

REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Sanciones aplicables. Proceden mediante resolución independiente o liquidaciones oficiales, previo cumplimiento de los requisitos legales para el efecto / CORRECCIONES QUE DISMINUYEN EL VALOR A PAGAR O AUMENTAN EL SALDO A FAVOR - Procedimiento. Operan a solicitud de parte y requieren aceptación mediante liquidación oficial de corrección expedida dentro del término legal / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - Aunque no puede controvertir aspectos de fondo del proyecto de corrección presentado por el contribuyente no obstruye la facultad de revisión de la administración de impuestos

El régimen de precios de transferencia contempla sanciones en relación con irregularidades que afectan tanto la declaración informativa, como la documentación comprobatoria. La sanción por extemporaneidad que se discute en el sub lite hace parte del primer grupo mencionado, junto con la sanción por corrección, debido a inconsistencias en la declaración informativa y la propia de inexactitud y se encuentra prevista en el literal B) numeral 1 del artículo 260-10 del E.T. [...] Así pues, las sanciones aplicables a la declaración informativa, y entre ellas la de extemporaneidad que aquí se cuestiona, pueden imponerse mediante resolución independiente o en liquidaciones oficiales, figuras consagradas en los artículos 637 y 638 del E.T., entendiéndose que, en uno y otro caso, debe cumplirse con los presupuestos o condiciones legalmente establecidas para expedirlas [...] En el caso concreto, la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de precios de transferencia del año 2006, fue impuesta por resolución independiente, previo pliego de cargos, con el cual se cumple el presupuesto exigido legalmente para proferir dicho acto administrativo. No obstante, el apelante se opone a ese tipo de imposición, aduciendo que la facultad sancionatoria sólo podía ejercerse mediante liquidación oficial de revisión, en cuanto la Liquidación Oficial de Corrección N° 664-900.004 del 24 de septiembre de 2008 había aceptado la eliminación de la sanción mencionada, según proyecto presentado por el demandante [...] Dicho proyecto solicitó modificar la declaración referida para eliminar la sanción por extemporaneidad que autoliquidó por valor de \$202.213.000, en virtud del artículo 589 del E.T. [...] En los términos del precepto anterior, es claro que las correcciones que disminuyen el valor a pagar, como la que presentó la demandante para eliminar la sanción que se autoliquidó por extemporaneidad, operan a solicitud de parte ante la autoridad de impuestos. Lejos de sustituir automáticamente las declaraciones objeto de las mismas, tales solicitudes requieren ser aceptadas mediante las liquidaciones oficiales de corrección expedidas dentro del plazo legal que otorga la norma, previo estudio de su procedencia formal a la luz de los requisitos que se desprenden de la misma norma, y cuya falta de expedición conduce a que los proyectos de corrección sustituyan las declaraciones iniciales. La Sala ha precisado que al resolver las solicitudes referidas a través de las liquidaciones oficiales de corrección, la Administración no puede controvertir aspectos de fondo del proyecto que presenta el solicitante, porque tal alcance es propio de las liquidaciones oficiales de revisión y debe, entonces, ventilarse por el procedimiento legalmente establecido para proferirlas. Se ha dicho también que la corrección oficial no obstruye ni veda la facultad de revisión que bien puede ejercerse desde cuando aquella se expide o vence el término para resolver la solicitud de corrección, toda vez que el proceso de revisión contiene una serie de garantías que permiten el adecuado ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes. Para la Sala, la sanción por extemporaneidad que se comenta podía imponerse mediante resolución independiente, porque si bien la liquidación oficial de corrección había reducido a \$0 la sanción por extemporaneidad inicialmente declarada (...) y posteriormente corregida, lo cierto es que a simple

vista mantuvo el monto total de las operaciones de egreso y el monto débito activo inicialmente declarados (...), sin hacer ninguna modificación de fondo que afectara las bases del impuesto propiamente dichas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 638 / RESOLUCION 08480 DE 2006 DIAN

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN sancionó a M-I Overseas Limited por presentación extemporánea de la declaración informativa individual de precios de transferencia del 2006. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de dichos actos, al concluir que se ajustaron a derecho, dado que la sanción se podía imponer en resolución independiente, previo pliego de cargos, como en efecto ocurrió, en tanto no se discutía alteración alguna en las bases del impuesto ni de la sanción. Señaló que procedía el incremento del 30% en la sanción por corrección de la declaración, en los términos del art. 701 del E.T., porque la contribuyente corrigió voluntariamente la declaración, mediante proyecto posteriormente aceptado por liquidación oficial, en el que no liquidó sanción alguna. Finalmente, señaló que en el trámite de envío de los formatos 1124 y 1125, por parte de la actora, se satisfizo el deber de comunicación digital, que prevé el literal a) del art. 2 de la Resolución 08480 de 2006, en tanto el mensaje de datos de inconformidad cumplió el cometido de la comunicación y cobró efecto jurídico, en cuanto su receptor (el declarante) entiende que debe corregir y presentar nuevamente la información (respuesta al mensaje que recibe) hasta que el sistema reporte el éxito del proceso de transmisión y, con este, dé paso al diligenciamiento de la hoja principal.

NOTA DE RELATORIA: Sobre las sanciones aplicables en el régimen de precios de transferencia se cita Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 1° de noviembre de 2012, Radicación 47001-23-31-000-2009-00235-01(18519), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Incorpora el incremento del 30 por ciento de la sanción cuando se corrija la declaración informativa de precios de transferencia sin liquidar la sanción por corrección o liquidándola por un valor inferior al que corresponde

El artículo 701 del ET prevé un incremento del 30% para las sanciones que los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, no hubieren liquidado estando obligados a hacerlo y para aquellas que hubieren liquidado incorrectamente. Así mismo, la norma previó la reducción del incremento cuando quiera que los obligados a liquidarla aceptaran los hechos dentro del término para recurrir dicha decisión, o renunciaran al recurso respectivo, cancelando el valor total de la sanción más el incremento reducido. El régimen de precios de transferencia incorpora la aplicación de dicho incremento para todos los casos en que se corrija la declaración informativa sin liquidar la sanción por corrección o liquidándola por un valor inferior al que corresponde. En sentencia del 9 de diciembre de 2013, emitida dentro del expediente 18682, la Sala se refirió al contenido y alcance del incremento de la sanción en el marco de la corrección voluntaria de la declaración informativa de precios de transferencia que no liquida la sanción por corrección o lo hace por un porcentaje inferior al que legalmente corresponde, como exigencia operante hasta antes de la reforma introducida por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 [...] Desde la perspectiva de este criterio

jurisprudencial y de los textos legales que allí se consideran, estima la Sala que en el caso concreto se cumplen los presupuestos objetivos que facultan la aplicación del incremento de la sanción por corrección de la declaración informativa individual de precios de transferencia in examine. Es así, porque la contribuyente corrigió voluntariamente dicha declaración mediante proyecto posteriormente aceptado por liquidación oficial, en el que no liquidó sanción alguna por corrección. La constatación anterior es suficiente para mantener el incremento del 30% que dispuso la resolución sancionatoria demandada y tasado en \$61.013.000, sobre el valor de la sanción por extemporaneidad que impuso (\$203.376.000).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 701

NOTA DE RELATORIA: Sobre el incremento de la sanción por corrección de la declaración informativa de precios de transferencia en el marco de la corrección voluntaria de la misma se cita Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 9 de diciembre de 2013, Radicación 11001-03-27-000-2011-00007-00(18682), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COLOMBIA - Alcance y regulación. Se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior / REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Obligaciones formales. Deberes positivos. Se concretan en la presentación de 3 clases de documentos: las declaraciones informativa individual y la consolidada y la documentación comprobatoria y en la conservación de los soportes de todas las operaciones de los contribuyentes con partes relacionadas

El régimen de precios de transferencia colombiano, como mecanismo antielusivo de control respecto del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes con sus vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior, en orden a que las mismas se ajusten y se declaren de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente, en detrimento de la libre competencia, se encuentra regulado a lo largo de los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario. Dichas normas precisan quiénes se encuentran obligados por este régimen, sus obligaciones formales y las sanciones especiales que pueden aplicárseles, los criterios de comparabilidad entre partes independientes y vinculados económicos, los métodos para determinar el precio o margen de utilidad, los ajustes sobre las operaciones realizadas, los paraísos fiscales y los acuerdos anticipados de precios. En materia de obligaciones formales que deben cumplirse dentro del marco de la relación jurídico tributaria, para la determinación de los impuestos generados en las operaciones cobijadas por el régimen de precios de transferencia, para que ellas se sujeten a los precios del mercado, el ordenamiento establece deberes positivos o, lo que es igual, "de hacer", a cargo de contribuyentes con ciertos montos de patrimonio e ingresos brutos. Ese tipo de deberes se concretan en la presentación de tres clases de documentos: la declaración informativa individual, la declaración consolidada y la documentación comprobatoria. Así mismo, las normas fiscales prevén el deber de conservar soportes de todas las operaciones de los contribuyentes con partes relacionadas. Sin duda alguna, con estas obligaciones se facilitan las labores de fiscalización de la autoridad tributaria y se efectiviza el principio de contribuir a las cargas públicas, del cual ciertamente emanan.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULOS 260-1 A 260-11

NOTA DE RELATORIA: Sobre el régimen de precios de transferencia en Colombia se cita la sentencia C-815 de 2009 de la Corte Constitucional.

DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Objeto / DECLARACIONES TRIBUTARIAS VIA ELECTRONICA - Presentación. Aplica para las declaraciones informativa individual y consolidada de precios de transferencia de los años 2005 y siguientes / DECLARACION INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Requisitos legales. Entre los requisitos de contenido se encuentra el formulario modelo No. 120 en el que se debe presentar / RESOLUCION 08480 DE 2006 DEL DIRECTOR DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - Artículo 2 Parágrafo - No fue producto de una extralimitación de competencias reglamentarias del Director de la DIAN

El legislador tributario estableció la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia como una obligación anual y de tipo instrumental, a cargo de quienes se encuentran sujetos a dicho régimen, según lo señala el artículo 260-8 del E.T., modificado por el artículo 44 de la Ley 863 del 2003 [...] Al tenor de la norma transcrita, los contribuyentes de renta sometidos al régimen de precios de transferencia que tienen determinados toques de ingresos o patrimonio, deben presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia para dar a conocer a la DIAN las operaciones que celebraron con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior [...] En general, la presentación de las declaraciones tributarias debe efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional, inclusive a través de bancos y demás entidades financieras (E.T., art. 579). Sin perjuicio de esa regla, el artículo 579-2 ibídem consagró la posibilidad de presentar las declaraciones vía electrónica, delegándole al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales el señalamiento de los obligados a realizar ese tipo de presentación y de las condiciones y mecanismos de seguridad que deben concurrir para hacerlo. Esta disposición fue reglamentada por el Decreto 408 de 2001, que dispuso la presentación electrónica de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos y de las retenciones en la fuente administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN. El decreto también indicó los mecanismos de seguridad del sistema referido y previó que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debía señalar los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios por esa forma. De manera concreta, el artículo 10 ejusdem extendió dicho sistema a la presentación de la Declaración Informativa Individual y a la Declaración Informativa Consolidada de Precios de Transferencia correspondientes al año gravable 2005 y siguientes que, entre otros conceptos, fueren iniciales, extemporáneas o correcciones, y al diligenciamiento de sus recibos de pago. Dentro de esta vista panorámica aparece el artículo 578 del E.T. que autorizó a la Dirección de Impuestos para expedir los formularios en los que deben presentarse las declaraciones electrónicas, sin perjuicio de que pudiera aceptar declaraciones que no se presentaran en dichos formularios. A su turno, el Decreto 4349 de 2004 reglamentó el artículo 260-8 del E.T., junto con los artículos 260-2 (parágrafo) a 260-4, 260-6 (parágrafo) y 260-9 del mismo cuerpo estatutario y se refirió a los requisitos de contenido de la declaración informativa individual. En ese contexto, el decreto señaló que la declaración informativa individual debía presentarse anualmente a más tardar el 30 de junio del año siguiente al respectivo año gravable, en los lugares, formularios y demás condiciones determinadas por el Gobierno Nacional. El Decreto 4583 de 2006 fijó los plazos para cumplir tal

obligación y su homólogo 1849 aludió a la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN. Y la Resolución 07728 del 13 de julio de 2006 prescribió el formulario modelo 120 para presentar la "Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia" correspondiente al año gravable 2005, con un diseño que formaba parte de la misma resolución. A su turno, y con base en los artículos 579-2 del Estatuto Tributario (*con la modificación introducida por la Ley 633 de 2000*), 2° del Decreto 408 de 2001, 6° del Decreto 4349 de 2004 y 3° del Decreto 1849 de 2006, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 08480 del 2 de agosto de 2006 que reguló la presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia - formulario 120. Sobre la forma de hacer esa presentación, el artículo 2° de dicha resolución señaló: [...] *Parágrafo. La presentación de La Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia - Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solo se entenderá cumplida cuando se de pleno cumplimiento a lo dispuesto en los literales a) y b) de este artículo*". Esta Sección se pronunció sobre la validez del párrafo anterior, mediante sentencia proferida el 5 de septiembre de 2013 dentro del expediente 18635 en la que, de acuerdo con los cargos de apelación que analizó, concluyó que dicha disposición no era producto de una extralimitación de competencias reglamentarias y que se ajustaba a derecho. Lo anterior, porque al Director de Impuestos le correspondía señalar los obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, entre las que se encuentran las declaraciones informativas individuales de precios de transferencia, y fijar las condiciones para agotar ese deber, estableciendo incluso los formularios para ello.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 260-8 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 578 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 579 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 579-2 / DECRETO 408 DE 2001 - ARTICULO 2 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 44 / DECRETO 4349 DE 2004 - ARTICULO 6 / LEY 962 DE 2005 - ARTICULO 4 / DECRETO 1849 DE 2006 - ARTICULO 3 / DECRETO 4583 DE 2006 / RESOLUCION 07728 DE 2006 DIAN - ARTICULO 1 / RESOLUCION 08480 DE 2006 DIAN - ARTICULO 2 PARAGRAFO

DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Presentación y comunicación de la presentación. Validación de las hojas 2 y 3. La única comunicación prevista en el proceso de presentación virtual de la declaración recae sobre el resultado de la presentación y validación de las hojas 2 y 3 del Formulario 120, formatos 1124 y 1125, comunicación que se efectúa mediante un mensaje de datos y puede ser de conformidad o inconformidad / DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Se entiende presentada cuando el sistema reporta el éxito del proceso de transmisión y da paso al diligenciamiento de la hoja principal de la declaración

[...] los formatos 1124 y 1125 corresponden a las hojas 2 y 3 del formulario 120 y que ellas, junto con la hoja principal, integran la declaración informativa individual de precios de transferencia. La presentación de dichas hojas se realiza en forma virtual, a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN, haciendo uso del mecanismo de firma digital y en el siguiente orden: 1. Se presenta la información correspondiente a las hojas 2 y 3. 2. El sistema electrónico comunica el resultado de la presentación y validación de las hojas mencionadas. Ese resultado puede ser de conformidad o de inconformidad. 3. Si el resultado es de conformidad, se diligencia, firma y presenta virtualmente la hoja principal. 4. Si el

resultado es de inconformidad, se corrige y presenta nuevamente la información, hasta que el mismo sistema reporte que la misma es exitosa. La presentación de La Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia - Formulario 120, sólo se entiende cumplida cuando se realizan los pasos anteriores. Es claro que la única comunicación prevista reglamentariamente en el proceso de presentación virtual de la declaración informativa individual recae sobre el resultado de la presentación y validación de las hojas 2 y 3, formatos 1124 y 1125, respectivamente. Considerando el ámbito en el que fue prevista (presentación virtual de declaración), también es claro que dicha comunicación se genera electrónicamente en la plataforma informática dispuesta oficialmente para ese efecto. En estricta semántica, el verbo comunicar denota la acción de informar, dar a conocer algo a alguien o transmitir señales mediante un código común al emisor y al receptor. Tratándose de la comunicación virtual esa acción ocurre en la misma red informática y, por tanto, a la luz del artículo 2° (lit. a) de la Ley 527 de 1999, constituye un mensaje de datos que compendia la información obtenida en el ámbito de las técnicas de comunicación modernas, almacenado en el sistema de información tecnológica y que además de gozar de plenos efectos jurídicos (arts. 5 y 10 ibídem), se presume veraz, objetivo e imparcial, a la luz del artículo 20 de la C.P. Como el proceso de comunicación es bidireccional, pues involucra un emisor que construye un mensaje y lo envía y un receptor que lo recibe, analiza e interpreta, a la luz de sus propias experiencias, se entiende que la información adquiere sentido cuando es debidamente comunicada, de suerte que su receptor pueda asimilarla y dotarla de significación. Tal es el alcance propio de la teoría de la comunicación, acorde con la cual, el mensaje de datos que envía el emisor le llega al receptor a través del canal o medio de transmisión y se transforma en información cuando el receptor capta los datos transmitidos, pero en el proceso de comunicación hay una transmisión de respuesta a la información enviada. Visto el literal a) del artículo 2° de la Resolución 08480 de 2006, a partir de las reflexiones anteriores, estima la Sala que en el trámite de envío de los formatos 1124 y 1125 por parte de la actora se satisfizo el deber de comunicación digital, que prevé dicho literal. Es así, porque en tal espacio informático el mensaje de datos de inconformidad cumplió el cometido de la comunicación y cobró todo efecto jurídico, en cuanto su receptor (el declarante) entiende que debe corregir y presentar nuevamente la información (respuesta al mensaje que recibe) hasta que el sistema reporte el éxito del proceso de transmisión y, con este, de paso al diligenciamiento de la hoja principal. Más allá de ello, la norma no previó ningún aditamento diferente para legalizar el proceso de comunicación, sin que en esta sede jurisdiccional pueda entrarse a replantearlo con otro tipo de elementos porque, además de que sustancialmente no es necesario según lo razonado en el párrafo precedente, los literales a) y b) que prevén dicho proceso con la orden de "comunicar", son perfectamente claros para excluir ejercicios interpretativos en orden a determinar su alcance y se encuentran vigentes al amparo de la presunción de legalidad.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 20 / LEY 527 DE 1999 - ARTICULO 2 LITERAL A / LEY 527 DE 1999 - ARTICULO 5 / LEY 527 DE 1999 - ARTICULO 10 / RESOLUCION 08480 DE 2006 DIAN - ARTICULO 2 LITERAL A

NOTA DE RELATORIA: Sobre el proceso de comunicación virtual se citan las sentencias T-414 de 1992 y T-478 de 1998 de la Corte Constitucional.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00087-01(19418)

Actor: M-I OVERSEAS LIMITED

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la sentencia del 2 de febrero de 2012, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que aquella instauró contra los actos administrativos que la sancionaron por presentación extemporánea de la declaración individual de precios de transferencia correspondiente al año 2006.

Dicho fallo dispuso:

***“DENÍGANSE** las súplicas de la demanda.”*

ANTECEDENTES

El 13 de julio de 2007 M. I. OVERSEAS LIMITED presentó declaración informativa individual de precios de transferencia por el año 2006, a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN. En ella liquidó una sanción por extemporaneidad de \$202.213.000.

El 28 de septiembre del mismo año radicó un proyecto de corrección a la declaración anterior, en el que eliminó la sanción liquidada y, en consecuencia, disminuyó el saldo a pagar.

Previo oficio persuasivo del 8 de noviembre de 2007, que invitó a la declarante a desistir del proyecto mencionado, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá negó la solicitud

de corrección e impuso sanción por improcedencia de la misma, arguyendo que su determinación era un aspecto de fondo no susceptible de discutirse en el proceso de liquidación de corrección, sino en el propio de revisión, previo requerimiento especial (Resolución N° 900002 del 5 de diciembre de 2007).

El 24 de septiembre de 2008, la División Jurídica Tributaria de la misma Administración revocó la decisión denegatoria, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra (Resolución N° 664-900.004).

El 5 de mayo de 2009, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos profirió pliego de cargos contra la declarante para imponerle una sanción por extemporaneidad de \$264.389.000, de los cuales, \$203.376.000 correspondían a la sanción establecida en el numeral 1 del literal B del artículo 260-10 del Estatuto Tributario y \$61.013.000 al incremento de la misma en un 30%.

Por Resolución N° 900025 del 10 de noviembre de 2009, la División de Gestión de Liquidación impuso la sanción mencionada, en los términos que planteó el pliego de cargos.

Tal decisión fue confirmada por la Resolución N° 900047 del 26 de octubre de 2010, al resolverse el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente.

LA DEMANDA

M. I OVERSAS LIMITED solicitó la nulidad de la resolución sanción y del acto que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que no se encuentra obligada a pagar suma alguna por concepto de dichos actos.

Invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 260-10, 589, 637, 638, 701 y 702 al 712 del Estatuto Tributario y 2° de la Resolución N° 8480 de 2006. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La DIAN inició el proceso sancionatorio sin tener en cuenta que la aceptación del proyecto de corrección presentado por la demandante vedaba la modificación de la declaración corregida, en actuación diferente a la de revisión, única en la cual

podían discutirse aspectos de fondo como la determinación de la sanción por extemporaneidad.

Conforme con la doctrina de la DIAN, la liquidación oficial de corrección sustituye la declaración inicial o su corrección y no obstruye la facultad de revisión consagrada en el citado artículo 589 del E.T. ni el derecho del contribuyente a impugnar dicha liquidación.

La DIAN desatendió la validez y eficacia del acto administrativo por el cual aceptó el proyecto de corrección que presentó la demandante y encausó la actuación sancionatoria por el procedimiento general previsto en el artículo 638 ibídem, apartándose de la regulación especial que prevé el ya citado artículo 589, en el que se faculta la revisión de la liquidación oficial de corrección de acuerdo con los artículos 702 a 712 ibídem.

La liquidación oficial de corrección, como acto particular que es, sólo puede revocarse con el consentimiento de su destinatario, salvo que se profiera liquidación oficial de revisión, previo requerimiento especial. Así, la imposición de la sanción por extemporaneidad que se discute no se regía por el procedimiento establecido en los artículos 260-10, 637, 638 y 701 ejusdem.

En efecto, su determinación debió considerar que la presentación extemporánea de la declaración informativa individual obedeció a fallas de reporte en el sistema informático de la DIAN el día en que se enviaron los formularios 1124 y 1125, en cuanto aquel no confirmó que podía proseguirse con la radicación del formato 120.

La debida presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia se sujeta al procedimiento previsto en la Resolución N° 8480 de 2006, que representa todo un engranaje de actuaciones metódicas y consecutivas de las que están encargadas las diferentes partes.

Dicho procedimiento se caracteriza por la interacción entre la autoridad tributaria y el contribuyente, de modo que entre ellos debe haber una actuación coordinada y proactiva para el oportuno cumplimiento del deber fiscal de declarar por mecanismos electrónicos.

La DIAN no comunicó al declarante el resultado del proceso de presentación y validación de la información de los formatos 1124 y 1125, impidiéndole culminar el envío con el formato 120; con ello, la Administración omitió la parte que le correspondía satisfacer para que el contribuyente pudiera cumplir su deber formal.

El hecho de que la DIAN no hubiere asumido un rol activo en el proceso anteriormente señalado, impide endilgar al contribuyente toda la responsabilidad derivada del incumplimiento o cumplimiento tardío del deber de declarar oportunamente.

Lo contrario implicaría trasladar la culpa derivada de la falta de diligencia de la DIAN a la parte más débil de la relación jurídico tributaria, que es el contribuyente.

La expresión informática “exitosa” no puede equipararse al mandato legal expreso de “comunicar”, en cuanto denotan acepciones lingüísticas diferentes. Lo exitoso es el resultado de una empresa, acción o suceso, en tanto que comunicar significa dar parte o hacer saber algo.

Equiparar los términos anteriores para pretender que la DIAN cumplió con su obligación de comunicar, viola el principio general de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad de las sanciones, además de que implica ejercer facultad sancionatoria con carácter objetivo, sin consultar elemento subjetivo alguno.

En toda la actuación administrativa que se demanda, la DIAN insistió en que la actora no envió oportunamente el formato 120, sin referirse a su omisión en cuanto a la comunicación de la validación de los formatos 1124 y 1125.

Sancionar el tardío cumplimiento del deber de declarar por parte de la demandante, cuando ello obedeció a un hecho propio de la DIAN, violó el derecho de contradicción.

El incremento del 30% de las sanciones no opera ipso facto, sino que únicamente procede cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante omiten liquidar la sanción en su declaración o la liquidan incorrectamente.

En el sub lite, el incremento se da sobre la liquidación oficial de corrección que rectificó el hecho de haber liquidado una sanción indebida. Esa corrección

desvirtúa el presupuesto de la re-liquidación de la sanción, de restrictiva aplicación cuando el contribuyente no liquida sanción alguna.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

El proceso de determinación oficial del tributo se inicia con la investigación realizada por la División de Gestión de Fiscalización al amparo de los artículos 684 y 688 del E.T.

Al detectar inconsistencias en la correcta determinación del tributo, no corregidas voluntariamente por el investigado, dicha área expide un requerimiento especial como acto preparatorio previo a la liquidación oficial de revisión, en el que indica todos los aspectos a modificar, explicando las razones que sustentan esa decisión.

Con base en este requerimiento, la DIAN modifica la liquidación privada del contribuyente, notificándole la respectiva liquidación oficial de revisión.

El objeto del requerimiento especial y, en general, del proceso de determinación oficial del tributo, es modificar las bases gravables y el impuesto determinado por el contribuyente en su declaración privada. Cuando esas bases no se cuestionan no procede el requerimiento especial, ni se estaría ante ese tipo de proceso.

Las sanciones derivadas de la investigación del proceso de determinación (inexactitud, extemporaneidad, desconocimiento de costos, sanción por no informar, sanción por omisión de activos, etc.), pueden disponerse por liquidación oficial o por resolución independiente aunque, por economía procesal, casi siempre se hace mediante la primera de ellas.

Cuando sólo se imponen sanciones sin modificar las bases gravables ni el impuesto, el proceso sancionatorio debe adelantarse única y exclusivamente con resolución independiente, previo pliego de cargos. Tal es el caso del sub lite, en el que el proceso sancionatorio se limita a calcular una sanción por extemporaneidad junto con su respectivo incremento del 30%, sin cuestionar ninguna de las bases de la declaración presentada.

Las sanciones impuestas en liquidaciones oficiales en las que no se discuten la base gravable ni el impuesto declarado, violan el debido proceso.

La demandante desconoce que, de acuerdo con el debido proceso sancionatorio, el mecanismo legal para imponer la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de precios de transferencia es la resolución independiente, de acuerdo con los artículos 638 y 260-10 del ET.

Los artículos 588 y 589 ibídem, materializan el derecho de los administrados a corregir sus declaraciones tributarias, previo cumplimiento de ciertos requisitos formales, independientemente de que la nueva declaración se ajuste a las normas tributarias vigentes.

Cuando concurren tales requisitos, la Administración Tributaria debe expedir la liquidación oficial de corrección que acepta el proyecto de corrección presentado por el contribuyente, sustitutivo de la declaración inicial o de la última corrección. Sobre dicho proyecto, en todo voluntario, la Administración no realiza ningún estudio de fondo, pero tampoco renuncia a ejercer las facultades fiscalizadoras o sancionatorias previstas en el Estatuto Tributario.

La única situación jurídica particular y concreta que creó la liquidación oficial de corrección expedida por la Administración, fue la materialización del derecho a corregir la declaración tributaria en los términos que propuso el respectivo proyecto de corrección.

Esa situación no pugna con la potestad sancionatoria de la DIAN ni se diferencia de la corrección voluntaria presentada en bancos; tampoco existe status jurídico especial que amerite tratamientos diferentes entre la corrección presentada en bancos y la realizada mediante el procedimiento del artículo 589 ET.

La sanción impuesta al demandante por extemporaneidad debía ordenarse por resolución independiente porque, además de que no se estaban cuestionando las bases gravables ni el impuesto, la declaración informativa de precios no es pasible de liquidación oficial de revisión en los términos del artículo 260-10 ibídem, dado que los efectos de sus inconsistencias se trasladan directamente a la declaración de renta.

En un servicio informático electrónico como el manejado por la DIAN, no tienen que hacerse comunicaciones a cada uno de los cientos de miles de contribuyentes entre cada paso del proceso de envío virtual ni, por escrito, permitir la presentación de la declaración. Si el sistema dice que el primer paso fue exitoso, es porque se puede pasar a la siguiente etapa.

La interpretación del demandante sobre el artículo 2° de la Resolución 8480 de 2006 se sale del contexto de la misma y hace una abstracción, tanto del nivel de comprensión que deben tener los destinatarios de esa norma (*empresas multinacionales con áreas jurídicas y asesores en el tema de precios de transferencia*), como del avance que en los últimos años han tenido los sistemas informáticos para presentar las declaraciones y demás informaciones a través de los mismos.

La lectura del precitado artículo da cuenta de que la demandante lo entendió en forma errada e incurrió en una falta de previsión que le impidió hacer la transmisión de la declaración, completa y oportunamente, la cual sólo se satisfizo cuando se encontraba vencido el término oportuno de presentación; de allí que el sistema exigiera liquidar la sanción por extemporaneidad previamente generada.

Ante la concurrencia del hecho sancionable de que trata el artículo 260-10 del E.T., derivado del retraso en la presentación de la declaración informativa por parte del contribuyente, la sanción impuesta se ajusta a derecho.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por lo siguiente:

La Administración debe comunicar el resultado del envío de los formularios de la declaración informativa de precios de transferencia. Así, si la información fue validada, el sistema reporta que la misma fue exitosa; si ocurre lo contrario, la información debe corregirse hasta que quede debidamente transmitida.

Según los antecedentes administrativos, la demandante envió los formatos 1124 y 1125 el 15 de junio de 2007, comunicándosele que la transmisión fue exitosa, lo

cual le permitía continuar con el diligenciamiento, firma y presentación virtual de la declaración informativa individual.

Si el proceso es virtual y consecutivo, la actora no puede exigir otro tipo de comunicación, porque la norma no lo exige.

En el caso in examine no se discuten los valores consignados en la declaración informativa individual de precios de transferencia y los errores e inconsistencias de la misma se reflejan en la respectiva declaración del impuesto de renta.

La Administración aceptó la corrección de la declaración inicial de precios, en cuanto cumplió los requisitos formales establecidos en el artículo 589 del E.T., y no analizó las cuestiones de fondo que la motivaron, sin perjuicio de poder ejercer sus facultades de fiscalización y/o sancionatorias.

Al verificar la existencia de la extemporaneidad, la Administración profirió el respectivo pliego de cargos para imponer la sanción correspondiente, que aplicó a través de los actos demandados y de acuerdo con el procedimiento regulado en el artículo 638 ibídem, que faculta la imposición de la sanción a través de resolución independiente.

En el caso de autos no procede imponer la sanción por el procedimiento de la liquidación de revisión, dado que no se discuten los valores declarados.

El proyecto de corrección de la declaración informativa de precios de transferencia del 28 de septiembre de 2007 sustituyó la declaración inicialmente presentada, en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario. Por tanto, como dicha corrección eliminó la sanción por extemporaneidad, que había sido liquidada en la declaración inicial, esta quedó sin liquidar y, por consiguiente, se configura la aplicación del incremento del 30% de su valor, conforme con el artículo 701 ejusdem.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia, aduciendo que ésta se apoyó en la interpretación y aplicación errónea de las normas tributarias y que, por lo mismo, violó directamente las mismas.

Al efecto y en lo sustancial, reiteró los argumentos de la demanda y puntualizó:

A la luz del artículo 2° de la Resolución 8480 de 2006, la comunicación subsiguiente a la validación de la información transmitida no puede equipararse al reporte de “exitosa” respecto del envío de los formularios 1124 y 1125, porque aquella – la comunicación – implica informar dicha validación, así como el permiso para continuar el procedimiento señalado en el literal b) que se comenta.

El acto oficial de corrección que sustituyó la declaración inicialmente presentada, no podía determinar la sanción discutida en el sub lite por el procedimiento del artículo 638 del ET.

Las liquidaciones oficiales de corrección, expedidas al amparo del artículo 589 ibídem, se enmiendan mediante liquidaciones oficiales de revisión, previo requerimiento especial y no por resoluciones sancionatorias.

Las normas fiscales no establecen que los errores o inconsistencias de la declaración informativa individual de precios de transferencia se reflejen en las modificaciones oficiales a la respectiva declaración del impuesto de renta; lo que quiere significar el legislador es que el acto administrativo que corrige la liquidación privada solo puede modificarse por el procedimiento de revisión que establece el Estatuto Tributario.

El incremento de la sanción por extemporaneidad no opera de plano, pues la liquidación oficial de corrección aceptó eliminarla y, con ello, privó la facultad de imponerla. Al regular el procedimiento de corrección, el artículo 589 ibídem estableció una sanción autónoma del 20%, aplicable cuando no se acepta la corrección solicitada; en caso contrario, como el in examine, el incremento del 30% previsto en el artículo 701 ejusdem es inaplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante manifestó:

Lo discutido en el proceso es la razón por la cual no se liquidó la sanción por extemporaneidad siguiendo el procedimiento señalado en los artículos 702 y

siguientes del E.T., máxime cuando ella se determinó en la liquidación privada pero que, por un aspecto de interpretación de la ley, tuvo que corregirse a través del procedimiento señalado en el artículo 589 ibídem.

La facultad de revisión, a partir de la fecha de corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud de la misma, se encuentra prevista en el inciso segundo del mencionado artículo 589, norma de obligatorio cumplimiento para el ente fiscal y cuyo desconocimiento acarrea la nulidad de la actuación administrativa.

