

DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Sanción por corrección incrementada en el 30%. Antes de la vigencia de la Ley 1607 de 2012 se supeditaba a que se corrigiera voluntariamente la declaración sin liquidar la sanción o liquidándola de forma incorrecta, de lo contrario, no procedía / FALTA DE CORRECCION VOLUNTARIA DE LA DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Aunque antes de la Ley 1607 de 2012 no daba lugar a la sanción por corrección incrementada, los errores en la declaración no impedían garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia porque la DIAN los podía sancionar con la modificación del denunciado de renta del periodo y la sanción por inexactitud / DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Sanción por corrección incrementada en el 30%. En vigencia de la Ley 1607 de 2012 procede frente a inconsistencias en la declaración, así se corrijan o no

De acuerdo con la interpretación armónica de los numerales 3 y 4 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la DIAN puede imponer la sanción por corrección solamente si el contribuyente corrige la declaración pero no liquida la sanción o la liquida de manera incorrecta. **No puede fijar la sanción por corrección incrementada en el 30% si el contribuyente no corrige la declaración informativa.** Por lo tanto, para la fecha de expedición del concepto acusado, la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa **estaba legalmente subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa.** Tal subordinación **no impide a la Administración garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia,** como lo entiende el acto acusado, pues el mismo artículo 260-10 del Estatuto Tributario faculta a la DIAN para sancionar los errores en la declaración informativa, **mediante la modificación a la declaración de renta del período respectivo y la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 E.T,** si se cumplen los supuestos del artículo 260-10 parágrafo del Estatuto Tributario. Así pues, 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 que corresponden a operaciones a valor de mercado, con la consiguiente sanción por inexactitud. En este orden de ideas, el acto demandado es nulo en cuanto sostiene que *“la imposición por parte de la administración tributaria, de la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el numeral 3° del literal B del artículo 260-10, no puede quedar subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa por parte del contribuyente, porque ello socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia”.* Al respecto se reitera que como las inconsistencias en la declaración informativa también se reflejan en la declaración de renta del contribuyente, el Estatuto Tributario previó dos situaciones: la primera, cuando el contribuyente corrige voluntariamente la declaración informativa, caso en el cual debe liquidar la sanción del artículo 260-10 (hoy 260-11) y en caso de que también corrija la declaración de renta, debe aplicar la sanción del artículo 644 ibídem. La segunda situación se presenta cuando el contribuyente no corrige ni la declaración informativa ni el denunciado de renta, evento en el cual el artículo 260-10 del Estatuto Tributario previó que en razón de las inconsistencias de la declaración informativa, la DIAN podía modificar la declaración de renta, mediante liquidación oficial de revisión e imponer sanción por inexactitud. Por lo demás, el legislador expresamente modificó la sanción por corrección de la declaración informativa. En

efecto, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que modificó las sanciones respecto de la documentación comprobatoria y la declaración informativa (hoy artículo 260-11 del Estatuto Tributario), expresamente dispuso: ARTÍCULO 121. Modifíquese el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 260-11. Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplicarán las siguientes sanciones: B. Declaración informativa [...] 2. Sanción por inconsistencias en la declaración informativa. Cuando la declaración informativa contenga inconsistencias respecto a una o más operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, habrá lugar a la imposición de una sanción equivalente al cero punto seis por ciento (0.6%) del valor de dichas operaciones, sin que la sanción exceda la suma equivalente a dos mil doscientas ochenta (2.280) UVT. Cuando se trate de contribuyentes cuyas operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, en el año o periodo gravable al que se refiere la declaración informativa, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT, la sanción consagrada en este inciso no podrá exceder el equivalente a cuatrocientas ochenta (480) UVT. Se entiende que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa no coincidan con la documentación comprobatoria [...]”. Así, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, la DIAN puede imponer la sanción a que alude la norma transcrita cuando advierta inconsistencias en la declaración informativa, **independientemente de si el contribuyente corrige o no la citada declaración.**

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-10 NUMERAL 3 LITERAL B / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-10 NUMERAL 4 LITERAL B / LEY 1607 DE 2012 - ARTICULO 121

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 002010 DE 2011 (4 de enero) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: **La síntesis del asunto es la siguiente:** Se estudió la legalidad del Concepto 002010 de 4 de enero de 2011, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto estableció que la sanción por corrección de la declaración informativa de precios de transferencia, prevista en el numeral 3 del literal B) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, se aplicaba no sólo cuando el contribuyente la corregía voluntariamente, sino cuando no lo hacía, porque, de lo contrario, se “*socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia*”. La Sala anuló dicho Concepto al concluir que, para la fecha en que el mismo se expidió, la sanción por corrección de la declaración informativa estaba legalmente sujeta a la corrección voluntaria de tal declaración, de modo que la tesis jurídica del concepto no podía sostener que también había lugar a la sanción cuando no se corregía voluntariamente la declaración informativa de precios de transferencia. La Sala precisó que la subordinación de la mencionada sanción a la corrección voluntaria de la declaración no impedía que la administración garantizara la efectividad del régimen de precios de transferencia, como lo sostenía el acto acusado, dado que el mismo artículo 260-10 citado facultaba a la DIAN para sancionar los errores en la declaración, a través de la modificación a la declaración de renta del período respectivo y la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 E.T, si se cumplían los supuestos del párrafo del artículo 260-10 ibídem. No obstante, aclaró que a partir de la vigencia de la Ley 1607 de 2012, la DIAN puede imponer la sanción por corrección frente a inconsistencias en la declaración informativa, independientemente de si el contribuyente la corrige o no. Por otra parte, precisó que había lugar a anular todo

el concepto, dado que la nulidad de la tesis jurídica hacía que los argumentos relacionados con ella no tuvieran ninguna aplicación doctrinal.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LAS SANCIONES - Alcance. Implica que la administración sólo puede imponer las sanciones determinadas previamente y de forma precisa en la ley. A contrario sensu, que no puede crear sanciones, aunque resulten convenientes

De manera correlativa a la obligación de presentar la declaración informativa, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003 **fijó las sanciones** correspondientes a la documentación comprobatoria y la declaración informativa. La determinación de estas sanciones obedece al principio de legalidad, conforme con el cual las sanciones que puede imponer la Administración son aquellas que están determinadas **previamente y de forma precisa en la ley** [...] 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.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-10 / LEY 863 DE 2003

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 002010 DE 2011 (4 de enero) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: Sobre el principio de legalidad de las sanciones se cita la sentencia C-475 de 2004 de la Corte Constitucional

REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Alcance y Regulación legal. Se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior / DECLARACION INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Régimen aplicable. La Ley 863 de 2003 eliminó la remisión al Libro Quinto del Estatuto Tributario que, según el artículo 260-8 ibidem, era aplicable a tales declaraciones

El régimen de los precios de transferencia está previsto en los artículos 260-1 y ss del Estatuto Tributario y se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. Consiste en que los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria. En desarrollo de las facultades de verificación y control, el artículo 260-1 inciso 2° del Estatuto Tributario facultó a la DIAN para que **determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto de renta realicen con vinculados económicos o partes relacionadas, "mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en**

Colombia o en el exterior". Para tal fin, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, impuso a los contribuyentes que allí se indican la obligación de presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas**. Cabe precisar que el artículo 260-8 E.T., en su redacción original (Ley 788 de 2002), establecía que a la declaración informativa le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario, que, entre otros aspectos, regulan las sanciones que se generan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. **No obstante, el artículo 44 de la Ley 863 de 2003, vigente al momento de la expedición del acto acusado, modificó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario y eliminó dicha remisión.**

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-8 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 41 / LEY 1607 DE 2012

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 002010 DE 2011 (4 de enero) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., nueve (9) de diciembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00007-00(18682)

Actor: ANDRES FELIPE PARRA RAMIREZ Y CESAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide la demanda de nulidad contra el Concepto 002010 del 4 de enero de 2011, emitido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN.

ACTO DEMANDADO

El texto del concepto demandado es el siguiente:

[...]

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4043 de 2008, esta Dirección es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiarlo en lo de competencia de

la Dirección de Impuestos Aduanas Nacionales, así como las que se formulen en materia presupuestal, contractual, laboral, de comercialización y disciplinarios por los funcionarios competentes al interior de la entidad.

Consulta ¿cuál es la sanción y el procedimiento a aplicar por parte de la administración tributaria, cuando un contribuyente presenta la declaración informativa de precios de transferencia con inconsistencias relativas al valor de las operaciones u omisión de algunas de ellas y se niega a corregir voluntariamente la declaración?

La inquietud surge porque, por una parte, el numeral 3° del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, parece requerir que el contribuyente haya corregido voluntaria y previamente la declaración para que aplique la sanción y, por otra parte, porque el mismo artículo determina que no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, de revisión o de corrección aritmética respecto de la declaración informativa, cuando no se hubiere presentado o se presente con inconsistencias.

Según se colige de los antecedentes de la Ley 788 de 2002, es frecuente que los vinculados económicos mediante la manipulación de los precios de sus operaciones, procuren transferir artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas inferiores o inclusive a paraísos fiscales, con la finalidad de reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones, en perjuicio de los fiscos de los países que se ven privados, de manera inequitativa, de impuestos a los que legal y justamente tienen derecho. En este contexto, la finalidad de un régimen impositivo de precios de transferencia es contrarrestar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una -o -más administraciones tributarias, con el fin de evitar lesiones a los fiscos que sufren las transferencias.

Lo anterior significa, que en el caso concreto de nuestra legislación, el régimen de precios de transferencia adoptado con la Ley 788 de 2002 con la modificación introducida por la Ley 863 de 2003, busca establecer un control a la transferencia artificial de utilidades, en las operaciones celebradas entre los contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia y sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

Dentro de este marco de referencia, procedemos a resolver la consulta, mediante la interpretación sistemática y teleológica de la norma en cuestión, con valioso apoyo de la jurisprudencia constitucional:

"Artículo 260-10. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

...

B. Declaración informativa

...

3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

...

Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701.

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

...

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.

...

Cuando el contribuyente no liquide en su declaración informativa las sanciones aquí previstas, a que estuviere obligado o las liquide incorrectamente, la Administración Tributaria las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 de este Estatuto.

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.

Parágrafo. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 de este Estatuto. ...”

La Honorable Corte Constitucional mediante Sentencia C-815 de 2009 (M.P. Dr. Nilson Pinilla Pinilla), declaró exequibles los apartes demandados del artículo 260-10, literal B del Estatuto Tributario, bajo las siguientes consideraciones:

"En la actualidad, gran parte del comercio internacional es desarrollado entre empresas vinculadas, generalmente que realizan sus actividades en distintos países. Estas empresas pueden planificar sus operaciones a efectos de ubicar su fuente de utilidades o ganancias en jurisdicciones de menor presión tributaria, intentando evitar de esta forma que las utilidades se generen en aquellas jurisdicciones fiscales en donde exista una mayor tasa impositiva.

Es allí donde la administración tributaria manifiesta su interés fiscal, pretendiendo entonces el control de aquellas operaciones entre vinculados económicos, que convierten tales operaciones en un instrumento o medio de reducción de sus cargas tributarias.

Así, el estudio de los precios de transferencia tiene que ver con la valoración de carácter económico llevada a cabo sobre las transacciones comerciales sucedidas entre empresas vinculadas, lo que pone en juego las utilidades obtenidas por las diferentes empresas y genera la posibilidad de trasladar beneficios de una a otra, a fin de maximizar el rendimiento de la inversión.

Siendo ello así, el artículo 260-10 parcialmente acusado señala un deber de información llamado "declaración informativa", que es aquella mediante la cual se ponen en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las operaciones que se realizaron durante el año gravable con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, como en paraísos fiscales (artículo 260-6).

No es una declaración que conlleve el pago de tributo alguno; no obstante, su presentación tardía, inexacta, o su no presentación, pueden ocasionar el pago de las sanciones asociadas a tales hechos.

Como una clase de declaraciones informativas, está la relacionada con precios de transferencia, la cual debe presentarse en forma individual.

La declaración informativa individual de precios de transferencia, es aquella por medio de la cual los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios obligados a la aplicación de las normas que regulan tales precios y que cumplan con las condiciones para ser declarantes, informan a la administración tributaria los tipos de operaciones que en el respectivo año gravable realizaron con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, incluidos paraísos fiscales. Esta es una expresión tributaria del control estatal, que debe recaer sobre las citadas operaciones comerciales y financieras.

Las conductas que buscan aumentar las ganancias a costa de incumplir las obligaciones tributarias, acentuadas a medida que el sujeto económico es más grande o poderoso, en el caso de las multinacionales es históricamente frecuente. Precisamente por su proclividad a incumplir obligaciones tributarias, efectuando transferencias internacionales entre las empresas poseídas en diferentes países, surgió la necesidad de establecer mecanismos de precios de transferencia.

Ese tipo de transacciones efectuadas regularmente son contrarias a las que se realizan en condiciones de mercado, es decir, opuestas a las basadas en la libre competencia, ya que los precios se asignan arbitrariamente, según las intenciones de los agentes económicos involucrados; se llevan a cabo por el actor económico contribuyente del impuesto de renta, con vinculados económicos o partes relacionadas ubicadas en el exterior, es decir, se trata de operaciones comerciales y financieras internacionales, celebradas entre entes económicos que tienen una relación de subordinación entre sí, involucrando sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones.

Las transacciones pueden ser de cualquier naturaleza, como compras, ventas, leasing y demás, de bienes (tangibles e intangibles) y servicios, créditos, etc. Por ejemplo, pueden hacerse compras ficticias o a precios muy por debajo de los comercialmente aceptados, con paraísos fiscales para disminuir las ganancias y, por tanto, la base del impuesto de renta; o endeudarse ficticiamente con los mismos fines.

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 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.

De esta manera, las normas parcialmente acusadas establecen un cuadro de sanciones aplicables a aquéllos contribuyentes del impuesto sobre la renta, con el fin de controlar que el comportamiento tributario de los vinculados económicos internacionales tome siempre como referencia el mercado y no se sustente en decisiones arbitrarias unilaterales por fuera del mismo.

Por consiguiente, la Sala encuentra que el deber tributario de presentar oportunamente la declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, de que trata el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, es una obligación de hacer para con la administración, que se concreta en suministrar información por parte del contribuyente, en los casos y oportunidades señalados por la norma.

Así el medio más adecuado para sancionar al administrado por este tipo de infracciones es la imposición de multas, que en materia tributaria resultan ser eficaces para evitar el incumplimiento del deber de declarar, al desestimular y castigar la realización de estas conductas.

...dicha declaración informativa anual tiene un carácter esencial en cuanto a la determinación del impuesto de renta, al estar destinada a prevenir las alusiones y evasiones en el pago del mismo, siempre en defensa de los intereses generales de la sociedad, necesitada del recaudo para solventar el fisco.

...(subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Honorable Corte Constitucional mediante Sentencia 0-571 de 2010 (M.P. Dra. María Victoria Calle Correa) declaró exequibles las expresiones demandadas del parágrafo del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, con base en los siguientes criterios recogidos en el comunicado de prensa:

"La Corte reiteró que una norma legal de carácter tributario es inconstitucional si da lugar a "dificultades de interpretación insuperables", esto es, dificultades de tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita colegir razonablemente su sentido. Para la Corte, las leyes tributarias, como las demás, pueden suscitar varios problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual puede acarrear su inconstitucionalidad si estos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación legítima sobre cuáles pueden ser en definitiva los elementos esenciales del tributo. Con todo, resaltó que el análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria no debe ser efectuado palabra por

palabra. de forma descontextualizada y con el rigor del ámbito penal. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contenido normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados." (Comunicado de Prensa No. 35 del 14 de julio de 2010). (Subrayado fuera de texto).

Vista la finalidad del régimen de precios de transferencia y del régimen sancionatorio mismo, de manera alguna se puede entender que el artículo 260-10 del Estatuto Tributario cercena las facultades de control, de fiscalización y sancionatorias de la administración tributaria.

En efecto, el artículo 260-10 apunta a desarrollar cabalmente los principios constitucionales de la función administrativa de eficacia, economía y celeridad (C.N. artículo 209), razón por la cual, al preceptuar que no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa, lo que busca es evitar el engorroso y desgastante proceso administrativo que implicaría practicar dichas liquidaciones oficiales respecto de la declaración informativa de precios de transferencia, sin perjuicio de la facultad de la administración tributaria de efectuar las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia, en la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año gravable.

Por otra parte, la imposición por parte de la administración tributaria, de la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el numeral 3° del literal B del artículo 260-10, no puede quedar subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa por parte del contribuyente, porque ello socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia.

Ahora bien, por tener dicho régimen incidencia en la determinación del impuesto sobre la renta, le son aplicables en lo pertinente las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario. Por ésta razón el artículo 260-10 señala expresamente que el procedimiento para la aplicación de las sanciones allí previstas es el contemplado en los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario y reitera que, cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 ibídem.

Finalmente cabe anotar que el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 260-11, del siguiente tenor:

"Artículo 260-11. Sanciones por el incumplimiento de obligaciones formales del régimen de precios de transferencia. La sanción relativa a la documentación comprobatoria a que se refiere el numeral 1 del literal a) del artículo 260-10 de este Estatuto, no podrá exceder de quince mil UVT (15.000 UVT) y la contemplada en el numeral 2 del mismo literal no podrá exceder de veinte mil UVT (20.000 UVT).

Las sanciones relativas a la declaración informativa a que se refiere el literal h) del artículo 260-10 de este Estatuto, no podrán exceder de veinte mil UVT (20.000 UVT).

Parágrafo. Los límites establecidos en este artículo se aplicarán a las sanciones que se impongan a partir de la vigencia de esta modificación."

Atentamente,

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del C.C.A., ANDRÉS FELIPE PARRA RAMÍREZ y CÉSAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO solicitaron la nulidad del concepto demandado, por vulnerar las siguientes normas:

- Artículos 2, 29, 83, 95, 150, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 260-10, literal b), numeral 3° del Estatuto Tributario.
- Artículo 2 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 27 del Código Civil.

El concepto de violación se resume de la siguiente manera:

1. Violación de los artículos 260-10 literal b) numeral 3° del E.T. y 27 del Código Civil

El artículo 260-10, literal b), numeral 3° del Estatuto Tributario dispone que el contribuyente que corrija voluntariamente la declaración informativa de precios de transferencia debe pagar una sanción del uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos.

Según la norma en mención, el supuesto de hecho de la infracción es la corrección voluntaria de la declaración informativa. Si no se configura ese supuesto de hecho, no procede la sanción.

El acto demandado crea un hecho sancionable que no figura en la ley, porque señala que la sanción por corrección no se subordina a la corrección voluntaria de la declaración informativa. Con tal actuación, la DIAN desconoce el artículo 260-10 literal b) numeral 3° del Estatuto Tributario, dado que asimila la existencia de un error o inconsistencia en la declaración informativa a la corrección de ésta.

De otra parte, no es cierto que la sanción del artículo 260-10 literal b) numeral 3° E.T. socave la efectividad del régimen de precios de transferencia, porque la DIAN tiene la facultad de modificar la declaración de renta e imponer las sanciones de

que tratan los artículos 647 y 647-1 E.T. Además, proceden las restantes sanciones del artículo 260-10 ibídem.

2. Nulidad por indebida motivación del acto administrativo

El artículo 35 del C.C.A. impone a la Administración el deber de motivar los actos, pues la motivación permite definir los argumentos que los administrados pueden proponer para debatir la decisión adoptada, en ejercicio del derecho al debido proceso.

En el acto acusado, la DIAN no indica los fundamentos de hecho y de derecho que justifican la interpretación de la norma que plantea. Además, la jurisprudencia que cita no respalda dicha interpretación.

En efecto, la sentencia C-815 de 2009, que la DIAN menciona en el concepto demandado, no se utilizó dentro del contexto a que corresponde, ya que en ella se analizó el régimen sancionatorio que la Ley 788 de 2002 adicionó al Estatuto Tributario.

Además, en ese fallo y en la sentencia C-571 de 2010, la Corte explicó que el régimen sancionatorio es necesario para castigar las conductas inadecuadas que realicen los contribuyentes dentro del régimen de precios de transferencia, sin analizar el numeral 3° del literal b) del artículo 260-10 E.T.

Por tanto, los motivos que la DIAN aduce no respaldan la interpretación que propone, lo que implica que el concepto demandado incurre en falsa y falta de motivación.

3. Violación del principio de legalidad de las sanciones

Compete al Congreso de la República crear las sanciones por el incumplimiento de las normas tributarias (art. 150 C.N.) y al Ejecutivo hacer que la ley sea efectiva en la práctica, sin exceder los límites previstos en la ley.

Si bien es función de la DIAN indicar a sus funcionarios cómo aplicar la legislación tributaria y aduanera y aclarar a los contribuyentes las dudas que tengan frente a

estas materias, no puede ampliar, restringir, suprimir o modificar las disposiciones legales, según lo ha precisado la jurisprudencia¹.

La interpretación que sugiere la DIAN desconoce el principio de legalidad en la medida en que el numeral 3° del literal b) del artículo 260-10 E.T. sanciona la corrección de la declaración, no la existencia de los errores o inconsistencias en la declaración informativa de precios de transferencia.

4. Violación del artículo 95 numeral 9° de la Constitución Política y del principio de buena fe

Las normas sancionatorias del régimen de precios de transferencia son taxativas, de interpretación restrictiva y su alcance no se puede determinar por analogía. En consecuencia, al interpretar estas normas la Administración debe ignorar los supuestos no fueron contemplados en la ley, pues, se entiende que el legislador no quiso incluirlos.

De otra parte, permitir la aplicación automática de la sanción por errores o inconsistencias en las declaraciones informativas, como lo hace el concepto demandado, impide que en cada caso se analice si el contribuyente actuó o no de buena fe, es decir, si tuvo interés de defraudar al Estado, si trasgredió el principio de plena competencia o si pretendió obstruir la labor fiscalizadora de la DIAN.

De igual forma, la aplicación automática de la sanción llevaría a que se presumiera la mala fe en los errores de digitación, en los yerros sobre la información del contribuyente y en los que se cometan al incluir las operaciones en la declaración informativa.

5. La responsabilidad objetiva está proscrita en el ordenamiento jurídico

De acuerdo con las sentencias C-160 de 1998 y C-564 de 2000, la potestad sancionadora que la Constitución Política y la ley otorgan a la DIAN está limitada por los derechos de los contribuyentes y por los principios de razonabilidad y proporcionalidad que se derivan del principio de equidad previsto en el artículo 363 de la Constitución Política.

¹ Sección Cuarta, sentencia del 24 de agosto de 2001, C.P. Germán Ayala Mantilla.

Para que las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones fiscales puedan ser impuestas, es necesario que la conducta haya sido tipificada en la ley como sancionable y que el acto que se imputa sea preexistente. A su vez, se requiere de un proceso en el que se respeten las garantías mínimas y el derecho al debido proceso de los contribuyentes. También, que se analicen las circunstancias especiales que rodearon cada caso, porque la responsabilidad objetiva está proscrita.

En el concepto demandado, la DIAN considera que el contribuyente se hace acreedor a la sanción por cometer errores en la declaración informativa, sin tener en cuenta las condiciones subjetivas que llevaron al error.

Por otra parte, según las directrices de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), para la imposición de sanciones en el régimen de precios de transferencia debe evaluarse si el hecho sancionable generó algún perjuicio a la Administración o si la sanción excedió el bien jurídico que se pretende proteger.

El acto acusado no tuvo en cuenta las directrices de la OCDE, ni la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en razón a que no menciona la proporcionalidad entre el hecho sancionable y el monto de la sanción.

Como la declaración es informativa, la conducta sancionada no genera daño alguno a la Administración, toda vez que no obstaculiza su labor de fiscalización. Por tanto, la sanción que tipifica el concepto demandado es desproporcionada, desconoce la jurisprudencia a que se ha aludido y se aparta de los principios de equidad y justicia tributaria.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Los demandantes solicitaron la suspensión provisional de los efectos del acto acusado. La medida se negó por auto del 31 de enero de 2012, contra el cual no se interpuso recurso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda por los argumentos que se resumen a continuación:

El sistema tributario busca que el contribuyente cumpla voluntariamente las obligaciones a su cargo y bajo esa premisa se estructuró el sistema sancionatorio, pues las sanciones son menos onerosas si el contribuyente corrige por sí mismo sus actuaciones.

El artículo 260-10, literal b) del Estatuto Tributario prevé las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones relativas a la declaración informativa de precios de transferencia. La existencia de este régimen sancionatorio descarta que las inconsistencias en las declaraciones informativas no generen sanciones, más aún si se tiene en cuenta que la finalidad de la norma en comentario es precisamente castigar al contribuyente que presenta la declaración informativa con errores.

La lectura integral del artículo 260-10 E.T. y las normas concordantes permite concluir que las sanciones por inconsistencias en la declaración informativa pueden ser liquidadas por el contribuyente o por la Administración. Si el contribuyente corrige la declaración, la sanción equivale al 1% de las operaciones realizadas con vinculados económicos durante el período y si no corrige, es la Administración quien liquida la sanción y la incrementa en un 30%.

Concluir que la sanción sólo se genera con la corrección voluntaria conduciría a que los contribuyentes opten por abstenerse de modificar la declaración informativa e impediría que la sanción cumpla la finalidad para la cual fue establecida, como explicó la Corte Constitucional en la sentencia C-815 de 2009.

La DIAN no creó la sanción ni excedió la facultad interpretativa que le concede la ley ni desconoció los principios de legalidad, capacidad contributiva y buena fe. Fue el legislador el que dispuso que la no liquidación de la sanción, refiriéndose a la abstención de corregir la declaración informativa, faculta a la Administración para que la liquide e incremente en un 30%.

El concepto demandado no incurre en falta de motivación, pues la conclusión a que llegó la DIAN se soporta en la exposición de motivos de la Ley 863 de 2003, la jurisprudencia de la Corte Constitucional y en la finalidad de la norma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes reiteraron los argumentos que plantearon en la demanda y en la contestación, respectivamente.

El **Ministerio Público** estimó que las pretensiones de la demanda se deben negar, por los siguientes motivos:

El acto acusado no excede los límites legales, ya que la DIAN se pronunció sobre el evento que planteó el solicitante, esto es, que, aparentemente, el numeral 3° del literal b) del artículo 260-10 E.T. no consagró sanción para los errores o inconsistencias que presenten las declaraciones informativas.

La respuesta de la demandada es la correcta, porque la omisión de corrección o de inclusión de datos reales está prevista en el numeral 4° y el párrafo primero del artículo en cita, que permiten a la Administración liquidar las sanciones e incrementarlas en un 30%, si el contribuyente no lo hace.

Además, la sanción por corrección de inconsistencias no puede depender de la actuación del contribuyente, porque ello incidiría en la efectividad de las declaraciones de precios de transferencia e implicaría que el infractor sea quien posibilite el actuar de la Administración.

La sentencia de la Corte Constitucional que se menciona en el concepto demandado sustenta la interpretación que la DIAN, toda vez que precisa que las sanciones en el régimen de precios de transferencia buscan evitar que los contribuyentes declaren ingresos inferiores a los que corresponden de acuerdo con los precios del mercado.

Contrario a lo que estiman los demandantes, el único evento en que la corrección voluntaria es condición *sine qua non* para la sanción es cuando el contribuyente pretenda obtener la sanción reducida al 1%. Esta disminución es coherente con la aplicación de la sanción del 30%, aspecto que si bien no se explica en el concepto, no incide en las conclusiones a que llegó la DIAN.

La DIAN no desconoció el principio de legalidad; tampoco extendió el alcance del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, ni pretende sancionar al contribuyente con fundamento en la responsabilidad objetiva, debido a que el precepto en mención es el que tipifica los hechos sancionables y señala el procedimiento que debe seguirse para la imposición de la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad del Concepto DIAN 002010 del 4 de enero de 2011 conforme con el cual *“ la imposición por parte de la administración tributaria, de la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el numeral 3° del literal B del artículo 260-10, no puede quedar subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa por parte del contribuyente, porque ello socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia”*.

1. Contenido del acto demandado

El concepto acusado responde a la siguiente pregunta:

¿Cuál es la sanción y el procedimiento a aplicar por parte de la administración tributaria, cuando un contribuyente presenta la declaración informativa de precios de transferencia con inconsistencias relativas al valor de las operaciones u omisión de algunas de ellas y se niega a corregir voluntariamente la declaración? (Se destaca)

El concepto es extenso porque precisa cuál es la finalidad del régimen de precios de transferencia desde la Ley 788 de 2002; transcribe el artículo 260-10 del Estatuto Tributario (sanciones relativas a las declaraciones informativas) y apartes de las sentencias C-815 de 2009 y 0-571, que declararon exequibles algunas expresiones de esa norma, y advierte que las sanciones de ese artículo desarrollan los principios de la función administrativa (artículo 209 de la C.P). Tales aspectos **no constituyen ninguna manifestación de voluntad de la DIAN con efectos jurídicos**, pues, en esencia, se limitan a transcribir normas y jurisprudencia sobre el régimen de precios de transferencia y las sanciones relativas a las declaraciones informativas. **Tampoco resuelven la consulta formulada.**

A continuación, **en un párrafo la DIAN precisa la tesis jurídica del concepto** y responde la consulta planteada en los siguientes términos:

“Por otra parte, la imposición por parte de la administración tributaria, de la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el numeral 3° del literal B del artículo 260-10, no puede quedar subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa por parte del contribuyente, porque ello socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia.

Después, reitera el contenido del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, según el cual cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701 ibídem y que el procedimiento aplicable para la aplicación de las sanciones es el previsto en los artículos 637 y 638 del E.T. La reiteración de lo que dice la norma tampoco constituye una manifestación de voluntad de la DIAN.

Por último, el concepto advierte que el artículo 41 de la Ley 1430 de 2010, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, relativo a las sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales y transcribe la norma. Dicha precisión no significa que la DIAN exponga su criterio sobre la consulta planteada.

Como se advierte, la única manifestación de voluntad de la demandada es la del párrafo que se transcribe, del cual se entiende que para la DIAN la sanción por corrección de la declaración informativa, prevista en el artículo 3 literal B) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, **se aplica no solo cuando el contribuyente corrige voluntariamente sino cuando no lo hace**, porque de lo contrario se “socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia”.

2. Declaración informativa de precios de transferencia

El régimen de los precios de transferencia está previsto en los artículos 260-1 y ss del Estatuto Tributario² y se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la

² Las normas de precios de transferencia fueron modificadas por la Ley 1607 de 2012.

renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior³.

Consiste en que los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

En desarrollo de las facultades de verificación y control, el artículo 260-1 inciso 2° del Estatuto Tributario facultó a la DIAN para que **determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto de renta realicen con vinculados económicos o partes relacionadas**, *“mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior”*.

Para tal fin, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario⁴, impuso a los contribuyentes que allí se indican la obligación de presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas**.

Cabe precisar que el artículo 260-8 E.T., en su redacción original (Ley 788 de 2002), establecía que a la declaración informativa le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario, que, entre otros aspectos, regulan las sanciones que se generan por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. **No obstante, el artículo 44 de la Ley 863 de 2003, vigente al momento de la expedición del acto acusado, modificó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario y eliminó dicha remisión.**

3. Sanciones relativas a la declaración informativa y principio de legalidad de las sanciones

De manera correlativa a la obligación de presentar la declaración informativa, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863

³ Según el artículo 260-1 [inciso 3] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; 28 de la Ley 222 de 1995 y 450 y 452 del Estatuto Tributario.

⁴ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y actualmente por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

de 2003⁵ **fijó las sanciones** correspondientes a la documentación comprobatoria⁶ **y la declaración informativa.**

La determinación de estas sanciones obedece al principio de legalidad⁷, 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:⁸

*“[...] 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.

El artículo 260-10 literal B) numeral 3) del Estatuto Tributario, vigente para la fecha de expedición del concepto demandado, preveía la sanción por corrección de la declaración informativa en los siguientes términos⁹:

⁵ El mencionado artículo corresponde actualmente al artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

⁶ ARTÍCULO 260-4. DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA. Artículo modificado por el artículo 42 de la Ley 863 de 2003 y por el artículo 114 de la Ley 1607 de 2012.

⁷ 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”.

⁸ Sentencia C-475 de 2004.

⁹ Las sanciones relacionadas con la documentación comprobatoria y la declaración informativa están previstas en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.

“Artículo 260-10 (modificado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003) Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones (...)

[...]

B. Declaración informativa

[...]

3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

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

- a) Los señalados en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario;
- b) Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado;
- c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y los reportados en sus anexos;
- d) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o en sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

Las anteriores inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial en relación con la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de 39.000 UVT.

Cuando el contribuyente no liquide la sanción por corrección o la liquide por un menor valor al que corresponda, la Administración Tributaria la aplicará incrementada en un treinta por ciento (30%), de conformidad con lo establecido en el artículo 701.

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

[...]

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.

[...]

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.

PARÁGRAFO. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. **Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 de este Estatuto.**

[...]” (Se destaca)

Según la norma parcialmente transcrita, **cuando el contribuyente corrige voluntariamente las inconsistencias de la declaración**, debe liquidar y pagar la **sanción por corrección, correspondiente al 1% del total de las operaciones realizadas** con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal sin que exceda de 39.000 UVT (literal b) numeral 3 inciso 1)

La declaración informativa también puede ser **corregida por el contribuyente** dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar renta y antes de la notificación del requerimiento especial en relación con dicha declaración, en cuyo caso la sanción es del 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de 39.000 UVT (literal b) numeral 3 penúltimo inciso)

Si el contribuyente **corrige la declaración informativa y no liquida la sanción por corrección o la liquida por un valor inferior al que corresponde**, la DIAN puede determinar la sanción correspondiente (1% del total de las operaciones), incrementada en un 30%, de acuerdo con el artículo 701 del Estatuto Tributario¹⁰. Para el efecto, puede imponer la sanción mediante resolución

¹⁰ ARTICULO 701. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

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

independiente o liquidación oficial (artículos 260-10 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 637, 638 y 701 ibídem).

Para que **la Administración liquide la sanción de corrección incrementada en un 30%** mediante acto independiente o liquidación oficial, **es indispensable que el contribuyente corrija previamente la declaración informativa** sin haber determinado la sanción por corrección o haberla calculado de manera incorrecta, (último inciso del numeral 3 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario).

Si el contribuyente **no presenta declaración informativa o la presenta con inconsistencias y no la corrige**, la DIAN está facultada **para modificar la declaración de renta del respectivo año gravable** e imponer sanción por inexactitud en lo que tenga que ver con la declaración informativa, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V del Estatuto Tributario (literal b) numeral 4° inciso final y párrafo).

Además, según el inciso final del literal b) numeral 4° del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, cuando **la declaración informativa de precios de transferencia (DIPT)** no se presenta o **se presenta con inconsistencias**, la DIAN no puede practicar liquidación de aforo, revisión o corrección aritmética **respecto de dicha declaración**.

De acuerdo con la interpretación armónica de los numerales 3 y 4 literal b) del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la DIAN puede imponer la sanción por corrección solamente si el contribuyente corrige la declaración pero no liquida la sanción o la liquida de manera incorrecta. **No puede fijar la sanción por corrección incrementada en el 30% si el contribuyente no corrige la declaración informativa**.

Por lo tanto, para la fecha de expedición del concepto acusado, la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa **estaba legalmente subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa**.

Tal subordinación **no impide a la Administración garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia**, como lo entiende el acto acusado, pues el mismo artículo 260-10 del Estatuto Tributario faculta a la DIAN para sancionar los errores en la declaración informativa, **mediante la modificación a la declaración de renta del período respectivo y la imposición de la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 E.T**, si se cumplen los supuestos del artículo 260-10 párrafo del Estatuto Tributario¹¹.

¹¹ Artículo 260-10 Estatuto Tributario

[...]

PARÁGRAFO. En relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración del impuesto sobre la renta, en la declaración informativa, en la documentación comprobatoria o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y/o la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los

Así pues, 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 que corresponden a operaciones a valor de mercado, con la consiguiente sanción por inexactitud.

En este orden de ideas, el acto demandado es nulo en cuanto sostiene que *“la imposición por parte de la administración tributaria, de la sanción por corrección de las inconsistencias en la declaración informativa de que trata el numeral 3° del literal B del artículo 260-10, no puede quedar subordinada a la corrección voluntaria de la declaración informativa por parte del contribuyente, porque ello socavaría la efectividad del régimen de precios de transferencia”*.

Al respecto se reitera que como las inconsistencias en la declaración informativa también se reflejan en la declaración de renta del contribuyente, el Estatuto Tributario previó dos situaciones: la primera, cuando el contribuyente corrige voluntariamente la declaración informativa, caso en el cual debe liquidar la sanción del artículo 260-10 (hoy 260-11) y en caso de que también corrija la declaración de renta, debe aplicar la sanción del artículo 644 ibídem. La segunda situación se presenta cuando el contribuyente no corrige ni la declaración informativa ni el denuncia de renta, evento en el cual el artículo 260-10 del Estatuto Tributario previó que en razón de las inconsistencias de la declaración informativa, la DIAN podía modificar la declaración de renta, mediante liquidación oficial de revisión e imponer sanción por inexactitud.

Por lo demás, el legislador expresamente modificó la sanción por corrección de la declaración informativa. En efecto, el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, que modificó las sanciones respecto de la documentación comprobatoria y la declaración informativa (hoy artículo 260-11 del Estatuto Tributario), expresamente dispuso:

ARTÍCULO 121. Modifíquese el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 260-11. Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplicarán las siguientes sanciones:

B. Declaración informativa

cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. **Para el efecto, se aplicará la sanción prevista en el artículo 647 de este Estatuto.**

[...]

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

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

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

[...]"

Así, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, la DIAN puede imponer la sanción a que alude la norma transcrita cuando advierta inconsistencias en la declaración informativa, **independientemente de si el contribuyente corrige o no la citada declaración.**

Las razones que anteceden son suficientes para anular el concepto demandado, comoquiera que es nula la tesis jurídica y los argumentos que se relacionan con dicha tesis no tienen ninguna aplicación doctrinal sin ésta.

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

F A L L A

ANÚLASE el Concepto 002010 del 4 de enero de 2011, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

