de apelación**

Laparte demandadainterpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia.

Para el efecto expuso que tal y como lo señaló el Tribunal en la sentencia apelada, está probado que la sociedad actora presentó de manera extemporánea la DIIPT por el año 2008, sin liquidarse la correspondiente sanción, es decir, se configuró el hecho sancionable que no puede ser atribuido a la Administración porque el error en el que se incurrió con el anexo 1125 -digitar erradamente el total de los registros de archivos- se debió subsanar conforme al procedimiento informado por la DIAN de manera general.

Adicional a lo anterior, la actora omitió seguir el procedimiento fijado en la ley para ser eximida de la sanción por extemporaneidad.

Discrepó con el *a quo* respecto de la aplicación de la Ley 1607 de 2012, porque la legalidad de los actos administrativos demandados se debió analizar a la luz de las normas vigentes en el momento de la ocurrencia de los hechos, por encontrarse consolidados. De lo contrario, se vulnera el principio de legalidad de los tributos [art. 338 CP] y de irretroactividad [art. 363 CP].

La norma aplicable al *sub examine*, esto es, el numeral 1 del literal b) del artículo 260-10 del ET no le otorga la posibilidad al intérprete de realizar un ejercicio de graduación o modificación del porcentaje o base de la sanción, porque esta labor fue hecha por el propio legislador y analizada con ocasión de la sentencia C-815 de 2009, en la que se examinaron los principios de gradualidad y proporcionalidad.

No se desconoció lo previsto en el artículo 50 de la Ley 1437 de 2011 porque esta norma no estaba vigente para la época de los hechos.

En conclusión, en la actuación demandada no se desconocieron los principios de proporcionalidad y de gradualidad de la sanción.

* 1. **Los alegatos de conclusión**

La **parte demandante** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

Aclaró que en este caso no se pretendió la aplicación retroactiva del artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, sino el reconocimiento del principio de favorabilidad en materia sancionatoria administrativa y, por supuesto, en materia tributaria[[27]](#footnote-27), en relación con una situación jurídica que no está consolidada por encontrarse en discusión la procedencia de la sanción por la presentación extemporánea de la DIIPT del año 2008.

Puso de presente que en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 se plasmó y reconoció expresamente el principio de favorabilidad en la aplicación de las sanciones fijadas en el régimen tributario nacional, con lo que se procuró terminar con las interpretaciones sobre este tema.

La **parte demandada** solicitó que se tengan en cuenta los argumentos expuestos por el *a quo* respecto de la concurrencia del hecho sancionable y su atribución de manera exclusiva a la sociedad contribuyente.

Reiteró la imposibilidad de aplicar en este asunto la Ley 1607 de 2012, por tratarse de una situación jurídica consolidada, que debe analizarse a la luz de las normas vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos en discusión, por lo que concluyó que en este asunto no se desconocieron los principios de proporcionalidad y de gradualidad de la sanción.

**El Ministerio Público** guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1. **Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si en el presente asunto y en atención del principio de favorabilidad resultaba procedente aplicar la Ley 1607 de 2012 para efectos de graduar la sanción impuesta a la sociedad actora por haber incurrido en extemporaneidad al presentar la DIIPT del año 2008.

1. **El principio de favorabilidad en materia tributaria** 
   1. La Corte Constitucional ha dicho que la aplicación del principio de la irretroactividad de la ley tributaria, previsto en la Constitución Política [arts. 338 y 363], no puede ser absoluta cuando se trata de modificaciones que resultan benéficas al contribuyente[[28]](#footnote-28).

Es así como en la sentencia C-878/11[[29]](#footnote-29), la Corte Constitucional expuso que “*[…]**se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación* ***inmediata*** *de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de* ***período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado,*** *caso en el cual se está frente al fenómeno de* ***retrospectividad de la ley*** *y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior*” [negrilla original].

* 1. Para la doctrina, el principio de favorabilidad aplica en el ámbito del derecho sancionatorio de la administración porque “*los actos que imponen la pena son formalmente administrativos pero materialmente jurisdiccionales*”, por lo que en su expedición se “*debe brindar también las protecciones propias del derecho penal que tiene en la favorabilidad una de sus más preciadas expresiones de indemnidad, defensa y seguridad del ciudadano*”[[30]](#footnote-30).
  2. Con ocasión de la Ley 1607 de 2012[[31]](#footnote-31) y en materia de precios de transferencia, el legislador introdujo un régimen sancionatorio más beneficioso para los contribuyentes y, adicionalmente, señaló una serie de principios que la Administración debe tener en cuenta al momento de imponer la sanción correspondiente [art. 197][[32]](#footnote-32).

Dentro de estos principios se encuentra el de favorabilidad, según el cual “*[e]n materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*”[[33]](#footnote-33).

* 1. En reciente jurisprudencia, la Sección Cuarta de esta Corporación aceptó la aplicación del principio de favorabilidad previsto de manera expresa en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, porque constituye un elemento fundamental del debido proceso; siempre y cuando se trate de situaciones jurídicas no consolidadas y en materia sancionatoria[[34]](#footnote-34).

1. **El caso concreto** 
   1. En el asunto *sub examine* está probado y así lo expuso el Tribunal en la sentencia apelada, que TELMEX presentó de manera extemporánea [por 2 días] la DIIPT del año 2008 y omitió liquidarse la correspondiente sanción.
   2. También está probado que en aplicación de la norma vigente para el momento de los hechos, vale decir, el literal b) del numeral 1 del artículo 260-10 del ET[[35]](#footnote-35), la DIAN le impuso sanción a la sociedad demandante por $221.059.000. Para llegar a esta cifra se tomó como base de liquidación de la sanción la suma de $17.004.521.000[[36]](#footnote-36), se le aplicó el porcentaje del 1% y al resultado de $170.045.000 se le incrementó en un 30%, conforme con lo ordenado en el artículo 701 del ET, es decir $51.014.000.
   3. Pero, en la sentencia apelada y con sujeción al principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, el Tribunal aplicó la sanción por extemporaneidad señalada en el artículo 121 de la ley en cita, que modificó el artículo 260-11 del ET, norma según la cual “*[c]uando la declaración informativa se presente dentro de los quince días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para su presentación habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente a cincuenta (50) UVT por cada día hábil de retardo, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a setecientos cincuenta (750) UVT*” [literal a) del numeral 1].
   4. Para resolver, la Sala observa que si bien es cierto, los actos administrativos enjuiciados [Resolución Sanción Nro. 312412011000041 del 29 de junio de 2011 y Resolución Nro. 900.173 del 25 de julio de 2012 que la confirmó], fueron proferidos con anterioridad a la expedición y promulgación de la Ley 1607 de 2012 [26 de diciembre de 2012][[37]](#footnote-37), también lo es, que en aplicación de los artículos 29 de la Constitución Política y 197 de la Ley 1607 de 2012, el Tribunal bien podía tener en cuenta la sanción más favorable prevista en la ley, en este caso, la señalada en el artículo 121 de la ley en cita, que a pesar de tratarse de una norma posterior a la ocurrencia de los hechos, resultaba aplicable al caso *sub examine* porque hacía menos gravosa y proporcional la sanción impuesta por la DIAN a la actora en el curso de una actuación administrativa que está en discusión; por lo tanto, se trata de una situación jurídica que aún no se encuentra consolidada.
   5. Se precisa que una situación jurídica no está consolidada cuando se está debatiendo o es susceptible de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativa[[38]](#footnote-38), como ocurre en este caso, que en términos de la Corte Constitucional se está ante una situación jurídica en curso[[39]](#footnote-39) respecto de la legalidad los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN le impuso a la sociedad actora la sanción por extemporaneidad en la DIIPT del año 2008, discusión que será definida con la presente sentencia.
   6. En este orden de ideas, se concluye que le asiste razón al Tribunal al aplicar el principio de favorabilidad para graduar la sanción por extemporaneidad a cargo de la sociedad demandante, conforme con lo previsto en el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260-11 del ET, por ser la norma más favorable respecto del cálculo de la sanción relativa a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa del régimen de precios de transferencia.
   7. En efecto, la norma aplicada por el Tribunal para resolver el presente asunto, es la más favorable, incluso, comparada con el artículo 111 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016[[40]](#footnote-40), que se encuentra vigente y que consagra que la presentación extemporánea de la documentación comprobatoria dará lugar a una sanción por extemporaneidad, para casos como el presente, del 0.02% del valor total de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia.
   8. Aclara la Sala que aunque coexistan sucesivas normas sobre la manera en la que se debe determinar la sanción por extemporaneidad, en cada caso concreto se debe aplicar la que resulte más favorable al contribuyente, en aplicación del principio de favorabilidad y del artículo 29 de la Constitución Política.
   9. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

**FALLA**

**Primero:** **CONFÍRMASE** la sentencia del diecinueve (19) de febrero de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección “A”.

**Segundo:** **RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora Laura Marcela Rincón Vega, como apoderada de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 428.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**Presidente de la Sección**

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

1. Fl. 192 c.p. [↑](#footnote-ref-1)
2. Fl. 81 c.p. [↑](#footnote-ref-2)
3. Fl. 192 c.p. [↑](#footnote-ref-3)
4. Fl. 27 c.a. Nro. 1. [↑](#footnote-ref-4)
5. Fls. 13 a 24 c.a. Nro. 1. [↑](#footnote-ref-5)
6. Fls. 10 a 12 c.a. Nro. 1. [↑](#footnote-ref-6)
7. Fls. 37 a 45 c.a. Nro. 1. [↑](#footnote-ref-7)
8. Fls. 46 a 60 c.a. Nro. 1. [↑](#footnote-ref-8)
9. Fls. 135 a 144 c.a. Nro. 1. [↑](#footnote-ref-9)
10. Fls. 146 a 164 y 168 a 197 del c.a. Nro. 2. [↑](#footnote-ref-10)
11. Fl. 213 c.a. Nro. 2. [↑](#footnote-ref-11)
12. Fls. 215 a 216 c.a. Nro. 2. [↑](#footnote-ref-12)
13. Fl. 197 c.p. [↑](#footnote-ref-13)
14. Cfr. el numeral primero de la parte resolutiva de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. [↑](#footnote-ref-14)
15. Cfr. la página 15 de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. [↑](#footnote-ref-15)
16. En la que se analizó la sanción prevista en el artículo 651 del ET y se concluyó que esta debe guardar proporcionalidad con los días de atraso en la entrega y que corre a partir del día siguiente al vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se complete esta sobre la totalidad de la información correspondiente a un mismo día de recaudo. [↑](#footnote-ref-16)
17. En esa oportunidad la Sala expuso que a la luz del artículo 36 del CCA las decisiones discrecionales deben ser proporcionales a los hechos que les sirven de causa, es decir, para el caso concreto, a la calificación del daño producido y a la graduación de la sanción. [↑](#footnote-ref-17)
18. En estas últimas se analizó la debida interpretación del artículo 634 del ET, respecto de la liquidación de los intereses moratorios. [↑](#footnote-ref-18)
19. Transcribió apartes de la sentencia de esta Sección del 31 de mayo de 2012, radicado Nro. 17918, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. [↑](#footnote-ref-19)
20. Se refirió a las sentencias del 1º de marzo de 2002, radicado Nro. 12393, C.P. Germán Ayala Mantilla en la que se analizó el tema de la gradualidad por información extemporánea y del 8 de noviembre de 2007, radicado Nro. 15674, C.P. María Inés Ortiz Barbosa en la que se afirmó que la aplicación de la sanción prevista en el artículo 676 del ET debe calcularse sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo, porque lo sancionable es el retraso. [↑](#footnote-ref-20)
21. En sustento de su petición citó y transcribió apartes de las sentencias de esta Sección, proferidas el 26 de octubre de 2009, radicado Nro. 16371, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y el 19 de mayo de 2011, radicado Nro. 17317, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. [↑](#footnote-ref-21)
22. Fls. 114 a 140 del c.p. [contestación de la demanda] y fls. 250 a 260 [contestación de la adición de la demanda]. [↑](#footnote-ref-22)
23. En la audiencia inicial celebrada el 28 de octubre de 2013 la Magistrada Ponente expuso: (i) que la excepción por indebida representación del demandante “***debe prosperar***” porque el poder se confirió para demandar la resolución que decidió el recurso de reconsideración y no el acto principal, lo que fue subsanado con el poder visible en el folio 302 del c.p, (ii) que como la excepción por indebida acumulación de pretensiones se basa en la aplicación de las normas constitucionales y legales propias de la imposición de las sanciones relativas al régimen de precios de transferencia, este punto sería resuelto en la sentencia y (iii) que como la excepción de inepta demanda por falta de requisitos no da lugar a la terminación del proceso, lo procedente era negar esta esta excepción y emitir pronunciamiento sobre las disposiciones presuntamente vulneradas en la sentencia [Fls. 292 a 300 del c.p.]. [↑](#footnote-ref-23)
24. Mediante esta sentencia se declararon exequibles, por los cargos analizados, los apartes demandados del artículo 260-10, literal b), del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 y los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006. [↑](#footnote-ref-24)
25. Transcribió apartes de las sentencias C-619 de 2001 y C-207 de 2003. [↑](#footnote-ref-25)
26. Porque la DIIPT se debió presentar el 13 de julio de 2009 y se hizo el 15 de julio siguiente. [↑](#footnote-ref-26)
27. Transcribió apartes de las sentencias C-386 de 1996 y C-922 de 2001. [↑](#footnote-ref-27)
28. La sentencia que se puede calificar de fundadora de la línea de interpretación de la aplicación del principio de favorabilidad corresponde a la C-527/96, M.P. Jorge Arango Mejía, en la que se expuso lo siguiente: “*Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe*.

    Acerca de la aplicación del principio de favorabilidad de las normas sustantivas en el derecho tributario la Corte Constitucional se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias C-527-96, C-926-00, Sentencia C-619-01, C-806-01, Sentencia C-952-07, C-686-11, C-878-11 y C-785 de 2012. [↑](#footnote-ref-28)
29. M.P. Juan Carlos Henao Pérez. [↑](#footnote-ref-29)
30. Ossa Arbeláez, Jaime, Derecho administrativo sancionador. Una aproximación dogmática, segunda edición, Legis Editores S.A, Bogotá, 2009, Pp. 309-310. [↑](#footnote-ref-30)
31. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Publicada en el Diario Oficial Nro. 48.655 del 26 de diciembre de 2012. [↑](#footnote-ref-31)
32. En el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 se dispuso que **l**as sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: legalidad, lesividad, favorabilidad, proporcionalidad, gradualidad, economía, eficacia e imparcialidad. Además previó la aplicación de principios e integración normativa al señalar que en la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley. [↑](#footnote-ref-32)
33. Cfr. el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. [↑](#footnote-ref-33)
34. Sentencias del 12 de noviembre de 2015, radicado Nro. 66001-23-33-000-2012-00029-01 [20087], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 25 de abril de 2016, radicado Nro. 05001233300020130002401 [20670] y del 8 de agosto de 2016, radicado Nro. 250002327000201200332-01 [20747], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Asunto: sanción por corrección de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia del año gravable 2008, 2006 y 2008, respectivamente. [↑](#footnote-ref-34)
35. “*El uno por ciento (1%) del valor 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 retardo en la presentación de la declaración, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT”.* [↑](#footnote-ref-35)
36. Corresponde al valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas. [↑](#footnote-ref-36)
37. Ver Nota 31. [↑](#footnote-ref-37)
38. Este criterio fue expuesto en la sentencia del 12 de noviembre de 2015, radicado Nro. 66001-23-33-000-2012-00029-01 [20087], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 25 de abril de 2016, radicado Nro. 05001233300020130002401 [20670], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. [↑](#footnote-ref-38)
39. En la sentencia C-619/01, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, se expuso que “[…] *todo proceso debe ser considerado como una serie de actos procesales concatenados cuyo objetivo final es la definición de una situación jurídica a través de una sentencia. Por ello, en sí mismo no se erige como una situación consolidada sino como una situación en curso*. [↑](#footnote-ref-39)
40. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [↑](#footnote-ref-40)