De acuerdo con esa norma especial, el hecho de que la liquidación oficial de corrección sea un acto administrativo que favorece al contribuyente, no impide que pueda modificarse posteriormente por el procedimiento de revisión establecido en los artículos 702 y siguientes del Estatuto, sin necesidad del consentimiento de aquel.

De no ser así, la DIAN podría modificar lo que le pida el contribuyente para, en seguida, y sin el cumplimiento del procedimiento legal, volver las cosas a su estado inicial, agravado con la imposición de una sanción cuantiosa.

Ante la existencia de una declaración válidamente corregida y aceptada mediante acto administrativo, la DIAN no podía determinar la sanción que dicho acto se abstuvo de liquidar, por procedimiento diferente a la expedición de una liquidación oficial de revisión, puesto que implica determinar un aspecto de fondo y corregir esa aceptación oficial.

La DIAN aclaró el procedimiento reglado en la Resolución 8480 del 2 de agosto de 2006, mediante la Resolución 002172 del 23 de marzo de 2012. Según esta última, "presentada y validada la información, se comunicará al declarante el resultado de dicho proceso a través de la opción consulta de envíos" y "Si el resultado es de conformidad, el declarante debe continuar con el procedimiento señalado en el literal b. De lo contrario, debe corregir la información y presentarla nuevamente como inicial, hasta que la misma sea exitosa."

Por tanto, la conclusión a la que llegó el Tribunal parte de una premisa incorrecta, cual es la de considerar que siendo "evidente que si el proceso es virtual y consecutivo" no "se requiere otro tipo de comunicación".

La acción propia del verbo "COMUNICAR" no se verificó en el sub-judice y dejó a la deriva al contribuyente, porque al finalizar el proceso de presentación de la declaración de precios de transferencia no contaba con una instrucción clara y precisa que le permitiera saber el paso a seguir, contrario a las precisiones que hace la Resolución N° 002172 del 23 de marzo de 2012, cuyas disposiciones demuestran la deficiencia del procedimiento establecido para el año 2006 y la inducción a error a la declarante por parte de la DIAN.

El incremento de la sanción no procede de plano pues la liquidación oficial de corrección eliminó la sanción incrementada y la conducta sancionable descrita en el artículo 701 del E.T. no se tipificó porque el contribuyente liquidó la sanción por extemporaneidad en su declaración inicial.

La DIAN, por su parte, reiteró los argumentos de su escrito de contestación y añadió:

Los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia también tienen la obligación de preparar y conservar la documentación comprobatoria a que se refiere el artículo 260-4 del E.T.

El Decreto 4349 de 2004 asignó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la facultad de establecer las condiciones de presentación de las declaraciones de precios de transferencia, para dar cumplimiento a las obligaciones propias de ese régimen.

Previa alusión al marco reglamentario de la presentación informativa individual de precios de transferencia, señaló que la misma debía diligenciarse en el formulario 120, mediante el uso del mecanismo de firma digital en los formatos 1124 y 1125, correspondientes a las hojas 2 y 3 de aquel.

La presentación de la declaración de precios de transferencia debe realizarse de acuerdo con los lineamientos establecidos por la DIAN en la Resolución N° 8480 de 2006, en virtud de las facultades que le otorgó la Ley 788 de 2002 y el Decreto Reglamentario 4349 de 2006, de manera que la transmisión de la información se haga por el mecanismo informático que arroja un mensaje posterior, de acuerdo con los requerimientos técnicos.

Dado que la información fue enviada por ese mecanismo y que el respectivo comunicado de recepción fue emitido, se cumplió la finalidad para la cual fue diseñada la herramienta electrónica, pues el obligado supo que debía continuar con el proceso de envío de la hoja N° 1 del formato 120, para luego proceder a la firma digital de la declaración y terminar dicho proceso.

Agotados esos pasos, se entendía cumplida la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia.

El vencimiento para declarar por el año gravable 2006 era el 15 de junio de 2007 cuando se diligenciaron los formatos 1124 y 1125, anexos al formato 120, pero este, como tal, solo se presentó el 13 de julio siguiente.

La sanción por extemporaneidad debía imponerse por resolución independiente, porque la contribuyente no la liquidó en el proyecto de corrección que sustituyó la declaración inicial, sin que la Administración hubiera pretendido modificar la información ni las bases gravables correspondientes.

CONSIDERACIONES

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que sancionaron a la demandante por presentación extemporánea de la declaración informativa individual de precios de transferencia correspondiente al año gravable 2006.

Tres son los problemas jurídicos que propone analizar el recurso de apelación:

- La violación del debido proceso de cara a la existencia de la liquidación oficial de corrección por la cual se aceptó el proyecto presentado por el contribuyente que, a su vez, había eliminado la sanción autoliquidada al momento de transmitir la declaración informativa. En ese contexto, habrá de establecerse si la sanción discutida debió imponerse vía liquidación oficial de revisión.
- La procedencia de las resoluciones acusadas, frente a la responsabilidad de la actora en la tipificación de la infracción sancionada y la del ente fiscal

en el trámite virtual de presentación de la declaración informativa individual de precios.

- La procedencia del incremento del 30% de la sanción, a la luz de los presupuestos legales que lo autorizan.

Entra, pues, la Sala a estudiar los aspectos señalados en el siguiente orden:

DEL PROCEDIMIENTO APLICABLE PARA IMPONER LA SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia en el marco de las obligaciones formales de los contribuyentes sujetos al régimen de precios

El régimen de precios de transferencia colombiano, como mecanismo antielusivo de control respecto del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes con sus vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior, en orden a que las mismas se ajusten y se declaren de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente, en detrimento de la libre competencia¹, se encuentra regulado a lo largo de los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario.

Dichas normas precisan quiénes se encuentran obligados por este régimen, sus obligaciones formales y las sanciones especiales que pueden aplicárseles, los criterios de comparabilidad entre partes independientes y vinculados económicos, los métodos para determinar el precio o margen de utilidad, los ajustes sobre las operaciones realizadas, los paraísos fiscales y los acuerdos anticipados de precios.

En materia de obligaciones formales que deben cumplirse dentro del marco de la relación jurídico tributaria, para la determinación de los impuestos generados en las operaciones cobijadas por el régimen de precios de transferencia, para que ellas se sujeten a los precios del mercado, el ordenamiento establece deberes

¹ C-815 del 2009

positivos o, lo que es igual, “de hacer”, a cargo de contribuyentes con ciertos montos de patrimonio e ingresos brutos.

Ese tipo de deberes se concretan en la presentación de tres clases de documentos: la declaración informativa individual, la declaración consolidada y la documentación comprobatoria. Así mismo, las normas fiscales prevén el deber de conservar soportes de todas las operaciones de los contribuyentes con partes relacionadas.

Sin duda alguna, con estas obligaciones se facilitan las labores de fiscalización de la autoridad tributaria y se efectiviza el principio de contribuir a las cargas públicas, del cual ciertamente emanan.

De la presentación de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia

El legislador tributario estableció la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia como una obligación anual y de tipo instrumental, a cargo de quienes se encuentran sujetos a dicho régimen, según lo señala el artículo 260-8 del E.T., modificado por el artículo 44 de la Ley 863 del 2003:

*"Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, **deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.**"*

Al tenor de la norma transcrita, los contribuyentes de renta sometidos al régimen de precios de transferencia que tienen determinados topes de ingresos o patrimonio, deben presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia para dar a conocer a la DIAN las operaciones que celebraron con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

En el mismo sentido, la sentencia C-815 del 2009 definió dichas declaraciones como aquellas por medio de las cuales “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”.

Se trata, en términos de la Corte, de la “expresión tributaria del control estatal que debe recaer sobre las citadas operaciones comerciales y financieras”.

En general, la presentación de las declaraciones tributarias debe efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional, inclusive a través de bancos y demás entidades financieras (E.T., art. 579)

Sin perjuicio de esa regla, el artículo 579-2 *ibídem*² consagró la posibilidad de presentar las declaraciones vía electrónica, delegándole al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales el señalamiento de los obligados a realizar ese tipo de presentación y de las condiciones y mecanismos de seguridad que deben concurrir para hacerlo.

Esta disposición fue reglamentada por el Decreto 408 de 2001, que dispuso la presentación electrónica de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos y de las retenciones en la fuente administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN.

El decreto también indicó los mecanismos de seguridad del sistema referido y previó que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debía señalar los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios por esa forma.

De manera concreta, el artículo 10 *eiusdem* extendió dicho sistema a la presentación de la Declaración Informativa Individual y a la Declaración Informativa Consolidada de Precios de Transferencia correspondientes al año

² “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579 de este Estatuto, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución, señalará los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.”

gravable 2005 y siguientes que, entre otros conceptos, fueren iniciales, extemporáneas o correcciones, y al diligenciamiento de sus recibos de pago.

Dentro de esta vista panorámica aparece el artículo 578 del E.T. que autorizó a la Dirección de Impuestos para expedir los formularios en los que deben presentarse las declaraciones electrónicas, sin perjuicio de que pudiera aceptar declaraciones que no se presentaran en dichos formularios³.

A su turno, el Decreto 4349 de 2004 reglamentó el artículo 260-8 del E.T., junto con los artículos 260-2 (parágrafo) a 260-4, 260-6 (parágrafo) y 260-9 del mismo cuerpo estatutario y se refirió a los requisitos de contenido de la declaración informativa individual.

En ese contexto, el decreto señaló que la declaración informativa individual debía presentarse anualmente a más tardar el 30 de junio del año siguiente al respectivo año gravable, en los lugares, formularios y demás condiciones determinadas por el Gobierno Nacional.

El Decreto 4583 de 2006 fijó los plazos para cumplir tal obligación y su homólogo 1849 aludió a la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN.

Y la Resolución 07728 del 13 de julio de 2006 prescribió el formulario modelo 120 para presentar la "Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia" correspondiente al año gravable 2005, con un diseño que formaba parte de la misma resolución.

A su turno, y con base en los artículos 579-2 del Estatuto Tributario (*con la modificación introducida por la Ley 633 de 2000*), 2° del Decreto 408 de 2001, 6° del Decreto 4349 de 2004 y 3° del Decreto 1849 de 2006⁴, el Director General de

³ Sobre el particular, el artículo 4° de la Ley 962 del 2005 ordenó a las entidades y organismos de la Administración Pública habilitar los mecanismos necesarios para poner a disposición gratuita de los interesados, los formatos definidos oficialmente para el período en que deba cumplirse la respectiva obligación, utilizando formas impresas, magnéticas o electrónicas.

En ese sentido, el mismo cuerpo legal facultó la reglamentación para el desmonte progresivo de los cobros por formularios oficiales, con excepción de los relacionados con el proceso de contratación estatal y el acceso a la educación pública; así como la implementación de medios tecnológicos para el cumplimiento de la respectiva obligación."

⁴ Tales preceptos autorizaron al Director de Impuestos para: i) definir y dirigir las actividades relacionadas con los impuestos nacionales, en lo correspondiente a su gestión, recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción; y ii) señalar, mediante resolución, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades establecidas por esa misma regulación.

la DIAN expidió la Resolución 08480 del 2 de agosto de 2006 que reguló la presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia – formulario 120.

Sobre la forma de hacer esa presentación, el artículo 2° de dicha resolución señaló:

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la presentación de la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia de que trata el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, deberán realizarla de la siguiente forma:

“a) Presentar la información contenida en la Hoja 2 del formulario 120, Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia, cuando a ello haya lugar, en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, haciendo uso del mecanismo de firma digital, en el formato 1124 a que hace referencia el Anexo 1 de esta Resolución, y presentar en todos los casos y en igual forma, la información contenida en la Hoja 3 del mismo formulario, en el formato 1125 a que hace referencia el Anexo 2 de esta misma Resolución.

Presentada y validada esta información, se comunicará al declarante el resultado de dicho proceso. Si el resultado es de conformidad, el declarante debe continuar con el procedimiento señalado en el literal b). Si es de inconformidad, debe corregir la información y presentarla nuevamente, hasta que la misma sea exitosa.

b) Diligenciar, firmar y presentar virtualmente la Hoja principal de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia - Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, utilizando el mecanismo de firma con certificado digital.

Parágrafo. La presentación de La Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia - Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solo se entenderá cumplida cuando se de pleno cumplimiento a lo dispuesto en los literales a) y b) de este artículo”

Esta Sección se pronunció sobre la validez del párrafo anterior, mediante sentencia proferida el 5 de septiembre de 2013 dentro del expediente 18635⁵ en la que, de acuerdo con los cargos de apelación que analizó⁶, concluyó que dicha

⁵ C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez,

⁶ i) la violación del principio de reserva de ley porque, en decir del demandante de esa causa, el párrafo señalado establecía una causal para tener por no presentada la declaración informativa, no prevista en el artículo 580 del ET, y para cuya disposición el Director de Impuestos Nacionales no contaba con facultad alguna; ii) el desconocimiento del debido proceso en la imposición de sanciones frente a los hechos que tipifican esa nueva causal, en la medida en que la ilegalidad de la misma despoja de fundamento a dichas sanciones; y, iii) la afrenta a los principios que orientan la función administrativa y el sistema tributario, porque la omisión que refiere el párrafo demandado como determinante de la no presentación de la declaración informativa, recae sobre información contenida en otros formularios suficientes para cumplir la obligación de transmisión electrónica, y porque la entrega de esa información suficiente se sanciona de igual forma a la falta absoluta de entrega.

disposición no era producto de una extralimitación de competencias reglamentarias y que se ajustaba a derecho.

Lo anterior, porque al Director de Impuestos le correspondía señalar los obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, entre las que se encuentran las declaraciones informativas individuales de precios de transferencia, y fijar las condiciones para agotar ese deber, estableciendo incluso los formularios para ello.

En ese contexto, la providencia analizó la estructura del formulario de presentación y precisó:

“Es claro que todo el formulario N° 120, con el modelo y diseño que se dispuso para el mismo, hace parte integral de la Resolución N° 07728 del 2006, la cual no ha sido anulada ni suspendida por orden judicial y, en consecuencia, goza del atributo de ejecutoriedad en virtud de la presunción de legalidad que la ampara.

Según ese diseño, el referido formulario se integra por tres hojas a saber:

1. La hoja principal, contentiva de información general del declarante, del periodo declarado y de su actividad económica, así como el resumen de las operaciones con algunos de los registros de las hojas 2 y 3 (casillas 28 a 37) y los datos del ente controlante en los casos de subordinación o control de acuerdo con los artículos 260 y 261 del C. de Co. y 28 de la Ley 222 de 1995.

2. La hoja 2, que reporta información sobre composición accionaria, referida directamente a los socios, accionistas o partícipes, su identificación fiscal y porcentaje de participación, y cuya presentación exige generar los archivos XML correspondiente al formulario 1124.

3. La hoja 3, en la que se registra la información de las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior, y cuya presentación exige generar los archivos XML correspondientes al formulario 1125.

Al dorso de cada una de dichas hojas aparecen sus respectivas instrucciones de diligenciamiento. Tratándose de la hoja principal, ellas precisan que la presentación informativa de la Declaración Individual de Precios de Transferencia comprende dos grandes pasos (*instrucciones de diligenciamiento de la hoja principal*):

- **La presentación de la información por envío de archivos con los datos correspondientes a las hojas 2 y 3.**
- **El diligenciamiento y presentación virtual de la hoja principal de la declaración, en la que se identifican los siguientes datos: el año gravable que se declara, el NIT del obligado a declarar, sus nombres y apellidos o razón social.**

Así, el formulario 120 se diseñó como un todo fraccionado en tres segmentos correspondientes a las hojas 1, 2 y 3, las cuales cuentan con contenidos propios pero interrelacionados, dado que confluyen a conformar la unidad constitutiva de la

declaración informativa individual, vista como acto voluntario autónomo. Tan es así, que los números de casillas a lo largo de dichas hojas tienen un orden consecutivo.

De la misma forma y a la luz del artículo 2° del Decreto 4344 del 2004, que al igual que la Resolución N° 07728 del 2006 no ha sido anulado ni suspendido por esta jurisdicción, se advierte que el formulario debidamente diligenciado hace parte de los requisitos de contenido de la declaración informativa individual, a cargo de todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior, con los montos de patrimonio o ingresos brutos que la misma norma establece.

Esa connotación jurídica con la que el reglamento identifica al formulario, hace de este un elemento esencial para el acto declaratorio, de naturaleza *ad sustanciam actus*, en cuanto lo liga al contenido de la declaración informativa individual, de modo que sin él, ella sencillamente no existiría o mutaría en otro tipo de acto ajeno al reconocimiento de las normas fiscales sobre precios de transferencia, con las consiguientes incidencias sobre el cumplimiento de la obligación formal de presentación.

Bajo esa premisa, si el formulario creado por la autoridad tributaria para realizar la declaración informativa individual de precios de transferencia no se diligencia o se diligencia en forma incompleta o incorrecta, esa declaración no puede tenerse como tal ni surtir los efectos propios de la presentación, porque carece de uno de los requisitos de contenido expresamente señalados por el decreto mencionado.”

La comunicación de la presentación y validación de los formatos 1124 y 1125

Lo hasta aquí expuesto deja en claro que los formatos 1124 y 1125 corresponden a las hojas 2 y 3 del formulario 120 y que ellas, junto con la hoja principal, integran la declaración informativa individual de precios de transferencia.

La presentación de dichas hojas se realiza en forma virtual, a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN, haciendo uso del mecanismo de firma digital y en el siguiente orden:

1. Se presenta la información correspondiente a las hojas 2 y 3
2. El sistema electrónico comunica el resultado de la presentación y validación de las hojas mencionadas.

Ese resultado puede ser de conformidad o de inconformidad.

3. Si el resultado es de conformidad, se diligencia, firma y presenta virtualmente la hoja principal.

4. Si el resultado es de inconformidad, se corrige y presenta nuevamente la información, hasta que el mismo sistema reporte que la misma es exitosa.

La presentación de La Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia - Formulario 120, sólo se entiende cumplida cuando se realizan los pasos anteriores.

Es claro que la única comunicación prevista reglamentariamente en el proceso de presentación virtual de la declaración informativa individual recae sobre el resultado de la presentación y validación de las hojas 2 y 3, formatos 1124 y 1125, respectivamente.

Considerando el ámbito en el que fue prevista (presentación virtual de declaración), también es claro que dicha comunicación se genera electrónicamente en la plataforma informática dispuesta oficialmente para ese efecto.

En estricta semántica, el verbo comunicar denota la acción de informar, dar a conocer algo a alguien o transmitir señales mediante un código común al emisor y al receptor.

Tratándose de la comunicación virtual esa acción ocurre en la misma red informática y, por tanto, a la luz del artículo 2° (lit. a) de la Ley 527 de 1997, constituye un mensaje de datos⁸ que compendia la información obtenida en el ámbito de las técnicas de comunicación modernas, almacenado en el sistema de información tecnológica y que además de gozar de plenos efectos jurídicos (arts. 5 y 10 ibídem), se presume veraz, objetivo e imparcial, a la luz del artículo 20 de la C.P.⁹

Como el proceso de comunicación es bidireccional, pues involucra un emisor que construye un mensaje y lo envía y un receptor que lo recibe, analiza e

⁷ Por la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.

⁸ "Información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el Intercambio Electrónico de Datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax;"

⁹ "Se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, y la de fundar medios masivos de comunicación..."

interpreta, a la luz de sus propias experiencias, se entiende que la información adquiere sentido cuando es debidamente comunicada, de suerte que su receptor pueda asimilarla y dotarla de significación.

Tal es el alcance propio de la teoría de la comunicación, acorde con la cual, el mensaje de datos que envía el emisor le llega al receptor a través del canal o medio de transmisión y se transforma en información cuando el receptor capta los datos transmitidos, pero en el proceso de comunicación hay una transmisión de respuesta a la información enviada¹⁰.

Visto el literal a) del artículo 2° de la Resolución 08480 de 2006, a partir de las reflexiones anteriores, estima la Sala que en el trámite de envío de los formatos 1124 y 1125 por parte de la actora se satisfizo el deber de comunicación digital, que prevé dicho literal.

Es así, porque en tal espacio informático el mensaje de datos de inconformidad cumplió el cometido de la comunicación y cobró todo efecto jurídico, en cuanto su receptor (el declarante) entiende que debe corregir y presentar nuevamente la información (respuesta al mensaje que recibe) hasta que el sistema reporte el éxito del proceso de transmisión y, con este, de paso al diligenciamiento de la hoja principal.

Más allá de ello, la norma no previó ningún aditamento diferente para legalizar el proceso de comunicación, sin que en esta sede jurisdiccional pueda entrarse a replantearlo con otro tipo de elementos porque, además de que sustancialmente no es necesario según lo razonado en el párrafo precedente, los literales a) y b) que prevén dicho proceso con la orden de “comunicar”, son perfectamente claros para excluir ejercicios interpretativos en orden a determinar su alcance y se encuentran vigentes al amparo de la presunción de legalidad.

Del régimen sancionatorio aplicable a la declaración informativa

El régimen de precios de transferencia contempla sanciones en relación con irregularidades que afectan tanto la declaración informativa, como la documentación comprobatoria.

¹⁰ Sobre el particular, ver sentencias T-414 de 1992 y T-478 de 1998

La sanción por extemporaneidad que se discute en el sub lite hace parte del primer grupo mencionado, junto con la sanción por corrección, debido a inconsistencias en la declaración informativa y la propia de inexactitud y se encuentra prevista en el literal B) numeral 1 del artículo 260-10 del E.T., cuyo texto vigente para el momento en que se configuró el hecho sancionado, es decir, con la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006, señalaba:

“B. DECLARACIÓN INFORMATIVA

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la declaración, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.

2. Cuando la declaración informativa se presente con posterioridad al emplazamiento la sanción será del doble de la establecida en el párrafo anterior.”

La Corte Constitucional declaró exequible el numeral 1¹¹, precisando 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, concretada en suministrar información por parte del contribuyente, en los casos y oportunidades que la norma señala.

Así, dijo la Corte que *“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.*

En efecto, como lo estipula el artículo 210 (sic) literal b), se trata del 1% de todas las operaciones realizadas con vinculados económicos, o del 0.5% de los ingresos netos (ante la imposibilidad de determinar la base de las operaciones) o del

¹¹ C-815 de 2009

patrimonio del contribuyente (cuando no existan ingresos) para la respectiva vigencia fiscal...”

Por su parte, el literal c) de la Resolución 08480 de 2006, anotó:

“c) Los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le permitirán al obligado declarar, diligenciar e imprimir el correspondiente "Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales", para proceder al pago de las sanciones, cuando a ellas haya lugar, ante las entidades autorizadas para recaudar a través de los mecanismos que estas ofrezcan y en las condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”

Refiriéndose al procedimiento para aplicar este tipo de sanciones, el literal B del artículo 260-10 señaló:

“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.

(...)

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades de fiscalización, podrá modificar mediante Liquidación Oficial de Revisión la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, para determinar mayor impuesto, mayor renta líquida o menor pérdida líquida, por no aplicación o aplicación incorrecta del régimen de Precios de Transferencia.”

Así pues, las sanciones aplicables a la declaración informativa, y entre ellas la de extemporaneidad que aquí se cuestiona, pueden imponerse mediante resolución independiente o en liquidaciones oficiales, figuras consagradas en los artículos

637 y 638 del E.T., entendiéndose que, en uno y otro caso, debe cumplirse con los presupuestos o condiciones legalmente establecidas para expedirlas.

Sobre el particular, la Sala se pronunció en sentencia del 1° de noviembre de 2012, exp. 18519¹², al examinar la legalidad de los actos administrativos que negaron el levantamiento de la sanción liquidada automáticamente por el sistema informático de la DIAN a la Comercializadora Internacional de Bananeros Unidos de Santa Martha S.A. C.I. - BANASÁN S.A., al momento en que esta hizo el envío electrónico de la hoja principal de la declaración informativa individual de precios de transferencia – formulario 120 correspondiente al año gravable 2006, pero por fuera del término legal.

Allí precisó, en lo pertinente:

“(…)

... el objeto de la sanción por extemporaneidad es garantizar el cumplimiento oportuno del deber formal de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, documento que, a su vez, constituye un mecanismo que tiene la Administración para conocer las operaciones que realizan los contribuyentes del impuesto sobre la renta con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, con el fin de fiscalizar o verificar si estas operaciones se realizaron a precios de mercado, o lo que es lo mismo, si se respetaron las normas sobre precios de transferencia.

El contenido de la **declaración informativa individual de precios de transferencia**, que es la que interesa en este asunto, se halla en el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, vigente para el año gravable 2006:

(…)

Según el artículo 6 del Decreto 4349 de 2004, la declaración informativa individual debe presentarse anualmente a más tardar el 30 de junio del año siguiente al respectivo año gravable, en los lugares, formularios y demás condiciones que determine el Gobierno Nacional. Para el año 2006, los plazos fueron fijados por el Decreto 4583 del mismo año.

Por su parte, el artículo 3° del Decreto 1849 de 2006 estableció la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN.

La Resolución 8480 de 2006 expedida por la DIAN, fijó las condiciones técnicas y los demás requisitos que deben tenerse en cuenta para la presentación de las declaraciones **informativa individual (formulario 120)** e informativa consolidada de precios de transferencia (formulario 130).

(…)

¹² C. P. Dra. Martha Teresa Briceño

... la presentación del formulario 120 o declaración informativa individual comprende la de los formatos 1124 (hoja 2) y 1125 (hoja 3), que deben ser presentados y validados antes que el formulario 120 (Hoja principal). La norma prevé también que solo se entiende presentada la declaración informativa individual de precios de transferencia cuando estén debidamente presentados y validados los formatos 1124 y 1125 y diligenciado, firmado y presentado de manera virtual, el formulario 120 u hoja principal.

... según la Resolución DIAN 3817 de 2007 (artículo 2), para la presentación de la declaración informativa individual (formulario 120) y los correspondientes formatos anexos (1124 y 1125), por el año gravable 2006, debe aplicarse el procedimiento establecido en la Resolución 8480 del 2 de agosto de 2006.

Como la DIIPT debe presentarse virtualmente, el literal c) del artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006, prevé que los sistemas electrónicos de la DIAN le permiten al declarante diligenciar e imprimir el recibo oficial de pago para cancelar las sanciones, "cuando a ellas haya lugar", ante las entidades recaudadoras, a través de los mecanismos que éstas ofrezcan y en las condiciones que establezca la DIAN.

De acuerdo con el artículo 260-10 del Estatuto Tributario hay lugar al pago de la sanción por extemporaneidad cuando la DIIPT se presenta tardíamente, pues, la presentación extemporánea de la declaración es la infracción sancionable. No obstante, el referido precepto no prevé la fijación automática y de plano de la sanción.

Por lo tanto, las sanciones declaradas en el formulario a que se refiere el literal c) del artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006, son solamente las que voluntariamente determine el declarante, pues, se insiste, el artículo 260-10 del Estatuto Tributario no permite que la sanción por extemporaneidad se fije automáticamente por el sistema electrónico de la DIAN....

(...)

... la sanción por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT no puede imponerse automáticamente, pues, debe fijarse por resolución independiente o liquidación oficial de corrección de sanciones.

A su vez, **la resolución independiente requiere la expedición previa del pliego de cargos** con el fin de que el administrado conozca la infracción que le imputa la Administración y pueda formular los descargos correspondientes. **Igual requisito se aplica respecto de la liquidación oficial de corrección de sanciones, pues es necesario que la DIAN expida también el correspondiente pliego de cargos para que el administrado ejerza su derecho de defensa**¹³.

Además, tanto la resolución sanción como la liquidación de corrección de sanciones son actos administrativos definitivos, susceptibles de ser recurridos en reconsideración¹⁴ **y de ser controvertidos ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo para que ésta decida si se ajustan o no al ordenamiento jurídico**¹⁵.

¹³ Entre otras, ver sentencia de 26 de noviembre de 2009, exp 16661 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁴ El artículo 720 del Estatuto Tributario dispone que " Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, **contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones** u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración". (Resalta la Sala).

¹⁵ Artículos 84 y 135 del Código Contencioso Administrativo, derogados por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011 .

(...)

... asiste razón a la actora en el sentido de que la DIAN no podía fijarle la sanción automática por extemporaneidad en la presentación de la DIIPT, dado que esta se impuso sin tener en cuenta el trámite al que remite el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, lo que, a su vez, condujo a la violación del debido proceso y del derecho de defensa de la demandante.

En ese orden de ideas, la DIAN debió levantar a la actora la sanción que le impuso de manera automática.¹⁶

En el caso concreto, la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de precios de transferencia del año 2006, fue impuesta por resolución independiente, previo pliego de cargos, con el cual se cumple el presupuesto exigido legalmente para proferir dicho acto administrativo.

No obstante, el apelante se opone a ese tipo de imposición, aduciendo que la facultad sancionatoria sólo podía ejercerse mediante liquidación oficial de revisión, en cuanto la Liquidación Oficial de Corrección N° 664-900.004 del 24 de septiembre de 2008 había aceptado la eliminación de la sanción mencionada, según proyecto presentado por el demandante.

De los efectos de la Liquidación Oficial de Corrección N° 664-900.004 del 24 de septiembre de 2008, en la imposición de la sanción por extemporaneidad a la luz del artículo 260-10 del E.T.

La legislación tributaria establece la corrección de las declaraciones tributarias como facultad de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, que pretendan aumentar el impuesto a cargo o disminuir el saldo a favor.

En sí mismas y por su propia semántica, las correcciones se expresan en modificaciones que, con alcance de enmienda o mejoramiento, reemplazan o sustituyen aquello que es objeto de las mismas.

M.I. OVERSEAS LIMITED, como contribuyente del impuesto sobre la renta que celebra operaciones con vinculados económicos ubicados en el exterior, ejerció la facultad en comento respecto de la declaración informativa individual de precios

¹⁶ El Magistrado Hugo Bastidas Bárcenas salvó voto a esa providencia, en el entendido de que las sanciones que se autoliquida el contribuyente en las declaraciones informativas no son voluntarias, en cuanto corresponden al cumplimiento de un deber y no al arbitrio del contribuyente.

de transferencia del año 2006, mediante el proyecto de corrección N° 00011923 del 28 de septiembre de 2007.

Dicho proyecto solicitó modificar la declaración referida para eliminar la sanción por extemporaneidad que autoliquidó por valor de \$202.213.000, en virtud del artículo 589 del E.T., que dispone:

“Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

*La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. **La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.***

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARAGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.”

En los términos del precepto anterior, es claro que las correcciones que disminuyen el valor a pagar, como la que presentó la demandante para eliminar la sanción que se autoliquidó por extemporaneidad, operan a solicitud de parte ante la autoridad de impuestos.

Lejos de sustituir automáticamente las declaraciones objeto de las mismas, tales solicitudes requieren ser aceptadas mediante las liquidaciones oficiales de corrección expedidas dentro del plazo legal que otorga la norma, previo estudio de su procedencia formal a la luz de los requisitos que se desprenden de la misma

norma¹⁷, y cuya falta de expedición conduce a que los proyectos de corrección sustituyan las declaraciones iniciales.

La Sala ha precisado que al resolver las solicitudes referidas a través de las liquidaciones oficiales de corrección, la Administración no puede controvertir aspectos de fondo del proyecto que presenta el solicitante, porque tal alcance es propio de las liquidaciones oficiales de revisión y debe, entonces, ventilarse por el procedimiento legalmente establecido para proferirlas.

Se ha dicho también que la corrección oficial no obstruye ni veda la facultad de revisión que bien puede ejercerse desde cuando aquella se expide o vence el término para resolver la solicitud de corrección, toda vez que el proceso de revisión contiene una serie de garantías que permiten el adecuado ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes¹⁸.

Ahora bien, la Resolución N° 664-900.004 del 24 de septiembre de 2008, aceptó el proyecto de corrección N° 00011923 del 28 de septiembre de 2007 que aquí se comenta, por el cual se redujo a \$0 el valor a pagar declarado por concepto de sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa individual de precios de transferencia del año 2006 (\$202.213.000 - fls. 30-32, c. 2)¹⁹.

Posteriormente, previo pliego de cargos del 5 de mayo de 2009 y mediante resolución independiente fundamentada en que la contribuyente había presentado la declaración individual de precios de transferencia por fuera del término previsto en el Decreto 4583 del 27 de diciembre de 2006, hecho objetivo no discutido y aceptado en el sub lite, la División de Gestión de Liquidación impuso sanción por extemporaneidad de \$203.376.000, correspondiente al 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas (\$20.337.650.000, discriminados así: \$20.221.349.000 por monto del egreso y \$116.301.000 por monto débito activo).

¹⁷ Solicitud expresa a la que anexe proyecto de corrección que aumente el valor a pagar o disminuya el saldo a favor; presentación dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar

¹⁸ Consejo de estado, Sección Cuarta, sentencias del 17 de noviembre de 2006, exp. 15467, 7 de julio de 2006, exp. 15173, y 8 de febrero de 2007, exp. 15062, entre muchas otras.

¹⁹ Tal decisión se adoptó previa revocatoria de la Resolución N° 900002 del 5 de diciembre de 2007 que había negado el proyecto de corrección referido, manteniendo la sanción autoliquidada en \$202.213.000, más el incremento de \$40.443.000, correspondiente al 20% del menor valor a pagar (fls. 63 a 67, c. 2).

A esa suma se le aplicó el incremento del 30% que establece el artículo 701 del E.T., calculado en \$61.013.000, para un total de sanción, determinado, de \$264.389.000.

Para la Sala, la sanción por extemporaneidad que se comenta podía imponerse mediante resolución independiente, porque si bien la liquidación oficial de corrección había reducido a \$0 la sanción por extemporaneidad inicialmente declarada (\$264.389.000) y posteriormente corregida, lo cierto es que a simple vista mantuvo el monto total de las operaciones de egreso y el monto débito activo inicialmente declarados (fl. 39, c. 2), sin hacer ninguna modificación de fondo que afectara las bases del impuesto propiamente dichas.

De la sanción finalmente impuesta por la resolución independiente que se cuestiona, \$203.376.000 corresponden al valor de la sanción por extemporaneidad y \$61.013.000 a la aplicación sobre la misma, del incremento del 30% previsto en el artículo 701 del E.T., sin que en el proceso se haya discutido alteración alguna sobre la base de la sanción autoliquidada con, por ejemplo, adiciones al saldo final del monto débito activo.

Por tanto, el cargo no prospera.

DEL INCREMENTO DEL 30% DE LA SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD QUE AUTOLIQUIDÓ LA CONTRIBUYENTE

El artículo 701 del ET prevé un incremento del 30% para las sanciones que los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, no hubieren liquidado estando obligados a hacerlo y para aquellas que hubieren liquidado incorrectamente.

Así mismo, la norma previó la reducción del incremento cuando quiera que los obligados a liquidarla aceptaran los hechos dentro del término para recurrir dicha decisión, o renunciaran al recurso respectivo, cancelando el valor total de la sanción más el incremento reducido.

El régimen de precios de transferencia incorpora la aplicación de dicho incremento para todos los casos en que se corrija la declaración informativa sin liquidar la sanción por corrección o liquidándola por un valor inferior al que corresponde.

En sentencia del 9 de diciembre de 2013, emitida dentro del expediente 18682²⁰, la Sala se refirió al contenido y alcance del incremento de la sanción en el marco de la corrección voluntaria de la declaración informativa de precios de transferencia que no liquida la sanción por corrección o lo hace por un porcentaje inferior al que legalmente corresponde, como exigencia operante hasta antes de la reforma introducida por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012. Dijo esa providencia:

“...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 Tributario²¹. Para el efecto, puede imponer la sanción mediante resolución 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

²⁰ C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Dicha providencia decidió 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*”.

²¹ 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.

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 Tributario²².

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”*.

(...)

..., 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

²² 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 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.**

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.
(resaltado del texto original y subrayas de la presente providencia)"

Desde la perspectiva de este criterio jurisprudencial y de los textos legales que allí se consideran, estima la Sala que en el caso concreto se cumplen los presupuestos objetivos que facultan la aplicación del incremento de la sanción por corrección de la declaración informativa individual de precios de transferencia in examine.

Es así, porque la contribuyente corrigió voluntariamente dicha declaración mediante proyecto posteriormente aceptado por liquidación oficial, en el que no liquidó sanción alguna por corrección.

La constatación anterior es suficiente para mantener el incremento del 30% que dispuso la resolución sancionatoria demandada y tasado en \$61.013.000, sobre el valor de la sanción por extemporaneidad que impuso (\$203.376.000).

En este orden de ideas, los actos administrativos enjuiciados conservan la presunción de legalidad que los ampara y las súplicas de la demanda no tienen vocación de prosperidad, como en efecto lo concluyó el a quo.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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,

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca el 2 de febrero de 2012, dentro del proceso de nulidad y

restablecimiento del derecho instaurado por M. I. OVERSEAS LIMITED, contra LA DIAN.

2. Reconócese personería para actuar como apoderada de la DIAN, a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, en los términos y para los fines del poder visible en el folio 181 de este cuaderno.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Su incumplimiento genera el deber para los contribuyentes de autoliquidar las sanciones, pues no son voluntarias / AUTOLIQUIDACION DE SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO DEL REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - No viola el derecho al debido proceso / REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Su incumplimiento se sanciona en acto independiente sólo cuando el contribuyente omite el deber de autoliquidar las sanciones o si las liquida en forma inexacta, caso en el que procede el incremento del 30 / REGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Las sanciones por inconsistencias, por

omisión de información o por corrección de la documentación comprobatoria se imponen en liquidación oficial de revisión

Aclaro el voto que di en favor de la sentencia del 26 de febrero de 2014, que confirmó la sentencia del 2 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda, con el ánimo de insistir en que los contribuyentes tienen la obligación, que no la mera liberalidad, de autoliquidarse las sanciones relativas al incumplimiento de las obligaciones propias del régimen de precios de transferencia. Como es obligatorio que el contribuyente se autoliquide las sanciones, la Administración puede adelantar el procedimiento previsto para imponer sanciones en acto administrativo independiente, únicamente, cuando el contribuyente omita ese deber, o cuando se liquida las sanciones pero de manera inexacta. En estos casos, la DIAN debe liquidar de oficio la multa más el incremento del 30% a que alude el artículo 260-10 E.T. (vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos, puesto que en la actualidad corresponde al artículo 260-11.) Por lo tanto, insisto en que no comparto que en la sentencia del 1º de noviembre de 2012, que se reitera en la sentencia que aclaro, se haya dicho que la autoliquidación de sanciones es improcedente por violación del debido proceso [...] Por último, también se aclara en el sentido de precisar que cuando los contribuyentes incurran en las sanciones por inconsistencias, por omisión de información o por corrección de la documentación comprobatoria, es procedente que la DIAN imponga la respectiva sanción en la liquidación oficial de revisión.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00087-01(19418)

Actor: M-I OVERSEAS LIMITED

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Aclaro el voto que di en favor de la sentencia del 26 de febrero de 2014, que confirmó la sentencia del 2 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda, con el ánimo de insistir en que los contribuyentes tienen la obligación, que no la mera liberalidad, de autoliquidarse las sanciones relativas al incumplimiento de las obligaciones propias del régimen de precios de transferencia.

Como es obligatorio que el contribuyente se autoliquide las sanciones, la Administración puede adelantar el procedimiento previsto para imponer sanciones en acto administrativo independiente, únicamente, cuando el contribuyente omite ese deber, o cuando se liquida las sanciones pero de manera inexacta. En estos casos, la DIAN debe liquidar de oficio la multa más el incremento del 30% a que alude el artículo 260-10 E.T. (vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos, puesto que en la actualidad corresponde al artículo 260-11.)

Por lo tanto, insisto en que no comparto que en la sentencia del 1º de noviembre de 2012, que se reitera en la sentencia que aclaro, se haya dicho que la autoliquidación de sanciones es improcedente por violación del debido proceso. Reitero que la Corte Constitucional ha dicho que esa autoliquidación de sanciones no viola el artículo 29 de la Carta Política y que, por el contrario, consulta los principios de celeridad y eficacia que deben orientar la función administrativa.

En ese contexto, es procedente que la Sala haya reiterado la sentencia del 9 de diciembre de 2013 en cuanto precisó que la DIAN puede imponer, mediante acto administrativo independiente, el incremento del 30% de que trata el artículo 260-10 E.T.

En efecto, habida cuenta de que el contribuyente tiene la obligación de autoliquidarse la sanción por haber cometido inexactitudes en las declaraciones informativas o por haberlas presentado extemporáneamente o por no haberlas presentado; cuando el contribuyente corrija la declaración informativa de precios de transferencia, o cumpla el deber de presentarla, será en esa oportunidad, esto es, cuando se corrige la declaración o se presenta la declaración, que la DIAN advierta que el contribuyente omitió imponerse la sanción por corrección o por extemporaneidad, pues estos hechos son los que tipifican la imposición del incremento del 30%, y, por tanto, la DIAN puede imponer la sanción omitida o liquidada incorrectamente, más el incremento del 30%.

En el caso concreto, la infracción no se tipificó cuando el demandante presentó la declaración informativa por extemporaneidad porque, en efecto, la liquidó. Es decir, no incumplió el deber de autoliquidarse la sanción.

Pero como corrigió la declaración informativa para excluir la sanción, la DIAN podía imponerle la multa mediante acto independiente pues está probada la comisión de la falta y la omisión de la autoliquidación de la multa.

Por último, también se aclara en el sentido de precisar que cuando los contribuyentes incurran en las sanciones por inconsistencias, por omisión de información o por corrección de la documentación comprobatoria, es procedente que la DIAN imponga la respectiva sanción en la liquidación oficial de revisión.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra

RESOLUCION 08480 DE 2006 DIAN - La sanción que contempla el párrafo del artículo 2 es ilegal porque la DIAN no podía diseñar el formulario de la declaración informativa individual de precios de transferencia a su arbitrio, sino que se debía sujetar a los literales b) y h) del artículo 2 del Decreto 4349 de 2004 / RESOLUCION 08480 DE 2006 DIAN - Es ilegal porque creó como causal para tener por no presentada la Declaración Individual de Precios de Transferencia el no diligenciamiento o la no validación de la hoja principal o de resumen de los datos y operaciones, cuya información completa y firmada ya tiene la DIAN en su poder, dado que las hojas 2 y 3, que tienen la misma información, se envían y validan antes que la principal / FORMULARIO O DECLARACION INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Está debidamente diligenciado si reúne la información de los literales b) y h) del artículo 2 del Decreto 4349 de 2004

[...] en los términos del artículo 260-8 del Estatuto Tributario, que impone la obligación de presentar las declaraciones informativas, en concordancia con el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que fija el contenido de estas declaraciones y que determina el debido diligenciamiento del formulario prescrito por la DIAN, las operaciones que deben informarse en la DIIPT son, finalmente, las de los formularios 1124 y 1125. Lo anterior significa que **la información que determina el debido diligenciamiento de la declaración informativa individual de precios de transferencia** y que, a su vez, resulta definitiva para la DIAN, es la de los anexos del formulario 120 y no necesariamente la de éste, pues, se insiste, los datos de la hoja principal son los del declarante, que figuran ya en los formularios 1124 y 1125, y el resumen de la información y las operaciones de que dan cuenta también los citados formularios. Además, se recuerda que toda esa información es conocida por la DIAN, dado que las hojas 2 y 3 se envían y validan antes que la hoja principal. De otra parte, si bien el formulario 120 se compone de tres hojas o

formularios, el hecho de que no logre validarse el formulario de la hoja principal no significa que la declaración informativa esté incompleta, pues, insisto, en los formularios 1124 y 1125 está ya la información a que se refiere el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que es la que la DIAN tiene derecho a exigir. El resumen de las operaciones es una información que la DIAN puede extraer de las hojas 2 y 3, en caso de que la hoja principal no sea validada por los sistemas de la DIAN. Así pues, la previsión de la norma acusada en el sentido de que se tiene por no presentada la declaración informativa individual de precios de transferencia si no se presenta y valida la hoja principal firmada digitalmente, desconoce el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que claramente fija la información que debe tener la declaración informativa individual de precios de transferencia y que se refleja en las hojas 2 y 3 del formulario 120 [...] Lo anterior significa, mi más ni menos, que la mediante el párrafo demandado, la DIAN creó como causal para tener como presentada la DIIPT, la no validación de la hoja resumen de datos y operaciones, cuya información completa y firmada ya tiene en su poder. Esa nueva causal para tener por no presentada una declaración viola, además, los artículos 579-2 y 580 del Estatuto Tributario, porque la ley tributaria no considera que se incumple el deber de declarar por el no diligenciamiento o validación de la hoja principal de la DIPT [...] Por las anteriores razones considero que no era procedente la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración individual de precios de transferencia impuesta a la demandante, toda vez que el hecho de que la demandante no hubiera transmitido oportunamente el formulario u hoja principal 120, no podía dar lugar a la sanción por extemporaneidad pues, como se indicó en la decisión objeto de este salvamento, los formatos 1124 y 1125 fueron comunicados de manera exitosa y en contenían la información sobre las operaciones que interesan a la Administración. Por tanto, considero que la decisión apelada debió ser revocada y, en consecuencia, anular los actos demandados.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00087-01(19418)

Actor: M-I OVERSEAS LIMITED

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Respetuosamente no comparto el fallo aprobado mayoritariamente por la Sala, que confirmó la decisión del *a quo* de negar la nulidad de los actos demandados, mediante los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por presentación extemporanea de la declaración individual de precios de transferencia correspondiente al año 2006.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo expuse en el salvamento de voto manifestado en la sentencia del 5 de septiembre de 2013²³, considero que es ilegal la sanción prevista en el párrafo del artículo 2º de la Resolución 08480 de 2006, con base en la cual se impuso la sanción en el asunto objeto de estudio en el proceso de la referencia, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 260-8 del Estatuto Tributario²⁴, están obligados a presentar anualmente **una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas**, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos al régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a 100.000 UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a 61.000 UVT, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior.

El contenido de la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), se halla en el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que reglamentó el artículo 260-8 del Estatuto Tributario. La norma reglamentaria prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 2. Contenido de la declaración informativa individual. La declaración informativa individual a que se refiere el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, deberá contener:

a) **El formulario que para el efecto señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debidamente diligenciado.**

b) La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.

c) La información necesaria para la identificación de los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior y/o personas o entidades domiciliados o residentes en paraísos fiscales con los cuales se celebraron operaciones.

d) La información necesaria para la identificación de las operaciones realizadas durante el año gravable por el contribuyente con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales.

e) La información sobre la metodología utilizada y demás factores necesarios para la determinación de los precios o márgenes de utilidad.

f) La información necesaria para la determinación de los supuestos de vinculación económica.

g) La liquidación de las sanciones cuando a ello haya lugar.

h) La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

[...]

²³ Exp. 18635, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²⁴ Modificado por el artículo 44 de la Ley 863 de 2003 y por el artículo 119 de la Ley 1607 de 2012

De acuerdo con la norma en mención, la DIAN debe diseñar el formulario de la declaración informativa individual. No obstante, el contenido del formulario no queda a su arbitrio, pues debe respetar la información que prevé el reglamento, esto es, la comprendida entre los literales b) y h) del artículo 2 del Decreto 4349 de 2004. Por lo mismo, se entiende que **un formulario o declaración informativa se encuentra debidamente diligenciado si reúne la información de los literales ya mencionados.**

Así, lo que según el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004 debe informarse a la DIAN -en el formulario que a ésta le corresponde prescribir- y correlativamente dicha entidad debe conocer, son, en general, los datos necesarios para identificar y ubicar al contribuyente. También deben informársele los datos que identifiquen (i) los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior y las personas residentes o entidades domiciliadas en paraísos fiscales; (ii) las operaciones que el contribuyente realizó con estos en el respectivo año gravable; (iii) la metodología utilizada y los factores necesarios para la determinación de los precios o márgenes de utilidad; (iv) la determinación de los supuestos de vinculación económica; (v) liquidación de sanciones y (vi) la firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

Ahora bien, la Resolución 8480 de 2006, expedida por la DIAN, que desarrolla el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, fijó las condiciones técnicas y los demás requisitos que deben tenerse en cuenta para la presentación de la declaraciones **informativa individual (formulario 120)** e informativa consolidada de precios de transferencia (formulario 130).

El artículo 2 de la Resolución 8480 de 2006 señala que la declaración informativa individual precios de transferencia (DIIPT) debe presentarse de la siguiente manera:

“Artículo 2°. Presentación de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia –Formulario 120. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la presentación de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia de que trata el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, deberán realizarla de la siguiente forma:

a) Presentar la información contenida en la Hoja 2 del Formulario 120, Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia, cuando a ello haya lugar, en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, haciendo uso del mecanismo de firma digital, en el Formato 1124 a que hace referencia el Anexo 1 de esta resolución, y presentar en todos los casos y en igual forma, la información contenida en la Hoja 3 del mismo formulario, en el Formato 1125 a que hace referencia el Anexo 2 de esta misma resolución.

Presentada y validada esta información, se comunicará al declarante el resultado de dicho proceso. Si el resultado es de conformidad, el declarante debe continuar con el procedimiento señalado en el literal b). Si es de inconformidad, debe corregir la información y presentarla nuevamente, hasta que la misma sea exitosa;

b) Diligenciar, firmar y presentar virtualmente la Hoja principal de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia –Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, utilizando el mecanismo de firma con certificado digital;

c) Los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le permitirán al obligado a declarar, diligenciar e imprimir el correspondiente “Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales”, para proceder al pago de las sanciones, cuando a ellas haya lugar, ante las entidades autorizadas para recaudar a través de los mecanismos que estas ofrezcan y en las condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Parágrafo. La presentación de la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia –Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solo se entenderá cumplida cuando se dé pleno cumplimiento a lo dispuesto en los literales a) y b) de este artículo.

De acuerdo con la norma en mención, la presentación del formulario 120 o declaración informativa individual comprende la de los formatos 1124 (hoja 2) y 1125 (hoja 3), que deben ser presentados y validados antes que el formulario 120 (hoja principal). Por su parte, el parágrafo acusado prevé que sólo se entiende presentada la declaración informativa individual de precios de transferencia cuando estén debidamente presentados y validados los formularios 1124 y 1125 y diligenciado, firmado y validado el formulario 120 u hoja principal.

Es de anotar que el formato 1124 (hoja 2 de la DIIPT) contiene la información de la composición accionaria del contribuyente obligado a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia. Ese formato tiene también el número de formulario, el año gravable correspondiente y la fecha de acuse de recibo del documento firmado digitalmente.

En el formato 1125 (hoja 3 de la DIIPT), se consignan, por su parte, los datos relacionados con los vinculados económicos o partes relacionadas y las

operaciones realizadas con estos. El formato incluye, además, el número del formulario, el año gravable y el acuse de recibo del documento firmado digitalmente.

Por su parte, el formulario 120 u hoja principal, previsto en la Resolución DIAN 7728 de 2006, contiene, en síntesis, la siguiente información:

1. Datos del declarante: NIT, nombre o razón social.
2. Resumen de las operaciones de las hojas 2 y 3, o sea, de los formatos 1124 y 1125.
3. Datos del controlante, en caso de que exista situación de control.
4. Liquidación de la sanción si es del caso.
5. Número de los formularios o solicitudes de envío de las hojas 2 y 3.
6. Firma digital del declarante y fecha de acuse de recibo de la DIAN²⁵.

Así pues, en los términos del artículo 260-8 del Estatuto Tributario, que impone la obligación de presentar las declaraciones informativas, en concordancia con el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que fija el contenido de estas declaraciones y que determina el debido diligenciamiento del formulario prescrito por la DIAN, las operaciones que deben informarse en la DIIPT son, finalmente, las de los formularios 1124 y 1125.

Lo anterior significa que **la información que determina el debido diligenciamiento de la declaración informativa individual de precios de transferencia** y que, a su vez, resulta definitiva para la DIAN, es la de los anexos del formulario 120 y no necesariamente la de éste, pues, se insiste, los datos de la hoja principal son los del declarante, que figuran ya en los formularios 1124 y 1125, y el resumen de la información y las operaciones de que dan cuenta también los citados formularios. Además, se recuerda que toda esa información es conocida por la DIAN, dado que las hojas 2 y 3 se envían y validan antes que la hoja principal.

De otra parte, si bien el formulario 120 se compone de tres hojas o formularios, el hecho de que no logre validarse el formulario de la hoja principal no significa que la declaración informativa esté incompleta, pues, insisto, en los formularios 1124 y

²⁵ El artículo 3° del Decreto 1849 de 2006, que modificó el artículo 10 del Decreto 408 de 2001, estableció la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN.

1125 está ya la información a que se refiere el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que es la que la DIAN tiene derecho a exigir. El resumen de las operaciones es una información que la DIAN puede extraer de las hojas 2 y 3, en caso de que la hoja principal no sea validada por los sistemas de la DIAN.

Así pues, la previsión de la norma acusada en el sentido de que se tiene por no presentada la declaración informativa individual de precios de transferencia si no se presenta y valida la hoja principal firmada digitalmente, desconoce el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, que claramente fija la información que debe tener la declaración informativa individual de precios de transferencia y que se refleja en las hojas 2 y 3 del formulario 120.

Además, una es la facultad de la DIAN para fijar los requisitos de los formularios a través de los servicios informáticos de la DIAN²⁶, que no es autónoma ni mucho menos ilimitada²⁷, y para determinar las características técnicas de la información que los contribuyentes deben presentarle²⁸ y otra, muy distinta, la atribución que se tomó dicha entidad en la norma acusada al precisar que se tiene por no presentada la DIIPT por el hecho de que la hoja principal no logre ser validada, situación que muchas veces se presenta, por qué no decirlo, por problemas en sus servicios informáticos.

Lo anterior significa, mi más ni menos, que mediante el párrafo demandado, la DIAN creó como causal para tener como presentada la DIIPT, la no validación de la hoja resumen de datos y operaciones, cuya información completa y firmada ya tiene en su poder.

Esa nueva causal para tener por no presentada una declaración viola, además, los artículos 579-2²⁹ y 580 del Estatuto Tributario³⁰, porque la ley tributaria no

²⁶ Artículos 579-2 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 3 del Decreto 1849 de 2006

²⁷ El límite es lo previsto en el artículo 2 del Decreto 4340 de 2004.

²⁸ Que son las facultades que se invocan en la Resolución 8480 de 2006.

²⁹ El artículo 579-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 36 de la Ley 1607 de 2012, señala que la declaración electrónica presentada por un medio diferente por el obligado a utilizar el sistema electrónico, se tiene por no presentada

³⁰ **ARTICULO 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS.** No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

a. <Literal CONDICIONALMENTE exequible> Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.

b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.

c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.

d. <Literal CONDICIONALMENTE exequible> Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.

e. Literal derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010

considera que se incumple el deber de declarar por el no diligenciamiento o validación de la hoja principal de la DIPT.

Lo anterior se debe, muy seguramente, a que el legislador es consciente de que pesar de que la hoja principal hace parte del formulario prescrito por la DIAN para informar las operaciones con vinculados económicos, su no diligenciamiento no afecta los datos de la declaración informativa a que se refiere el artículo 2 del Decreto 4349 de 2004, dado estos que se han suministrado ya en los anexos 2 y 3 que se diligencian antes de dicha hoja, que no es más que un resumen de los citados anexos.

Por las anteriores razones considero que no era procedente la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración individual de precios de transferencia impuesta a la demandante, toda vez que el hecho de que la demandante no hubiera transmitido oportunamente el formulario u hoja principal 120, no podía dar lugar a la sanción por extemporaneidad pues, como se indicó en la decisión objeto de este salvamento, los formatos 1124 y 1125 fueron comunicados de manera exitosa y en contenían la información sobre las operaciones que interesan a la Administración.

Por tanto, considero que la decisión apelada debió ser revocada y, en consecuencia, anular los actos demandados.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA