

## **LA SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PRESENTADAS ANTES DEL VENCIMIENTO DEL TÉRMINO PARA DECLARAR.**

**Jaime García Olivares**

**Wilson Alberto González Tamayo**

**Especialización en Derecho Tributario**

**Facultad de Ciencias Jurídicas**

**Pontificia Universidad Javeriana.**

El presente artículo pretende realizar un análisis de la normativa, doctrina y jurisprudencia existente en torno a la aplicación del literal B), numeral 3, del artículo 260-10 del Estatuto tributario cuando las declaraciones informativas y su corrección se presentan antes del vencimiento del plazo para declarar, a partir del concepto 29093 del 27 de Abril de 2.010 proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

### **Planteamiento del problema jurídico.**

Es posible corregir la declaración informativa de precios de transferencia sin incurrir en la sanción por corrección que se determina en el literal B) numeral 3 del artículo 260-10 del estatuto tributario, si se presentan antes del plazo inicialmente establecido como vencimiento?

### **Posición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina.**

La Doctrina de la Administración de Impuestos al respecto se encuentra plasmada en el Concepto 29093 del 27 de abril de 2010, conforme a la cual:

*“(...) el hecho objetivo sancionable lo constituye la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia, y si bien esta declaración informativa no conlleva en sí misma el pago de tributos, si contiene información que refleja la realidad económica de los contribuyentes y que resulta de importancia para el ejercicio de la acción fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria.”*

Igualmente se refiere a la Sentencia C-815/09, de la H. Corte Constitucional, para afirmar que conforme a ella la declaración informativa, aunque no genere pago de tributo alguno, ocasiona las sanciones de ley cuando la declaración sea tardía, inexacta, o no presentada, pudiendo ocasionar el pago de sanciones, como lo es en este caso la sanción por corrección de la declaración informativa de precios de transferencia.

## **La Declaración Informativa de Precios de Transferencia y la sanción por corrección:**

La declaración informativa de precios de transferencia tiene por objeto suministrar a la Administración de Impuestos, datos de carácter informativo, que reflejan una realidad económica, que facilitan a la entidad el ejercicio de su actividad fiscalizadora y que por su naturaleza de ser informativa, no conlleva a la determinación ni pago de tributo alguno; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el concepto N° 055943 del 23 de julio de 2007, de la dirección jurídica así lo expresa:

*“...Ahora bien, la declaración informativa es aquella mediante la cual el contribuyente pone en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las operaciones que realizó durante el año o periodo gravable con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior, que si bien es una declaración que no conlleva el pago de tributo alguno, sí suministra información y datos que tienen efectos en el estudio de las operaciones realizadas por el contribuyente declarante, que inciden en la verificación de hechos imponible y en la determinación de bases gravables de la declaración del impuesto sobre la renta, por tanto, no se puede desconocer su trascendencia fiscal tanto para la administración como para el contribuyente, por cuanto, al tenor de los incisos 1° y 7° del artículo 260-1 los precios de transferencia tienen incidencia en la determinación del impuesto sobre la renta en tanto tienen íntima relación con la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y deducciones, la determinación de los activos y pasivos, con vinculados económicos o partes relacionadas...”*

La sanción por corrección relativa a la declaración informativa de precios de transferencia está determinada en el artículo 260-10, estableciendo lo siguiente:

**“ARTÍCULO 260-10. SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA.** Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

(...)

*B. Declaración informativa*

(...)

*3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de 39.000 UVT.”* (Modificada a 20.000 UVT de conformidad con la Ley 1430 de diciembre de 2010, artículo 41).

Por otra parte, los términos establecidos para presentar la declaración informativa de precios de transferencia están expresamente contemplados a través de los decretos por los cuales el

gobierno nacional fija los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias, los cuales para el año gravable 2009, se encontraban entre el 9 y 23 de julio de 2010, para la declaración informativa individual y entre el 29 julio y 30 de julio de 2010, para la declaración informativa consolidada según el último dígito del NIT correspondiente.

Si bien el artículo 260-10, contempla la sanción por corrección independientemente de lo establecido en principio por el artículo 588 del estatuto tributario, es aplicable este último en su inciso segundo cuando determina:

*“Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.”*

Dicha declaración de corrección tendría por virtud, sustituir a la inicial, sin que por ello se pueda dejar de observar como un solo acto jurídico del contribuyente tendiente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, de conformidad con el Código Contencioso Administrativo en su artículo 4, la actuación administrativa puede tener su inicio, entre otros, cuando se actúa por el contribuyente en cumplimiento de su deber legal de presentación de la declaración informativa. Dispone dicho artículo:

*ARTICULO 4o. CLASES <PERSONAS QUE PUEDEN INICIAR ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS>. Las actuaciones administrativas podrán iniciarse:*

- 1. Por quienes ejerciten el derecho de petición, en interés general.*
- 2. Por quienes ejerciten el derecho de petición, en interés particular.*
- 3. Por quienes obren en cumplimiento de una obligación o deber legal.***
- 4. Por las autoridades, oficiosamente.*

(Resaltado por fuera de texto)

Así las cosas, es iniciada la actuación administrativa por parte del contribuyente con la presentación de la declaración dentro de los términos establecidos, y en este caso en particular antes de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, declaración que es válida, como lo sería la declaración de corrección que sobre la declaración inicial fuere presentada por el contribuyente, pues basta observar que la normatividad de plazos, como lo sería para el 2009 el Decreto 4929 de diciembre 17 del mismo año, determina cada fecha como un límite de día **hasta** el cual podría presentarse la declaración sin incurrir en otro tipo de sanción cual sería la de extemporaneidad, contemplada en el literal B) numeral 1 del artículo 260-10 que expresa:

***“ARTÍCULO 260-10. SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA Y A LA DECLARACIÓN INFORMATIVA.*** Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:

(...)

*B. Declaración informativa*

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. (Modificada a 20.000 UVT de conformidad con la Ley 1430 de diciembre de 2010, artículo 41).

Ahora bien, la sanción por corrección contemplada, surge a partir de la adecuación de la conducta del contribuyente al presupuesto contemplado por la norma cual es: *“Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa”*. Se trata pues, tal como lo predica la doctrina de la Administración, de un hecho objetivo sancionable para el cual la norma no contempló diferencia alguna en cuanto al momento en que se hubiere presentado la declaración inicial o su corrección, esto es, antes o después de la fecha del vencimiento del plazo para declarar. En tal sentido no tiene sustento jurídico afirmar por ejemplo que por haberse presentado la declaración inicial y su corrección antes de la fecha de vencimiento del plazo, permite que el contribuyente corrija sin sanción libremente aun cuando inicialmente la hubiere presentado de forma incorrecta, todo ello bajo el único argumento de no haberse vencido los plazos para declarar.

En tal sentido se encuentran conceptos que apoyan la tesis contraria, tal como en el ámbito territorial la del Memorando Concepto 004 de abril 14 de 2009, de la Secretaria de Hacienda del Departamento de Cundinamarca conforme al cual es posible corregir sin sanción de corrección cuando las declaraciones hubiesen sido presentadas antes del vencimiento del plazo para declarar. Sostiene dicho concepto:

*“(…) hay que tener en cuenta que los contribuyentes deben presentar sus declaraciones en los plazos fijados mediante resolución emitida por la Dirección de Rentas de la Secretaria de Hacienda y las autoridades administrativas no pueden pretender el cumplimiento de dicha obligación antes del vencimiento del mismo. Una vez cumplida la fecha del vencimiento para declarar, se generan consecuencias para el contribuyente según haya cumplido o no con su obligación tributaria, o la haya hecho en forma correcta o incorrecta.*

*De esta forma antes del vencimiento para declarar, el contribuyente puede corregir sus declaraciones de manera libre, esto quiere decir sin liquidarse sanción de corrección cuando aumente el valor a pagar, y sin presentar proyecto de corrección cuando disminuya el valor a pagar, toda vez que su actuación, se efectúa dentro del término para cumplir con la obligación formal, esto quiere decir que el contribuyente aún cuenta con plazo para declarar y la*

*administración tributaria en este tiempo carece de facultad de entrar a objetar las declaraciones presentadas por los contribuyentes(...)"*

Es obvio que se confunde en dicho concepto la naturaleza de la sanción puesto que de hecho la fecha de presentación antes o después de la fecha de vencimiento determina es si les aplicable la sanción específica de extemporaneidad. Por otra parte las declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo para declarar tienen plena validez y ésta no está sujeta a que se cumpla el plazo, pues tal como se ha expresado la normas de plazos establece un límite hasta el cual puede cumplirse con la obligación y no un único momento en el cual deba el contribuyente presentar la declaración.

No sobra advertir al margen, que debe observarse que para el caso de las declaraciones de precios de transferencia la sanción por corrección y la sanción de extemporaneidad no tienen contemplada normativamente lo dispuesto para las demás declaraciones tributarias por el artículo 644 del Estatuto Tributario cuando determina la forma de liquidar la sanción de corrección cuando la declaración inicial hubiese sido además presentada extemporáneamente.

Y es que en materia de sanciones es claro que estas deben estar expresamente contempladas y su aplicación ha de ser restrictiva. Se trata en este caso de haber cumplido el deber legal de declarar en forma no debida, por lo cual debe el contribuyente corregir, permitiéndole a la Administración de Impuestos, exigir la aplicación de la sanción correspondiente en caso de que este no procediere de forma voluntaria a liquidarla y pagarla.

Tal es el sentir de la H. Corte Constitucional en la sentencia atrás referida cuando afirma que es *"competencia del legislador establecer las sanciones, las cuales tienen como en este caso dos connotaciones, que consisten en la existencia previa de una ley que señale de manera clara y completa la conducta objeto de la sanción, y el establecimiento en la misma norma de criterios para su determinación y procedimientos para su imposición, con el fin de cerrar la discrecionalidad de la administración tributaria."*

## **CONCLUSION**

Del desarrollo del tema establecido en el planteamiento del problema jurídico y del concepto 29093 del 27 de abril del 2010, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuesto y Adunas Nacionales, podemos concluir que sin importar la fecha de vencimiento establecida por el gobierno nacional para la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia, el hecho de que la declaración sea presentada por parte del contribuyente, con anterioridad al vencimiento, genera consecuencias para éste, así lo haya hecho de forma correcta o incorrecta.

El legislador ha determinado para el caso analizado, una sanción explícita por el solo hecho de corregir la declaración, sin tener en cuenta si ésta es presentada o no antes de la fecha de vencimiento de la misma. Es claro que las normas permiten que el contribuyente corrija las declaraciones tributarias de forma voluntaria, pero desafortunadamente no contempla expresamente este caso, y por lo tanto debe liquidarse la sanción correspondiente.

Cualquier intención encaminada a no aplicar la sanción por corrección determinada en el artículo B) numeral 3 del artículo 260-10 del estatuto tributario y en el caso específico aquí descrito, debe hacerse con una adición a la norma, de lo contrario no es posible, pues la sanción está determinada en forma expresa en la ley.