



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2022-00008-00 (26345)
Demandantes	ADP Y GHCP
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Sanción por omisión en la documentación comprobatoria de precios de transferencia. Informe maestro.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide la demanda de simple nulidad interpuesta por **ADP y GHCP**, en la que se pretende la nulidad de los Conceptos Nros. 100208221-784 del 2 de julio de 2020 y 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, y el numeral II del Concepto Nro. 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021, proferidos por la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ante la DIAN se formularon las siguientes preguntas:

- *“Un contribuyente obligado a presentar la Documentación Comprobatoria, esto es, Informe Local e Informe Maestro, para el año gravable 2017 cuyo vencimiento para presentarla fue el 17 de septiembre de 2018, pero solo presentó en su oportunidad el Informe Local y con posterioridad presentó el Informe Maestro. En consecuencia, resultan los siguientes interrogantes: ¿Cuál es la sanción aplicable? ¿Cuál es la base para calcular la sanción que corresponda?”¹*
- *(...) si el contribuyente presenta de forma oportuna su Informe Local del ejercicio 2019, con vencimiento el 17 de julio de 2020, pero de manera extemporánea el Informe Maestro del mismo año, que vence el 22 de diciembre de 2020, ¿podría configurarse la sanción por omisión señalada en el párrafo anterior si de cualquier manera el hecho de que el vencimiento del Informe Maestro sea posterior al del Informe Local configura en sí mismo una entrega “parcial” de la Documentación Comprobatoria? De no aplicarse dicha sanción, ¿se considera que hay alguna otra sanción aplicable y cuál sería?*

Por otra parte, si el contribuyente presenta de forma oportuna el Informe maestro y de manera extemporánea el Informe Local, bajo los escenarios de que tengan la misma o distinta fecha de vencimiento, ¿se configura igualmente sanción por omisión?

Finalmente, en el escenario en que el contribuyente presente de manera extemporánea tanto el Informe Local como el Informe Maestro correspondiente al ejercicio 2020 (que tienen distintas fechas de vencimiento), ¿cuál sería la sanción aplicable y si dicha sanción se calcularía para para(sic) cada uno de los reportes, es decir, dos sanciones? Y en dado caso ¿cuáles serían las sanciones aplicables a cada informe?”²

¹ DIAN, Concepto 100208221-784 del 2 de julio de 2020, SAMAI, Índice 2, ED_DEMANDAY_DEMANDA NULIDADCON(.PDF) NroActua 2, folio 35

² DIAN, Concepto 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, SAMAI, Índice 2, ED_DEMANDAY_DEMANDA NULIDADCON(.PDF) NroActua 2, folio 39



Mediante los Conceptos Nro. 100208221-784 del 2 de julio de 2020 y 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, la entidad absolvió las consultas indicando respectivamente que:

- “(...) para efectos sancionatorios, se ha establecido que a la Documentación Comprobatoria comprendida por el Informe Local y el Informe Maestro le son aplicables las sanciones establecidas en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario y el régimen sancionatorio del Informe País por País corresponde al establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Consecuentemente, en el supuesto objeto de consulta, será aplicable la sanción por omisión de información en la Documentación Comprobatoria establecida en el numeral 4 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario (...)

Lo anterior, toda vez que al no presentar el Informe Maestro se cumple con el hecho sancionable establecido en la disposición, el cual corresponde a la **omisión de información** en la Documentación Comprobatoria que no corresponde al monto de la operación.”³

- “1. Mediante Oficio No. 0784 del 2 de julio de 2020, este Despacho manifestó: “la Documentación Comprobatoria supone una unidad de información, entendida esta como un todo y comprendida por el Informe Local, Informe Maestro e Informe País por País.

No obstante, para efectos sancionatorios, se ha establecido que a la Documentación Comprobatoria comprendida por el Informe Local y el Informe Maestro le son aplicables las sanciones establecidas en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario y el régimen sancionatorio del Informe País por País corresponde al establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario”.

2. Teniendo en cuenta lo anterior, la primera fecha de vencimiento, esto es, la fecha de envío del Informe Local, constituye el presupuesto de partida para determinar si la documentación comprobatoria se presentó de forma oportuna o extemporánea.
3. Es decir, en cualquier caso bajo el cual no se realice el envío del Informe Local en la fecha de vencimiento correspondiente, se estará en presencia de una extemporaneidad en la Documentación Comprobatoria, siendo aplicable la sanción contenida en el numeral 1 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, ya sea que este se envíe extemporáneamente de manera aislada o junto con el Informe Maestro.
4. Ahora bien, si el Informe Local se presentó dentro del término establecido y, posteriormente el Informe Maestro se presenta después de la fecha de vencimiento, se considera que la Documentación Comprobatoria fue enviada oportunamente, no obstante existe una omisión en la información derivada del envío tardío del Informe Maestro y, consecuentemente, será aplicable la sanción por omisión de información en la Documentación Comprobatoria establecida en el numeral 4 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, conforme lo indicado por este Despacho en el Oficio No. 0784 del 2 de julio de 2020.”⁴

Posteriormente, se solicitó a la DIAN la reconsideración del Concepto nro. 100208221-784 del 2 de julio de 2020, ante lo cual la Administración de Impuestos emitió el numeral II del Concepto nro. 100202208 – 338 del 24 de septiembre de 2021, en el cual concluyó:

“Este Despacho se permite reiterar lo expuesto en el Oficio No.784 del 2 de julio de 2020, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario y en concordancia con el artículo 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016 en el cual establece que: “Para la aplicación de las sanciones de que trata el literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, se entenderá que la documentación comprobatoria comprende tanto el Informe Local como el Informe Maestro.”, por lo tanto, se desprende que la documentación comprobatoria

³ DIAN, Concepto 100208221-784 del 2 de julio de 2020, SAMAI, Índice 2, ED_DEMANDAY_DEMANDA NULIDADCON(.PDF) NroActua 2, folio 36 y 37

⁴ DIAN, Concepto 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, SAMAI, Índice 2, ED_DEMANDAY_DEMANDA NULIDADCON(.PDF) NroActua 2, folio 40



es una única unidad, la cual está integrada por el Informe Local y el Informe Maestro cuando haya lugar a este último.

Así, en el caso en el que en la fecha de vencimiento de presentación de la documentación comprobatoria únicamente se hubiese presentado el Informe Local, se entiende que la documentación comprobatoria se ha presentado de forma oportuna pero omitiendo parte de su contenido en lo relativo al Informe Maestro, toda vez que como se indicó previamente, la misma se entiende como una unidad, generándose el hecho sancionable de omisión de información en la Documentación Comprobatoria, establecido en literal b) de los numerales 4 o 5, según corresponda, del Literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario.”⁵

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), **ADP y GHCP** formularon las siguientes peticiones:

«A. SE DECLARE LA **NULIDAD** de:

1. El concepto No. 100208221-784 del 2 de julio de 2020 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN;
2. El numeral II del Concepto No. 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021 proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN; y
3. El Concepto 100208221-1152 del 28 de julio de 2021 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.

B. Con fundamento en los argumentos expuestos en el numeral XI de este escrito, y en los artículos 229, 230 y 231 del CPACA, SE DECRETE LA **MEDIDA CAUTELAR DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los conceptos No. 100208221-784 del 2 de julio de 2020 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN; 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021 proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN (numeral II); y 100208221-1152 del 28 de julio de 2021 emitido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.»⁶.

Para estos efectos, invocaron como normas violadas los artículos 260 (sic) numerales 1 y 4 del literal A del Estatuto Tributario, y 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016.

Preliminarmente, explicaron el contexto legal del régimen de precios de transferencia, haciendo énfasis en el principio de plena competencia, el análisis de comparabilidad y el cumplimiento de las obligaciones formales, a través de la presentación de la declaración informativa y la documentación comprobatoria; integrada ésta última por los informes local, maestro y país por país.

Aclararon que cada informe se presenta en forma independiente, con formatos distintos y con plazos que no coinciden desde 2019.⁷

Afirmaron que, si bien la documentación comprobatoria de precios de transferencia es una unidad integrada por tres informes distintos, el hecho de que se envíen con

⁵ DIAN, Concepto 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021, SAMAI, Índice 2, ED_DEMANDAY_DEMANDANULIDADCON(.PDF) NroActua 2, folio 44

⁶ SAMAI. Índice 2. PDF “ED_DEMANDAY_DEMANDANULIDADCON(.PDF) NroActua 2”

⁷ Para el informe local se utiliza el formato 1729, con vencimiento para la vigencia 2019 en julio y para las vigencias 2020 y 2021 en septiembre del año siguiente. El informe maestro se reporta en el formato 5231, con vencimiento en diciembre del año siguiente, meses después del informe local. El informe país por país se presenta en el formato 5254, con vencimiento en diciembre del año siguiente, meses después del informe local.



formatos diversos hace materialmente imposible su presentación simultánea, de allí que los informes necesariamente deban allegarse en momentos diferentes.

Comentaron que el artículo 260-11 del Estatuto Tributario tipifica como conductas sancionables, en relación con el informe local y el informe maestro, la omisión en su presentación, la extemporaneidad, la omisión de información, las inconsistencias y la corrección, de las cuales son relevantes para efectos de la demanda que presentan la sanción por extemporaneidad y por omisión de información. Además, relataron que el artículo 260-5 del Estatuto Tributario numeral 2 parágrafo 1 regula la obligación de presentar el informe país por país y la sanción en caso de incumplimiento, bajo el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Precisaron los cargos de nulidad así:

- 1. Violación del numeral 4 del literal A del artículo 260⁸ (sic) del Estatuto Tributario, por aplicación indebida de la norma y del artículo 1.6.3.1.4 del Decreto Único tributario 1625 de 2016, por error en su interpretación.**

Indicaron que, en el Concepto 784 de 2020, la DIAN absolvió la consulta relativa a las consecuencias sancionatorias de presentar en oportunidad el informe local y extemporáneamente el informe maestro y que, para resolver las mismas, la entidad aplicó indebidamente el tipo sancionatorio correspondiente a la omisión de información.

Afirmaron que la DIAN acierta al establecer que la documentación comprobatoria se integra de tres informes distintos, pero yerra al concluir que la entrega de una de las tres partes de la documentación comprobatoria (informe maestro) luego de la fecha límite para su envío oportuno equivale a omitir dicho informe, y, por tanto, procedente la sanción por omisión de información, lo cual es contraevidente por cuanto bajo ese supuesto el contribuyente sí presentó completa la documentación comprobatoria y no incurre en omisión alguna. Explicaron que la DIAN, al ignorar de plano la información extemporánea, le resta eficacia jurídica a su presentación, facultad que solo le compete al legislador.

Sostuvieron que la sanción por omisión de información en materia de la documentación comprobatoria tiene como supuesto fáctico que el contribuyente no suministre a la DIAN parte de la información que la integra y que, de acuerdo con las reglas de hermenéutica del Código Civil, el término omisión debe entenderse en su sentido natural y obvio, conforme con la definición del Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, que transcribieron.

Señalaron que, para que un contribuyente incurra en la conducta de omisión de información de la documentación comprobatoria, el mismo debe haberse “*abstenido*” de suministrar a la DIAN información relacionada con la documentación, o “*haber dejado de*” o “*no haberla*” suministrado.

Anotaron que el supuesto de la consulta consistía en que el contribuyente sí suministraba el informe maestro, pero tardíamente, con lo cual asimilar la conducta de envío extemporáneo a una omisión de la información equivale a darla como no presentada, consecuencia que no prevé la ley ni el reglamento, restando eficacia jurídica a un hecho cierto. Agregaron que dar por no presentada información que sí

⁸ El artículo donde se consagra las sanciones a que hace referencia la demanda es el 260-11 del Estatuto Tributario.



fue entregada es una ficción jurídica que solo puede ser creada por la ley, con lo cual la DIAN viola el principio de legalidad sancionatoria.

Aseguraron que la DIAN interpreta en forma errada el artículo 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016, pues si bien la documentación comprobatoria se integra por tres informes y los tipos sancionatorios del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, en principio, los cobijarían a todos, el artículo 260-5 ibidem establece sanciones diferentes para el informe país por país, por lo cual era procedente que, vía reglamento, se precisara que las sanciones del literal A del artículo 260-11 excluían el informe país por país. Así mismo, cuestionaron que la demandada se vale de la norma reglamentaria para concluir erradamente que la presentación tardía de los informes implica una omisión que es inexistente.

Reseñaron que el Concepto 338 ratificó lo expuesto en el Concepto 0784-2020, ignorando que el informe local se presenta en el formato 1729 y el informe maestro en el formato 5231, por lo cual forzosamente uno se presenta primero y el otro después, incluso con plazos distintos en las vigencias 2019 y 2020. Concluyeron que el contribuyente puede presentar a tiempo el informe local y extemporáneamente el informe maestro, o viceversa, lo cual no significa que el informe presentado fuera del plazo no tenga eficacia jurídica y se deba tener como omitido.

Manifestaron que, cuando la DIAN presume que la presentación del informe local agota la presentación de la documentación comprobatoria, hace incoherente e inaplicable el sistema de presentación de la documentación en formatos y tiempos distintos. Insistió en que si uno de los informes se presenta luego del plazo se incurre en extemporaneidad, no en omisión, incluso si se presenta de forma incompleta. Ejemplificaron dicha situación.

Sobre el Concepto 1152 de 2021, recalcaron que la Administración Tributaria determinó, en forma arbitraria y caprichosa, las consecuencias de presentar en forma extemporánea el informe maestro cuando se ha presentado el informe local a tiempo, pues el primero no se puede presentar antes que el segundo y, adicionalmente, se resta de plano todo efecto jurídico a un hecho cierto, cual es la efectiva presentación del informe maestro, aun en forma extemporánea.

Precisaron que, aceptar la tesis planteada por la Administración implicaría que fuera más gravoso presentar un informe a tiempo y el otro por fuera de término, que presentar ambos por fuera del plazo.

2. Violación del numeral 1 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, por falta de aplicación de la norma

Transcribieron el numeral A.1 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario que prevé la sanción por presentación extemporánea de la documentación comprobatoria y reiteraron que para el informe país por país se aplican las reglas del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Afirmaron que no discuten que los informes local y maestro integren la documentación comprobatoria como una misma unidad de información, ni que estos se presentan en formatos y tiempos distintos. No obstante, estimaron que la presentación tardía de alguno de los dos informes conlleva a que la documentación, como conjunto, se entienda presentada extemporáneamente, configurándose la



sanción del numeral A.1 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario y no la del numeral A.4, como afirma la DIAN, en una interpretación que deja de lado el principio de proporcionalidad entre el daño y la sanción.

Solicitaron la suspensión provisional de los conceptos demandados.

Oposición a la demanda

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁹:

Transcribió apartes de los conceptos demandados para resaltar que en ellos se concluyó que la presentación extemporánea del informe maestro conllevaba la imposición de la sanción por omisión de información en la documentación comprobatoria, aun con la presentación oportuna del informe local.

Hizo referencia al artículo 260-11 del Estatuto Tributario y afirmó que la norma claramente señala que la presentación extemporánea de la documentación comprobatoria da lugar a la sanción por extemporaneidad, mientras que la omisión total o parcial de información relativa a operaciones con vinculados genera otra sanción.

Relató los motivos que originaron la expedición de los conceptos, en especial, la consulta del Director de Gestión de Fiscalización frente al supuesto en el cual se presenta oportunamente el informe local en 2018, y el informe maestro de manera posterior, teniendo en cuenta que el artículo 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016 establece que, para efectos sancionatorios, la documentación comprobatoria comprende ambos informes y que, para dicho año, estos tenían una misma fecha de presentación.

Reseñó que el Oficio 784 de 2 de julio de 2020 sostuvo que la documentación comprobatoria supone una unidad de información, comprendida por los informes local, maestro y país por país y que, para efectos sancionatorios, al informe local y maestro le son aplicables las sanciones del artículo 260-11 del Estatuto Tributario y al informe país por país la del artículo 651 ibidem.

Comentó que, la DIAN, al amparo del principio de legalidad tributaria, analizó los tipos sancionatorios del artículo 260-11 del Estatuto Tributario literal A, sobre lo cual presentó un cuadro con la descripción de los hechos sancionatorios por cada conducta y concluyó que, el no presentar la totalidad de la documentación comprobatoria (en este caso el informe maestro) se entiende como omisión y que no es posible aplicar la sanción por extemporaneidad, pues ello equivaldría a desconocer la unidad que supone la documentación comprobatoria y que el contribuyente presentó oportunamente el informe local, porque se estaría dando al informe maestro un tratamiento individual.

Contextualizó la consulta absuelta mediante el Concepto 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, esta vez para la documentación comprobatoria de los años 2019 y siguientes, con vencimientos distintos, en donde argumentó que: *i)* la fecha de envío del informe local constituye el presupuesto de partida para determinar si la documentación comprobatoria se presentó oportunamente, *ii)* si no se remite el

⁹ SAMAI. Índice 26. PDF "RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRONICO CONTESTADO MANDA26(.pdf) NroActua 26"



informe local en la fecha de vencimiento correspondiente, se estará en presencia de una extemporaneidad en la documentación comprobatoria, siendo aplicable la sanción contenida en el numeral 1 del literal A del artículo 260- 11 del Estatuto Tributario, aun cuando se presenta en conjunto o por separado del informe maestro, y *iii*) si el informe local se presenta en término y el informe maestro no, se considera que la documentación comprobatoria fue enviada oportunamente, no obstante existe una omisión en la información derivada del envío tardío del informe maestro y, por tanto, será aplicable la sanción por omisión de información en la documentación comprobatoria.

Agregó que no es posible imponer una sanción distinta a la de omisión por cuanto el régimen sancionatorio es restrictivo y debe contraerse a los supuestos que estrictamente constituyen el hecho sancionable, como es no presentar un informe que hace parte de la documentación comprobatoria, lo que implica que no se suministró la totalidad de la información. Indicó que aplicar la sanción por extemporaneidad generaría un fraccionamiento de la documentación, contrario a lo señalado en la Ley.

Señaló que el Concepto 338 del 24 de septiembre de 2021 reiteró la tesis expuesta en los anteriores pronunciamientos y que todos ellos atendieron el principio constitucional de legalidad, por cuanto la documentación comprobatoria conforma una unidad documental.

Trámite para sentencia anticipada

Mediante auto del 18 de mayo de 2022¹⁰ se negó la medida cautelar de suspensión provisional de los actos demandados.

Por auto del 23 de noviembre de 2022¹¹, se dispuso aplicar al *sub lite* el trámite de sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, para lo cual se fijó el litigio con base en el cual le corresponde a la Sala determinar la legalidad del Concepto Nro. 100208221-784 del 2 de julio de 2020, del Concepto Nro. 100208221-1152 del 28 de julio de 2021 y del Numeral II del Concepto Nro. 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021, proferidos por la DIAN, en los que se concluyó que si el contribuyente sujeto al régimen de precios de transferencia presenta oportunamente uno de los informes que conforman la documentación comprobatoria (local o maestro) y allega el otro de forma tardía, procede la imposición de la sanción por omisión de información establecida en el numeral 4 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario. Se deberá entonces determinar si dichos actos administrativos infringieron lo dispuesto en los numerales 1 y 4 del literal A del artículo 260-11 *ibidem* y en el artículo 1.6.3.1.4 del Decreto 1625 de 2016.

Dado que no había pruebas por practicar, se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público por el término común de 10 días para que presentaran sus alegatos y concepto, respectivamente.

Alegatos de conclusión

La **actora**¹² estimó que la DIAN, insiste en considerar un litigio diferente al planteado

¹⁰ Samai, índice 21.

¹¹ Samai, índice 34

¹² Samai. Índice 40. PDF: "39_MemorialWeb_Alegatos(.pdf) NroActua 40"



en la demanda, pues en ningún momento se ha puesto en duda que el informe local y el informe maestro constituyen una unidad de información, debido a que precisamente este hecho da lugar a que se imponga la sanción por extemporaneidad. Frente a la procedencia de la sanción por omisión de información, reiteró los argumentos de la demanda.

La **entidad demandada**¹³ reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado solicitó la nulidad de los conceptos demandados¹⁴ al estimar que el Concepto 100208221-784 del 2 de julio de 2020 adolece de falsa motivación y vulneró las normas en que debía fundarse, pues la DIAN interpretó el artículo 260-11 del Estatuto Tributario más allá de su tenor literal, pues de esta norma y del artículo 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016 no es dable concluir que los informes de la documentación comprobatoria sean una unidad para efectos sancionatorios, con lo cual se vulneró el principio de legalidad sancionatoria.

Agregó que la sanción por omisión de información se aplicaría a documentación no aportada dentro de un mismo informe y no al hecho de no aportar uno de ellos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los Conceptos Nros. 100208221-784 del 2 de julio de 2020 y 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, y el numeral II del Concepto Nro. 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021, proferidos por la DIAN.

Respecto de la documentación comprobatoria de precios de transferencia, los actos impugnados concluyeron que la sanción aplicable cuando se envía el informe local a tiempo y el informe maestro en forma extemporánea es la de omisión de información en la documentación comprobatoria, prevista en el numeral 4 literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario. Lo anterior debido a que, el informe local y el informe maestro suponen una unidad de información para efectos sancionatorios, y que es la fecha de envío del informe local la que constituye el presupuesto de partida para determinar si la documentación comprobatoria se presentó de forma oportuna o extemporánea.

En la demanda, los actores cuestionan la conclusión de la entidad pues estiman que el supuesto de la sanción por omisión es no suministrar la información, de manera que cuando se presenta el informe maestro extemporáneamente, la documentación se entrega completa, con lo cual, al aplicar la sanción por omisión se resta eficacia a la presentación de la información, aun tardía, efecto que solo puede prever el legislador y no la Administración Tributaria. Agregaron que, adicionalmente, los informes se presentan en formatos y plazos distintos y que la presentación tardía de alguno de ellos conlleva a que la documentación, como conjunto, se entienda presentada extemporáneamente, configurándose la sanción establecida en el literal A.1 del artículo 260-11 del Estatuto Tributario y no la del literal A.4.

¹³ Samai. Índice 50. PDF: "ALEGATOS DE CONCLUSIÓN O INTERVENCIONES_DIAN_DIAN2 NroActua 50"

¹⁴ Samai. Índice 49. PDF: "RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRÓNICO_CONCEPTO_CO NCEPTO202200 008(.pdf) NroActua 49"



La DIAN estima que no es posible aplicar la sanción por extemporaneidad pues ello equivaldría a desconocer dos aspectos, que el contribuyente presentó oportunamente el informe local y la unidad que supone la documentación comprobatoria, dando al informe maestro un tratamiento individual. Añade que no es posible imponer una sanción distinta a la de omisión, por cuanto el régimen sancionatorio es restrictivo y, el hecho de no presentar uno de los informes que hace parte de la documentación comprobatoria, implica no haber suministrado la totalidad de la información.

Inicialmente precisa la Sala que son dos las obligaciones formales del régimen de precios de transferencia que, si bien cumplen finalidades diferentes, permiten comprobar la aplicación del principio de plena competencia, en virtud del cual, para efectos del impuesto sobre la renta, en las operaciones celebradas con vinculados del exterior, los contribuyentes deben considerar: *“los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes”*. De un lado, a través de la declaración individual informativa de precios de transferencia (DIIPT) los contribuyentes informan los tipos de operaciones que realizaron con sus vinculados en el año gravable, mientras que, de otro lado, la documentación comprobatoria demuestra y soporta que los activos, ingresos, costos y deducciones involucrados en esas operaciones se determinaron entre las partes aplicando el principio de plena competencia.

El artículo 108 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 260-5 del Estatuto Tributario referente al contenido de la documentación comprobatoria e introdujo tres niveles de documentación, en línea con los estándares internacionales establecidos en la Acción 13 del proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En consecuencia, a partir de la reforma del año 2016, la documentación comprobatoria se compone de tres informes:

- i) Informe local: que contiene la información relativa a cada tipo de operación realizada por el contribuyente, y en donde se demuestra la correcta aplicación del principio de plena competencia;
- ii) Informe maestro, en el cual se reporta la información global relevante del grupo multinacional al que pertenece el contribuyente dentro de su contexto económico, legal, financiero y tributario; y
- iii) Informe país por país, compuesto por la información relativa a la asignación global de ingresos e impuestos pagados por el grupo multinacional, junto con ciertos indicadores relativos a su actividad económica a nivel global.

Ahora, el artículo 260-11 literal A del Estatuto Tributario regula las sanciones relativas al incumplimiento del deber de preparar y enviar la documentación comprobatoria, sin perjuicio de la salvedad hecha por el parágrafo 1 del artículo 260-5 ibidem, que prevé la aplicación del régimen sancionatorio del artículo 651 para el caso del informe país por país. En desarrollo de estas normas, el artículo 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016 clarificó que las sanciones del artículo 260-11 del Estatuto Tributario eran aplicables tanto al informe local como al informe maestro, en los siguientes términos:



“Artículo 1.6.3.1.4. Aplicación del régimen sancionatorio de la Documentación Comprobatoria. Para la aplicación de las sanciones de que trata el literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, se entenderá que la documentación comprobatoria comprende tanto el Informe Local como el Informe Maestro.

El régimen sancionatorio previsto para el Informe País por País, será el contemplado en el artículo 651 del estatuto tributario”

Así, el artículo 260-11 literal A establece sanciones para conductas tales como la extemporaneidad en la presentación, las inconsistencias, la no presentación, la omisión de información y la corrección de la documentación comprobatoria, entre otras. En lo que interesa a este proceso, las sanciones por extemporaneidad y por omisión total o parcial de información en la documentación comprobatoria están previstas como sigue:

“1. Sanción por extemporaneidad. La presentación extemporánea de la documentación comprobatoria dará lugar a una sanción por extemporaneidad, la cual se determinará de la siguiente manera:

- a) *Presentación dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para presentar la documentación comprobatoria: la presentación extemporánea de la documentación comprobatoria dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para su presentación, dará lugar a una sanción del cero punto cero cinco por ciento (0.05%) del valor total de las operaciones sujetas a documentar, sin que dicha sanción exceda la suma equivalente a cuatrocientas diecisiete (417) UVT.*
- b) *Presentación con posterioridad a los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para presentar la documentación comprobatoria: la presentación extemporánea de la documentación comprobatoria con posterioridad a los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para su presentación, dará lugar a una sanción del cero punto dos por ciento (0.2%) del valor total de las operaciones sujetas a documentar, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la documentación, sin que dicha sanción exceda por cada mes o fracción de mes la suma equivalente a mil seiscientos sesenta y siete (1.667) UVT.*

La sanción total resultante de la aplicación de este literal no excederá la suma equivalente a veinte mil (20.000) UVT.

(...)

4. Sanción por omisión de información en la documentación comprobatoria. Cuando en la documentación comprobatoria se omita información total o parcial relativa a las operaciones con vinculados, habrá lugar a una sanción equivalente a:

- a) *El dos por ciento (2%) de la suma respecto de la cual se omitió información total o parcial en la documentación comprobatoria.*
- b) *Cuando la omisión no corresponda al monto de la operación, sino a la demás información exigida en la documentación comprobatoria, la sanción será del dos por ciento (2%) del valor de la operación respecto de la cual no se suministró la información.*

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. Si no es posible establecer la base teniendo en cuenta la información consignada en la declaración informativa, dicha sanción corresponderá al uno por ciento (1%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente. Si no existieren ingresos, la sanción corresponderá al uno por ciento (1%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración de renta presentada por el contribuyente.

(...).”

Para resolver, es preciso observar que la potestad sancionatoria tributaria, como expresión del poder punitivo del Estado, se manifiesta a través de medidas coercitivas que pueden adoptar las autoridades administrativas con el fin de

preservar el deber constitucional de contribuir, dentro de criterios de justicia y equidad, las cuales deben ser garantes de los principios constitucionales ínsitos al derecho fundamental al debido proceso, entre ellos, el de tipicidad o taxatividad.

Así las cosas, el anterior principio, que se deriva del de legalidad, se manifiesta en: *“la descripción completa, clara e inequívoca del precepto - la orden de observar un determinado comportamiento, es decir de no realizar algo o de cumplir determinada acción - y de la sanción - la consecuencia jurídica que debe seguir a la infracción del precepto - y busca que la descripción que haga el legislador sea de tal claridad que permita que sus destinatarios conozcan exactamente las conductas reprochables, evitando de esta forma que la decisión sobre la consecuencia jurídica de su infracción, pueda ser subjetiva o arbitraria.”*¹⁵

La jurisprudencia constitucional ha establecido que, para que se predique el cumplimiento del contenido del principio de tipicidad, deben reunirse tres elementos: *“(i) Que la conducta sancionable esté descrita de manera específica y precisa, bien porque la misma esté determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas; (ii) Que exista una sanción cuyo contenido material este definido en la ley; y (iii) Que exista correlación entre la conducta y la sanción”*¹⁶ (Resalta la Sala). De allí que las circunstancias de hecho de la conducta deben enmarcarse indiscutible e indisolublemente en el precepto sancionatorio, para que pueda establecerse un nexo que justifique la aplicación de la sanción. En otras palabras, como lo ha sostenido la Sala¹⁷, la conducta y su correspondiente sanción deben atender la descripción normativa y no el parecer de la Administración Tributaria.

En lo que respecta entonces a la descripción normativa de las conductas que son sancionadas bajo el numeral 4 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual argumenta la DIAN como aplicable a los casos objeto de los conceptos demandados, es claro que las mismas parten del supuesto bajo el cual el contribuyente si preparó y envió la documentación comprobatoria a la Administración de Impuestos, pero que habiéndolo hecho no suministró en ella (ya sea en el informe local o en el informe maestro) información o parte de la misma sobre una o varias operaciones celebradas con vinculados.

A partir de lo expuesto, es claro que, bajo una interpretación gramatical de la norma, y como atinadamente lo señalan los demandantes y el concepto del Procurador Delegado, la omisión, como conducta típica para efectos de la sanción, implica que el contribuyente se abstuvo de suministrar información, total o parcial sobre una o varias operaciones celebradas con vinculados. A *contrario sensu*, la sanción por extemporaneidad se impone cuando la documentación comprobatoria se entrega o remite a la Administración Tributaria, pero se hace por fuera del vencimiento del término legal determinado para tal propósito.

Así las cosas, si bien el artículo 1.6.3.1.4. del Decreto 1625 de 2016 establece que los informes local y maestro componen una unidad para efectos sancionatorios, este hecho no implica que la presentación extemporánea del segundo se enmarque en las conductas que implican una omisión de información en la documentación comprobatoria, indicadas en el numeral 4 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, como erradamente lo interpretó la DIAN.

Obsérvese precisamente que, cuando el informe maestro se presenta por fuera del

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencias C-713 de 2012, M.P. Mauricio González Cuervo y C-739 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-343 de 2006, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 12 de febrero de 2020, C.P. Milton Chaves García y del 15 de septiembre de 2016, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



plazo legal, el contribuyente no se abstiene de cumplir el deber de presentación de la documentación ni, en principio, de reportar operaciones, pues efectivamente al entregar este informe a la Administración Tributaria está cumpliendo con su obligación, solo que en forma tardía. La presentación tardía se enmarca dentro de la conducta descrita en el numeral 1 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, que es sancionada por extemporaneidad.

Lo anterior es suficiente para concluir que la Administración, a través de los actos demandados, interpretó de forma errónea el hecho típico y en esa medida consideró la aplicación de una sanción que no correspondía a los hechos que fueron objeto de las consultas que generaron los actos. Por esta misma razón encuentra la Sala entonces que es innecesario ahondar en el argumento de la DIAN referente a que la fecha de presentación del informe local es el punto de partida para determinar si hay omisión o no en la documentación comprobatoria, cuando el informe local se presenta después del vencimiento del plazo previsto para tal efecto.

Aunado a lo anterior, es importante resaltar que el principio de proporcionalidad de las sanciones previene que estas sean arbitrarias o excesivas y que excedan el límite de lo razonable y moderado¹⁸, atendiendo la naturaleza de la conducta. En ese sentido, resulta desproporcionado que se castigue al contribuyente con la sanción por omisión en la información de la documentación comprobatoria, pues este ha cumplido el deber remitiendo el informe maestro, solo que tardíamente. Así mismo, debe considerarse que bajo este escenario la Administración Tributaria si contará con la información solicitada, que le permite desplegar sus funciones de una manera diferente a lo que sería en caso de no contar con la misma. De allí que es la sanción por extemporaneidad la que guarda razonabilidad con la conducta castigada.

En virtud de lo expuesto, la Sala anulará los Conceptos demandados por estimarlos contrarios a la Ley y al reglamento.

Costas

No se impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. Declarar la nulidad de los Conceptos Nros. 100208221-784 del 2 de julio de 2020 y 100208221-1152 del 28 de julio de 2021, y el numeral II del Concepto Nro. 100202208-338 del 24 de septiembre de 2021, proferidos por la DIAN.
2. Sin condena en costas.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de octubre del 2018, exp. 21923, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN