

C.C. 39.542.309 de Bogotá D.C.
T.P. 73.983 del Consejo Superior de la Judicatura

The information contained in this communication is intended solely for The use of The individual or entity to whom it is addressed and others authorized to receive it. it may contain confidential or legally privileged information. If you are not The intended recipient you are hereby notified that any disclosure, copying, distribution or taking any action in reliance on The contents of this information is strictly prohibited and may be unlawful. If you have received this communication in error, please notify us immediately by responding to this email and then delete it from your system. EY is neither liable for The proper and complete transmission of The information contained in this communication nor for any delay in its receipt.

EY está comprometida con el tratamiento leal, lícito, confidencial y seguro de sus datos personales. Por favor consulte nuestra Política de Tratamiento de Información en: ey.com, en donde puede conocer sus derechos constitucionales y legales así como la forma de ejercerlos. Con mucho gusto atenderemos todas sus observaciones, consultas o reclamos en: proteccion_datos@co.ey.com.

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto
E. S. D.

Ref.: Acción pública de inconstitucionalidad

Demandante: Ana María Barbosa Rodríguez

Disposiciones demandadas: (i) el artículo 714 parcial del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y, (II) por integración normativa, el artículo 117 parcial de la Ley 2010 de 2019; con respecto al término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ, mayor de edad, identificada con la cédula de ciudadanía No. 39.542.309 de Bogotá D.C., portadora de la Tarjeta Profesional de Abogado N°73.983 del Consejo Superior de la Judicatura, en ejercicio de la acción pública regulada en los artículos 40, numeral 6° el numeral 1°, 241 numeral 4° y 242 numeral 1° de la Constitución Política, en armonía con el Decreto 2067 de 1991, me permito instaurar respetuosamente ante su Honorable despacho la presente demanda de inconstitucionalidad contra: (i) el artículo 714 del Estatuto Tributario (en adelante, “*ET*”), modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y, (ii) por medio de integración normativa, la expresión interpretativa del artículo 117 de la Ley 2010 de 2019, con respecto al término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

I. PRESUPUESTOS PROCESALES

A. Legitimidad

La presente demanda se instaura en desarrollo del numeral 6° del artículo 40 y del numeral 1° del artículo 242 de la Constitución Política de Colombia, según los cuales todo ciudadano se encuentra facultado para instaurar la acción pública de inconstitucionalidad en defensa de la Constitución Política.

B. Competencia

La competencia para resolver una acción pública de inconstitucionalidad en contra de un aparte legal recae en forma exclusiva en la Honorable Corte Constitucional.

En efecto, de conformidad con el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política, la Alta Corte decidirá “*sobre las demandas de inconstitucionalidad que*

presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicio de procedimiento en su formación”.

Así las cosas, cumpliendo con el artículo 2° numeral 5° del Decreto 2067 de 1991, se acredita la competencia de su Honorable Despacho en el sub-lite.

II. NORMAS DEMANDADAS

Las normas objeto de esta acción pública de inconstitucionalidad corresponden al inciso quinto del artículo 714 del Estatuto Tributario, introducido por el inciso sexto del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, tal y como se resalta a continuación:

*“**ARTÍCULO 277.** Modifíquese el artículo 714 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 714. Término general de firmeza de las declaraciones tributarias.

[...] El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.”
(Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

Adicionalmente, vía integración normativa, también se demanda el aparte del artículo 117 de la Ley 2010 de 2019 resaltado a continuación, que establece un término mayor de firmeza para las declaraciones del impuesto sobre la renta¹, a cargo de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

En efecto, el artículo 117 de la Ley 2010 de 2019 dispone lo siguiente:

*“**ARTÍCULO 117°. TÉRMINO DE FIRMEZA.** El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, **o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años”.** (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

¹ Este término especial de firmeza no solo afectará las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, sino también a las declaraciones de Impuesto a las Ventas y de Retención en la fuente, en aplicación del artículo 505-1 del Estatuto Tributario, el cual dispone: “Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”

La presente demanda de inconstitucionalidad solamente se encuentra dirigida a instar la exequibilidad de los acápites subrayados y resaltados, empero se incorpora la parte inicial del artículo para contextualizar al Honorable Despacho.

Por consiguiente, se cumple lo dispuesto en el numeral 1° del artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 en cuanto al señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales.

III. NORMAS DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL INFRINGIDAS

A continuación, se citan los artículos de la Constitución Política que la demandante considera que están siendo infringidos por las normas demandadas indicadas en el acápite anterior.

A. PREÁMBULO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, DIRECTAMENTE RELACIONADO CON EL ARTÍCULO 13 DE ESTE CUERPO LEGAL.

“EL PUEBLO DE COLOMBIA,

*en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, **y con el fin de fortalecer** la unidad de la Nación **y asegurar** a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, **la justicia, la igualdad**, el conocimiento, la libertad y la paz, **dentro de un marco jurídico**, democrático y participativo **que garantice un orden político, económico y social justo**, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente”. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

B. ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.

*“ARTÍCULO 13. **Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos**, libertades y oportunidades **sin ninguna discriminación** por razones de sexo, raza, **origen nacional o familiar**, lengua, religión, opinión política o filosófica.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

C. ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.

*“ARTÍCULO 363. **El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.***

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

IV. ASPECTOS RELEVANTES – APTITUD DE LA DEMANDA

Desde la Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016, el legislador señaló lo siguiente:

“5.2.2.9 Otras Disposiciones. Adicionalmente, se presentan entre otras, las siguientes propuestas:

[...]

5. En cuanto al **término de firmeza de las declaraciones tributarias**, y para corregir la dispersión de normas, se consolidan los diez (10) términos de revisión y para aplicar criterios objetivos y útiles en atención a los riesgos y complejidades que se derivan de las operaciones de los contribuyentes, se propone la creación de tres tipos de firmeza, así:

- a) *Firmeza General: término aplicable a todas las declaraciones tributarias y que sería de tres (3) años.*
- b) ***Firmeza extendida: como término aplicable a las declaraciones tributarias de contribuyentes que presentan comportamiento atípico (fraude o abuso tributario) o que por la naturaleza de sus operaciones requieren de un mayor tiempo de revisión (pérdidas, saldos a favor y precios de transferencia) el proyecto adiciona un término de firmeza de seis (6) años.***
- c) *Firmeza reducida: se otorgaría a quienes son objeto del “procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico” y para los contribuyentes que voluntariamente mejoren su nivel de tributación; derogando de esta manera las disposiciones de los llamados beneficios de auditoría, con un término de firmeza de seis (6) meses.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

La presente demanda demostrará que las disposiciones acusadas son contrarias a la Carta Política por los siguientes cargos:

- A. Vulneran el derecho fundamental a la igualdad en la medida en que, para los contribuyentes de renta sujetos al régimen de Precios de Transferencia, establecen una prohibición absoluta para aplicar la regla que determina el término general de firmeza, lo que genera un trato desigual y arbitrario con respecto al efecto de su declaración tributaria.
- B. Vulneran el principio constitucional de equidad y justicia tributaria, al establecer una prevención desproporcionada y demasiado gravosa para los contribuyentes

de renta sujetos al régimen de Precios de Transferencia, al compararlos con contribuyentes que presentan comportamientos atípicos de fraude y abuso tributarios y con contribuyentes cuyas operaciones presentan pérdidas o saldos a favor, los cuales requieren de un mayor tiempo de revisión precisamente por el efecto derivado de devoluciones y compensaciones, las cuales podrían resultar improcedentes.

- C. La exposición de motivos del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 irrespeta los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario al generar una carga excesiva para los contribuyentes de renta sujetos al régimen de Precios de Transferencia, como si se les “castigase” no obstante estar sujetos al cumplimiento de múltiples obligaciones formales a las que más adelante se hará referencia, propias de tal régimen, de la forma prevista en las normas fiscales.

Por otra parte, el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, al cual ya se ha hecho alusión anteriormente, prevé que las demandas de inconstitucionalidad, entre otros requisitos, deben especificar las razones por las cuales los preceptos constitucionales se estiman violados.

Lo anterior se conoce de forma técnica como el “concepto de la violación” e implica una carga sustancial o de fondo en el sentido de requerir la formulación de unos mínimos argumentativos o cargas de inconstitucionalidad, que se deben valorar a la luz del principio *pro actione* (desarrollado a su vez por la Alta Corte), los cuales consisten en los atributos de: claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

Al respecto, la Corte Constitucional ha precisado lo siguiente respecto de tales requisitos:

*“(…) hay **claridad** cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; hay **certeza** cuando la acusación recae sobre una proposición jurídica real y existente y no sobre una que el actor deduce de manera subjetiva; hay **especificidad** cuando se define o se muestra cómo la norma legal demandada vulnera la Carta; hay **pertinencia** cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de estirpe legal, doctrinal, de conveniencia o de mera implementación; y hay **suficiencia** cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de suscitar una duda mínima sobre la validez de la norma demandada, con impacto directo en la presunción de constitucionalidad que le es propia.”²*

La presente demanda demostrará la inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas, por cuanto se vulneraron normas de carácter superior al extender, sin

² C-044-21. En el mismo sentido, sentencias C-1052 de 2001, C-856 de 2005 y C-266 de 2019.

justificación y de manera desproporcionada, el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de los contribuyentes que se encuentran sujetos al régimen de Precios de Transferencia, por el simple hecho de pertenecer a tal régimen, sin existir motivos fundados para este trato desigual y discriminatorio frente al resto de contribuyentes de este impuesto.

En este sentido, su Honorable Despacho observará que en el ejercicio de esta acción pública se ha dado cumplimiento a los requisitos que conforman el “concepto de violación”, dado que la demanda: (i) es *clara* pues contiene una línea argumentativa para plantear las razones que derivan en la inconstitucionalidad de las normas acusadas, esto es, el trato discriminatorio y desigual para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, respecto de la firmeza de las declaraciones de renta, por razones injustificadas; (ii) es *cierta* porque se identifican de manera precisa cuáles son las disposiciones normativas objeto de la acción de inconstitucionalidad, a saber, inciso quinto del artículo 714 del Estatuto Tributario y al artículo 117 de la Ley 2010 de 2019, tal y como se indicó en el acápite II. Normas Acusadas; (iii) es *específica* dado que se evidenciará cómo las normas acusadas rompen las garantías protegidas en la Constitución, relacionadas con el derecho a la igualdad, la equidad y la justicia tributaria y al principio de no discriminación; (iv) es *pertinente* ya que se refiere a la violación de preceptos constitucionales, de forma estricta, esto es, los artículos 13 y 363, y el preámbulo de la Carta, como se señaló en el acápite III. Normas de carácter constitucional infringidas; y (v) es *suficiente* por cuanto la argumentación contenida en la demanda demostrará ante su Honorable Despacho la ruptura de la presunción de constitucionalidad de las normas acusadas.

Por consiguiente, se encuentran cumplidos todos los requisitos jurisprudencialmente establecidos para el estudio de fondo de la demanda, por parte de su Honorable Despacho.

V. PRECISIÓN INICIAL – INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRASFERENCIA

El presente acápite tiene como finalidad dar una breve introducción al régimen de precios de transferencia para comprender mejor el alcance de la norma demanda en relación con el presente régimen.

En primer lugar es importante comprender el significado de “*precios de transferencia*” el cual corresponde a la evaluación de las transacciones efectuadas entre empresas vinculadas (o partes relacionadas) con la finalidad de verificar que dichas transacciones y/o operaciones se realicen a precios de mercado, estas transacciones corresponden a bienes tangibles, venta, uso o goce temporal de intangibles, servicios u operaciones de financiamiento.

Es decir, de conformidad con las guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales de la OCDE, los precios de transferencia

son aquellos por medio de los cuales una empresa transfiere bienes o presta servicios a empresas vinculadas.

Su objetivo final consiste en proteger la base gravable de cada jurisdicción fiscal que se encuentra involucrada en la operación que se realiza entre compañías vinculadas así como también busca evitar la generación de una doble tributación.

Todo lo anterior se encuentra encaminado a cumplir el principio de plena competencia el cual consiste en verificar que las operaciones que realizan compañías vinculadas sean iguales a aquellas operaciones que realizarían compañías independientes.

En relación con el régimen de precios de transferencia aplicable en Colombia se debe mencionar que fue introducido por la Ley 788 de 2002 y la Ley 863 de 2003; actualmente esta incluido del Artículo 260-1 al 260-11 del Estatuto Tributario Colombiano (reformado por la Ley 1607 de 2012 y 1819 de 2016), y en el Decreto Reglamentario 2120 de 2017 que modificó y sustituyó el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 en materia de la regulación de precios de transferencia, las guías de la OCDE de conformidad con la sentencia C-690 de la Honorable Corte Constitucional se considera como una fuente auxiliar valiosa de interpretación de las normas contenidas en el Estatuto Tributario.

Como se ha enunciado, este régimen aplica a las operaciones que realizan las compañías con sus vinculadas (y sean vinculados en el exterior o vinculados en zona franca colombiana y/o jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición) por lo cual, en primer lugar se deben ver cuales son los criterios de vinculación para determinar la aplicabilidad del mismo. Estos criterios se encuentran definidos en el artículo 260 – 1 del Estatuto Tributario y se pueden clasificar en los siguientes:

- Subordinadas.
- Sucursales.
- Agencias.
- Establecimientos permanentes.
- Otros casos como por ejemplo matrimonio, segundo grado de consanguinidad u otros.

Finalmente, el hecho de que una compañía se encuentre sometida al régimen de precios de transferencia implica que debe cumplir con una serie de deberes formales a los que están obligados los contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tengan un patrimonio bruto mayor a 100.000 UVT
- Tengan ingresos brutos mayores a 61.000 UVT³

³ Cabe resaltar que estos topes no aplican para los paraísos fiscales.

Las obligaciones formales son las siguientes:

- **Informe local o estudio de precios de transferencia:** Demuestra el cumplimiento del principio de plena competencia.
- **Informe maestro:** aporta una visión general del negocio del grupo multinacional incluyendo la naturaleza de las actividades económicas a nivel mundial, las políticas en materia de régimen de precios de transferencia y el reparto global de ingresos, riesgos y costos.
- **Reporte País por País / Notificación:** Contiene información relativa a la asignación global de ingresos e impuestos pagados por el grupo multinacional con los indicadores de la actividad económica a nivel global.
- **Declaración informativa / Notificación:** Es un resumen muy detallado del informe local y se compone del Formulario 120 y el formato 1125.

En este sentido las Compañías que no cumplen los topes pero tienen operaciones con paraísos fiscales deben presentar la declaración informativa por la totalidad de las operaciones junto con la notificación al igual que aquellas compañías que cumplen con los tomes de patrimonio bruto o ingresos brutos y las compañías que por tipo de operación superen los 45.000 UVT deberán presentar el informe local y el informe maestro al igual que para las compañías que realicen operaciones con paraísos fiscales pero el monto de las operaciones será 10.000 UVT. Lo anterior se observa más claramente así:

Condiciones	Obligación formal
No cumple topes	Notificación vía correo electrónico
Paraisos fiscales	Declaración con todas las operaciones y notificación en la declaración informativa
Compañías que cumplen topes de ingresos brutos o patrimonio bruto	
Por tipo de operación:	Informe local
Para todas las compañías por operaciones superiores a 45.000 UVT	
Para paraísos fiscales por operaciones superiores a 10.000 UVT	
	Informe Maestro

Ahora bien, para determinar si una compañía cumple con el principio de plena competencia la normatividad vigente contenida en el artículo 260 – 3 del Estatuto Tributario Nacional ha estipulado 5 métodos así:

- Precio comparable no controlado
- Previo de reventa: Consiste en la reventa de bienes sin mayor valor agregado.

- Costo adicionado: Está más enfocado en la manufactura y prestación de servicios.
- Partición de utilidades: Versa principalmente sobre actividades complejas e intangibles.
- Márgenes transaccionales de utilidad de la operación: esta basado en factores de rentabilidad, funciones, activos, riesgos y comparables, costos, flujos de efectivo, gastos entre otros.

Como se precisará, estas obligaciones formales son un soporte para concluir que la norma que se demanda es inconstitucional en la medida que genera un trato injustificado en contra de los sujetos que aplican las normas de precios de transferencia. Por cuanto tales obligaciones son una exigencia mayor y especial al resto de contribuyentes y aún así la norma demandada les genera un trato más gravoso frente al resto de contribuyentes a pesar que las obligaciones formales que cumplen no solo entregan mayor información a la Administración tributaria, sino que incluso facilitan su accionar fiscalizador respecto de otros contribuyentes que pueden cometer conductas contrarias al fisco con un término de firmeza inferior al de los obligados a precios de transferencia.

VI. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA INEXEQUIBILIDAD DE LAS NORMAS ACUSADAS - CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

El artículo 13 de la Constitución Política consagra del derecho a la igualdad y el artículo 363 de la Carta reconoce expresamente que los principios de justicia y equidad tributaria deben ser siempre observados. En el *sub lite* estas disposiciones constitucionales son infringidas con la previsión que establecen las normas acusadas en la medida que se prevén un tratamiento diferencial y discriminatorio que no responde a un criterio objetivo ni tiene justificación razonable.

Las normas demandadas imponen injustamente una carga adicional en cabeza de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, al no poder aplicar la regla general del término de firmeza de las declaraciones tributarias (3 años), frente a los contribuyentes ordinarios a quienes sí aplica este término general.

La potestad legislativa del Congreso para fijar el régimen tributario, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues tiene unos límites que se concretan así: (i) se deben tener en cuenta los principios de igualdad (C.P. artículo 13), justicia y equidad (C.P. art. 363); (ii) se deben considerar los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), (iii) así como los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); y (iv) se deben observar los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Con base en lo anterior, el término de firmeza de las declaraciones tributarias, sobre todo para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, debería ser el mismo, es decir, el término general de firmeza de tres (3) años.

A continuación, se desarrollan los argumentos que, con fundamento en la normativa y jurisprudencia vigente en la materia, evidencian la inconstitucionalidad de las normas demandadas.

A. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA POR CUANTO LAS NORMAS DEMANDADAS IGUALAN A CONTRIBUYENTES CUYAS CONDICIONES SON DIFERENTES.

El Preámbulo y el artículo 13 de la Constitución Política consagran el derecho fundamental a la **igualdad** ante la Ley y las autoridades. Las disposiciones demandadas contrarían el artículo 13 superior por cuanto aplican un tratamiento equivalente a contribuyentes que no están en situaciones iguales.

En este sentido, según la Corte Constitucional, la declaración de igualdad contenida en el Preámbulo de la Carta, anteriormente citado, en cuanto sintetiza los fundamentos, valores y principios en los que se asienta la entera Constitución y que ella en su cuerpo normativo desarrolla, goza de poder vinculante. Ninguna autoridad podría contrariar los fines señalados en aquel sin lesionar la Constitución⁴. El Preámbulo evidencia un compromiso de fondo con la igualdad en los procesos económicos, sociales y políticos, en los que se considera esencial que las relaciones que traban las personas y el Estado se informen en este principio.

Sin perjuicio de lo anterior, la Constitución Política contiene también lo que podríamos denominar una “cláusula general de igualdad” para recoger de manera expresa el derecho constitucional a la igualdad y consagrarlo como uno de los valores fundantes del ordenamiento jurídico colombiano.

El derecho a la igualdad comporta una naturaleza tripartita como valor, principio y derecho fundamental. Sobre este principio, se pronunció la Corte en la Sentencia C-183 de 1998⁵, en los siguientes términos:

*"Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, **el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura.** No se trata de establecer una igualdad aritmética. **La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad,** de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y*

⁴ Sentencia C-479 de 1992.

⁵ Sentencia C-183 del 6 de mayo de 1998 de la Corte Constitucional, exp. D-1801. MP: Eduardo Cifuentes Muñoz

grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional". (Destacado fuera de texto)

En el mismo sentido, cuando el artículo 13 de la Constitución Política señala que "*todas las personas (...) recibirán la misma protección y trato de las autoridades*". La norma no ordena que todas las personas deban ser iguales en todo. No exige la uniformidad, sino "*la coherencia de la respuesta o de la acción estatal, ante supuestos que bajo un mismo aspecto relevante puedan ser comparables y semejantes*"⁶. Esta igualdad de trato puede violarse en los distintos momentos de la vida jurídica, desde la creación de las normas, a la aplicación de estas y la decisión de controversias. El derecho a la igualdad obliga al legislador -y a todo órgano creador de normas- a expedir reglas cuyo contenido no quebrante dicha igualdad (igualdad en la ley), y su respeto se protege mediante las acciones de inconstitucionalidad y de tutela.

Con base en lo anterior, las normas demandadas infringen el derecho a la igualdad y generan situaciones de desigualdad así:

1. Desigualdad por no encontrarse en iguales condiciones los sujetos que se pretenden comparar: los contribuyentes que presenten comportamientos atípicos (fraude o abuso) o cuyas operaciones determinen pérdidas o saldos a favor, frente a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.
2. Desigualdad por no considerar a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia como iguales a aquellos a quienes les aplica el término general de firmeza.

Por ejemplo, la norma fiscal no prevé una firmeza especial para aquellos contribuyentes con renta exenta o para quienes realizan pagos al exterior, los cuales tienen otras normas de control previstas en el ET, pero tales normas no se concretan en una extensión de los términos de revisión de la declaración.

3. Desigualdad entre la Autoridad Tributaria de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

La Administración cuenta con un mejor y más amplio acceso a la información en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, que en el caso de contribuyentes que no están sujetos a este régimen, pues aquellos están obligados a cumplir con los

⁶ La igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, Eduardo Cifuentes Muñoz. REVISTA DE DERECHO PÚBLICO No 7, FEBRERO DE 1997, UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, FACULTAD DE DERECHO.

requerimientos y obligaciones formales específicamente previstos en la norma fiscal para ellos.

En este sentido, además de la declaración tributaria y sus anexos, tales contribuyentes deberán presentar la declaración informativa, el informe local, el informe país por país, el informe maestro, en los términos, un registro para los contratos de *commodities*; y la presentación de la información señalada deberá hacerse, por supuesto, con las consideraciones formales legalmente establecidos.

Por esta razón, gran parte de la información y/o documentación que la Autoridad Tributaria necesita para revisar y, eventualmente, iniciar un proceso de fiscalización, ha sido ya suministrada por los propios contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

Por consiguiente, se acentúa la desigualdad con respecto a los contribuyentes a quienes les aplica el término de firmeza general en sus declaraciones, pues con respecto a ellos, la Administración sí deberá desplegar todas sus facultades de investigación, ya que no cuenta con información adicional a la declaración, anexos e información suministrada por terceros (exógena).

Lo anterior no resulta razonable ni injusto, pues se está discriminando a ciertos contribuyentes por el solo hecho de celebrar operaciones con sus vinculadas del exterior, lo cual estaría incluso afectando a los principios de libertad económica y de empresa, que se constituyen como pilares del modelo económico colombiano y se encuentran protegidos por el artículo 333 de la Constitución Política.

La discriminación para con los contribuyentes sometidos al régimen de Precios de Transferencia surge al establecer mayores controles sobre sus operaciones y, *al mismo tiempo*, extender los tiempos de revisión de sus declaraciones de renta, sin una razón válida para dar un trato diferenciado a estos contribuyentes.

El concepto de proporcionalidad sirve como punto de apoyo en la ponderación entre principios constitucionales: cuando dos principios entran en colisión, porque la aplicación de uno implica la reducción del campo de aplicación de otro y, por consiguiente, “*corresponde al juez constitucional determinar si esa reducción es proporcionada, a la luz de la importancia del principio afectado*”^{7 8}.

Tal y como la Corte Constitucional ha señalado en su jurisprudencia y se ha mencionado anteriormente, la potestad de libre configuración del legislador no

⁷ *La igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, Eduardo Cifuentes Muñoz. REVISTA DE DERECHO PÚBLICO No 7, FEBRERO DE 1997, UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, FACULTAD DE DERECHO.

⁸ Entre otras, sentencias T-403/92, T-422 y U-089/95,

es absoluta, sino que está sujeta a límites constitucionales que garantizan el respeto de los parámetros normativos de orden superior y de los principios de razonabilidad y de proporcionalidad⁹.

El test de razonabilidad, proporcionalidad o igualdad de tipo *leve*¹⁰ es aplicable a asuntos de índole tributaria¹¹, y ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, con base en la cual se contemplan las siguientes etapas de análisis: “(i) establecer el criterio de comparación: patrón de igualdad o *tertium comparationis*, valga decir, precisar si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se compara sujetos de la misma naturaleza; (ii) definir si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales; y (iii) averiguar si la diferencia de trato está

⁹ Sentencia C-401/10.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-015 del 23 de enero del 2014, M.P. Mauricio González Cuervo. Sobre el test leve: “La regla es la de que al ejercer el control de constitucionalidad se debe aplicar un test leve, que es el ordinario. Este test **se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, a verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero.** Esta regla se formula a partir de dos importantes consideraciones: el principio democrático, en el que se funda el ejercicio de las competencias del legislador, y la “presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas”. **El test leve busca evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del legislador, es decir, decisiones que no tengan un mínimo de racionalidad.** El test leve ha sido aplicado por este tribunal en casos en que se estudian materias económicas, **tributarias** o de política internacional [...]” (Subrayas y negrillas por fuera del texto original).

De igual forma, Sentencia C445/99: “**El juicio constitucional de igualdad debe ser débil o poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del Legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado.** El reconocimiento de que los juicios de igualdad deben ser más o menos estrictos, según la materia a la cual se apliquen resulta de la naturaleza misma del control constitucional y de la ponderación entre diferentes valores incorporados en el propio ordenamiento”

“Frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese “test” de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado. **En cambio, en otros eventos, por ejemplo cuando el Estado regula la actividad económica, el juicio de igualdad debe ser débil, y por ende, son legítimas todas aquellas clasificaciones que puedan ser simplemente adecuadas para alcanzar una finalidad permitida, esto es, no prohibida por el ordenamiento constitucional.** Finalmente, también se considera que en ciertos campos -como los relativos a las acciones afirmativas- son procedentes las pruebas intermedias del respeto a la igualdad por las autoridades, en virtud de las cuales es legítimo aquel trato diferente que está ligado de manera sustantiva con la obtención de una finalidad constitucionalmente importante”. (Subrayas y negrillas por fuera del texto original).

¹¹ Al respecto la sentencia C-748 de 2009, manifestó: “Según importante jurisprudencia de esta Corporación, las disposiciones tributarias, cuando son acusadas por trasgredir el principio de igualdad, deben ser valoradas con base en el test leve de igualdad, en atención a la amplia potestad de configuración normativa de que goza el legislador en dicha materia y a su estrecha relación con la política económica y presupuestal del Estado, cuyo escrutinio debe realizarse con el mayor cuidado, con el fin de preservar sus principios esenciales y su coherencia macroeconómica.” En el mismo sentido, las Sentencias C-327 de 1999, M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-1074 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y C-426 de 2005, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Ana María Barbosa Rodríguez
C.C 39.542.309

Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016
Firmeza de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta a cargo de contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia

Página 14 de 35

constitucionalmente justificada, es decir, si las situaciones objeto de la comparación ameritan un trato diferente desde la Constitución.”¹²

Aspectos del test de igualdad	Concepto	Contribuyentes que presentan sus declaraciones tributarias	Contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia que presentan sus declaraciones tributarias	Contribuyentes en cuyas declaraciones se reflejan pérdidas o saldos a favor y, por ende, requieren de mayor tiempo de revisión	Contribuyentes que presentan comportamientos atípicos (fraude o abuso tributario)
Criterio de comparación: sujetos y situación de hecho	Calidad de contribuyentes sometidos al término de firmeza general	Sí	No	No	No
	Calidad de contribuyentes sometidos a términos de firmeza especial	No	Sí	Sí	Sí
	Configuración de delito en materia tributaria	No	No, pero el legislador los relaciona	No, pero el legislador los relaciona	Sí
	Razón por la que se amplía el término	No se amplía	El legislador, bajo su interpretación, relaciona a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia con aquellos cuyas declaraciones presenten alguna novedad (pérdidas o saldos a favor) y con aquellos que desarrollen comportamientos atípicos como el fraude y abuso tributarios; situaciones que sí requieren de una mayor revisión al determinar la firmeza de sus declaraciones presentadas. Sin embargo, el hecho de estar sujeto a este régimen, no implica <i>per se</i> que por su calidad requieran de un mayor tiempo de revisión o se sospeche una actuación fraudulenta derivada de sus actos. Pero es la razón de la cual se sirve el legislador para comparar, bajo su criterio, a dos sujetos con calidades y situaciones distintas.		
Determinación de un trato diferenciado	Aplicación del término general	Sí	No	No	No
	Aplicación del término especial	No	Sí, celebran las mismas operaciones que los contribuyentes ordinarios	Sí, implican mayor revisión	Sí, son situaciones delicadas que afectan las declaraciones futuras
	Puede celebrar operaciones al exterior	No	Sí	sí	Sí
	Potencialidad de afectar declaraciones futuras	No	No	Sí, para ello la Administración cuenta con información previa de la compañía para poder hacer el análisis y prevención respectivos	Sí – la Administración cuenta con mecanismos para identificar fraudes que, bajo el artículo 869-1 ET, el legislador podría establecerlos <i>per se</i> y no aplicar los criterios a los demás contribuyentes que no cometieron la misma falta
Justificación del trato desigual	De conformidad con lo expuesto, considero que no existe justificación alguna que valide la posición de ampliar la firmeza de las declaraciones tributarias, en la medida que dichos contribuyentes no cumplen con el supuesto en que se encuentran otros contribuyentes a quienes el legislador los equipara, bien sea reflejando pérdidas o saldos a favor en sus declaraciones o cometiendo como abuso o fraude. Asimismo resulta desigual para con los contribuyentes del régimen ordinario que también podrían cometer operaciones de fraude y no por ello se aumenta la firmeza, mientras que al que comete fraude o abusos tributarios sí lo equipara con aquel sujeto al régimen PT. El legislador				

¹² Corte Constitucional, Sentencia C-015 del 23 de enero del 2014, M.P. Mauricio González Cuervo y Sentencia C-460 del 1 de junio del 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Ana María Barbosa Rodríguez
C.C 39.542.309

Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016
Firmeza de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta a cargo de contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia

Página 15 de 35

	entonces comete una discriminación injustificada por el solo hecho de pertenecer, como contribuyente, al régimen de Precios de Transferencia.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Del análisis expuesto se observa que:

1. No existe criterio de comparación entre los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia y los contribuyentes que presentan pérdidas o saldos a favor, o tienen comportamientos atípicos; las situaciones de hecho planteadas son disímiles y afectan a sujetos cuya naturaleza no es similar y, por ende, incomparable.
2. Existe un tratamiento desigual entre iguales, por cuanto respecto de los contribuyentes ordinarios, pues ambos de encuentran en la misma situación jurídica, no se observa un mayor riesgo en los contribuyentes de Precios que no haya sido ya salvado con el establecimiento de obligaciones formales a su cargo, lo que evidencia un trato diferente para los contribuyentes sujetos al régimen, quienes deben poder gozar de los mismos derechos que los que ostentan los contribuyentes del régimen ordinario (en términos de firmeza de sus declaraciones).
3. No se evidencia fundamento constitucional alguno que justifique el trato desigual ni un fin que sea legítimo, por lo tanto, tampoco se observa que se satisfaga la equidad horizontal. Ni las normas demandadas ni la exposición de motivos señalan un fundamento constitucional que sustente el trato desigual que se da a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia al momento de determinar el término de firmeza de su declaración de renta.

En este sentido, ha quedado demostrado que las normas demandadas vulneran el marco constitucional que propende por la protección de la igualdad de todos los sujetos de derecho sin importar sus condiciones. Esta transgresión del derecho fundamental de igualdad, protegido constitucionalmente, se da en la medida que la restricción regulada no promueve las condiciones necesarias para que la igualdad material sea real y efectiva para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, por las razones anteriormente indicadas y como resultado del test de razonabilidad realizado en aplicación de las reglas tomadas de la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

B. VIOLACIÓN DE LAS DIRECTRICES INTERNACIONALES Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL QUE RECOGEN LOS PRINCIPIOS DE NO DISCRIMINACIÓN, EQUIDAD Y UNIFORMIDAD, YA QUE LAS NORMAS DEMANDADAS ESTABLECEN UN TRATO DESIGUAL SIN JUSTIFICACIÓN PARA ELLO.

Una vez se ha expuesto que el contenido de las normas acusadas vulnera el derecho fundamental de igualdad protegido a nivel nacional por el artículo 13 de la Constitución Política, es necesario revisar si existen disposiciones de derecho

internacional que el legislador colombiano deba respetar y, sin embargo, podrían estar siendo afectadas por la previsión contenida en las normas demandadas.

Adicionalmente, resulta importante analizar la situación en la que se encuentra los contribuyentes sujetos al régimen de Precios a nivel internacional, para saber si en derecho comparado se da un trato diferente a tales contribuyentes, lo cual podría dar luz acerca de la motivación que tuvo el Congreso, en desarrollo de su labor legislativa, para proferir una norma que configurara una firmeza más amplia para la declaraciones de renta de este tipo de contribuyentes.

En primer lugar se realizará un recuento normativo que permitirá analizar, en Derecho comparado, cuál es la situación de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia. Fruto de esta búsqueda comparativa, se allega a lo siguiente:

1. En **México**¹³, el término de firmeza especial sí existe, por un período de 10 años, y es aplicable cuando el contribuyente no cuente con el número de registro tributario, cuando no cuente con los reportes contables o no los haya conservado por un mínimo de cinco (5) años o, cuando no haya presentado la declaración de renta. Sin embargo, dicha firmeza de carácter especial se aplica de manera general para todos los contribuyentes que incurran en estas causales, es decir, no encasilla a los contribuyentes por su naturaleza o vinculación, sino por las causales que de una u otra forma afecten el desarrollo de la presentación satisfactoria de la declaración.

Por lo tanto, en México no existe ningún término de firmeza especial que amplíe de alguna manera el término de firmeza de las declaraciones tributarias de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

2. En **Ecuador**¹⁴, al igual que en la jurisdicción mexicana, la firmeza especial sí existe por un término de seis (6) años, bajo la causal de no presentación o presentación incompleta de la declaración, pero no se hace depender de la naturaleza del contribuyente.

Por lo tanto, habiendo revisado la normativa ecuatoriana, concluimos con que no existe término de firmeza de las declaraciones tributarias de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

4. **Perú**¹⁵ es otro de los países que, aunque establece términos de firmeza especial, no lo hace en virtud de la naturaleza del contribuyente o las situaciones a las cuales éste deba acogerse. Por el contrario, la

¹³ Artículo 73 – Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹⁴ Artículo 94 – Código Tributario Ecuatoriano.

¹⁵ Artículos 43 y 44 del Código Tributario Peruano y el Decreto Supremo No. 133 de 2013.

aplicabilidad de la firmeza especial se da debido a: (i) la no presentación de la declaración tributaria por el término de seis (6) años, y (ii) por el incumplimiento del agente retenedor en el pago de la obligación a la Autoridad Tributaria, por un término de diez (10) años.

En ningún momento, la norma de la jurisdicción de Perú diferencia el término de firmeza de las declaraciones para aquellos contribuyentes que hagan parte del régimen de Precios de Transferencia.

5. **Brasil** no contempla un término de firmeza especial para las declaraciones tributarias, la norma fiscal únicamente contiene la previsión de una firmeza general de cinco (5) años con posterioridad a la finalización del año fiscal en el que se presente la declaración respectiva.
6. En **Chile**¹⁶, las únicas causales válidas establecidas por la normativa chilena son: (i) la no presentación de la declaración, o (ii) su presentación con base en falsedades, ambas por un término de seis (6) años.

Por lo tanto, la ampliación del término de firmeza en ningún momento atiende a la calidad o condición del contribuyente.

7. En **Argentina**¹⁷, la Ley del Procedimiento Tributario trae a colación la única causal bajo la cual se ampliaría el término de firmeza de las declaraciones tributarias a diez (10) años, y corresponde a la presentación de la declaración por parte de un contribuyente no registrado. En suma, implica una falta que cualquier contribuyente podría cometer en el ejercicio de sus funciones y no una falta que se deriva de su mera existencia por pertenecer o no a otro régimen.

Por lo tanto, tampoco en este país aplica una firmeza especial para las declaraciones presentadas por parte de contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

8. **España**¹⁸ es otro de los casos excepcionales encontrados en este análisis puesto que, aunque a simple vista su normativa tributaria no establece términos de firmeza especiales, sí presenta la causal que definitivamente dilataría el proceso de firmeza: el reinicio del conteo de términos cuando la Autoridad Tributaria comience una auditoría fiscal.

¹⁶ Artículo 200 y siguientes del Código Tributario Chileno.

¹⁷ Artículos 56, 57, 65 (acápito "a") y 67 de la Ley 11683 del 13 de julio de 1998 por medio de la cual se expidió la Ley de Procedimiento Tributario en Argentina.

¹⁸ Artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria

En este orden de ideas, lo que diferencia a la jurisdicción española de las demás es el impulso en etapa administrativa que inicia la Administración, y no la naturaleza o calidad que presente al contribuyente.

9. **Italia**, al igual que Chile, cuenta con una ampliación del término a (7) años únicamente cuando el contribuyente no haya presentado la declaración que, en ese sentido, representa la consecuencia de una omisión que pudo haber previsto el contribuyente por una falta cometida en el ejercicio de sus funciones.

Por consiguiente, tampoco en este caso existe una previsión legal que configure un término de firmeza mayor para las declaraciones de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

10. **Alemania**¹⁹ es un caso especial ya que representa el interés que la Administración Tributaria Colombiana parecía perseguir a lo largo de la Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016, al desarrollar el concepto de *firmeza extendida*.

En efecto, en la jurisdicción alemana sí se “castiga” la firmeza de las declaraciones ampliando el término en cinco (5) y diez (10) años por razones de (i) negligencia y (ii) fraude y evasión, respectivamente. Lo que claramente cumpliría con el interés del legislador colombiano cuando se refirió a los contribuyentes que “*presentan comportamientos atípicos de tipo fraude o abuso tributario*”.

Sin embargo, como se observa, la normativa alemana prevé una ampliación del término de firmeza cuando la Administración de Impuestos ha detectado que una operación constituye fraude fiscal, sin que por ello se dé de forma anticipada una ampliación de los términos de revisión atendiendo únicamente a la calidad del contribuyente que presenta la declaración.

Lo anterior evidencia que si lo que se pretende controlar son las operaciones de fraude, la ampliación de los términos de firmeza debería darse en los casos de fraude fiscal, de conformidad con el artículo 869-1 ET.

11. **Estados Unidos** contempla en su legislación la posibilidad de ampliar el término de firmeza general de tres (3) años a seis (6) años, en el evento en que el contribuyente omita declarar el 25% de sus ingresos, adicionales con respecto a los que se habían incluido en la declaración inicialmente presentada.

¹⁹ Sección 2 del Artículo §169 – German Tax Act (Abgabenordnung)

Por lo tanto, tampoco en este caso existe una previsión normativa que atienda a la naturaleza o condición del contribuyente para establecer un término de firmeza diferente y más amplio.

Para facilitar el análisis de su Honorable Despacho, a continuación se presenta un cuadro resumen que sintetiza la información de Derecho comparado anteriormente relatada:

País	Firmeza general	Firmeza especial	Situación firmeza especial	Términos	Término firmeza especial PT
Colombia	3 año siguientes a la presentación de la declaración	Si	5 años en los casos en que la declaración contenga pérdidas	Si	5 años para los contribuyentes que estén obligados a presentar declaración de precios de transferencia.
México	5 años siguientes a la presentación de la declaración	Si	10 años en el caso que el contribuyente no cuente con número de registro tributario, reportes contables o no los haya conservado por mínimo 5 años o, no haya presentado la declaración de renta	No	
Ecuador	3 año siguientes a la presentación de la declaración	Si	6 años si el contribuyente no presenta la declaración o lo hace de forma incompleta	No	
Perú	4 años si la declaración la presenta el contribuyente, a partir del 1º de enero del año siguiente	Si	6 años si no se presentó la declaración y 10 años cuando el agente retenedor no cumpla con el pago a la Autoridad Tributaria	No	
Brasil	5 año tras la terminación del año fiscal	No		No	
Chile	3 años siguientes a la presentación de la declaración	Si	6 años en los casos en que la declaración no se haya presentado o que se haya presentado con falsedades	No	
Argentina	5 año para contribuyentes registrados y no registrados	Si	10 años para contribuyentes no registrados	No	Sin embargo, la norma establece que los contribuyentes deben conservar la información de precios de transferencia por un periodo de 5 años después del término general.
España	4 años siguientes al vencimiento de la presentación de declaración voluntaria	No	Sin embargo, puede reiniciarse el término si se inicia una auditoría fiscal por parte de la autoridad	No	
Italia	5 años siguientes a la presentación de la declaración	Si	7 años en el caso que no se haya presentado la declaración.	No	
Alemania	4 años	Si	5 años en caso de negligencia por parte del contribuyente o 10 años en los casos de evasión o fraude en la declaración	No	No obstante, las autoridades pueden realizar ajuste retroactivos a la declaración de precios de transferencia por un periodo de 10 años.
Estados Unidos	3 años desde la presentación de la declaración original	Si	6 años si el contribuyente omite la declaración de ingresos superiores al 25% de los ingresos declarados inicialmente	No	

La conclusión resulta ser que, en ninguna de las jurisdicciones analizadas se presenta la ampliación del término de firmeza general para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

Como se ha detallado, la ampliación únicamente se da cuando los contribuyentes (sea cual sea su naturaleza o condición) infringen la ley, cometen errores en los campos de diligenciamiento necesarios para presentar de manera satisfactoria su declaración tributaria, entre otras causales.

Las distintas previsiones contenidas en la normativa de los países analizados lo interpretamos como el respeto innegable al *principio de no discriminación* que consagra el artículo 24 del Capítulo VI *Disposiciones Especiales* del Modelo de

Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), e igualmente en el modelo ONU, como uno de los objetivos tributarios principales de los Estados y los tratados fiscales que eventualmente firmen. El mencionado artículo señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 24. NO DISCRIMINACIÓN.

1. *Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*

6. *No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.*” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).

De igual manera, el numeral 7º del *Prólogo* de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, dispone lo siguiente:

“7. La OCDE, en su misión de contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, y de conseguir el crecimiento económico sostenible más elevado posible para sus miembros, trabaja constantemente con el fin de consensuar los principios de la fiscalidad internacional y evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

Por lo anterior, no es coincidencia que las jurisdicciones analizadas no contemplen la ampliación del plazo de firmeza en las condiciones en que está previsto en las disposiciones demandadas. En este sentido, las normas de los países analizados, velan por los principios tanto constitucionales (de cada jurisdicción) como globales, desarrollados por la OCDE y la ONU, para evitar las consecuencias negativas que la discriminación fiscal, fruto de razones injustificadas, podría generar no sólo en su territorio, sino para con las jurisdicciones vecinas.

La protección al principio de no discriminación ha sido expresamente reconocida en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Así, en la sentencia C-530 de

1993, la Corte reiteró la distinción entre discriminación y diferenciación, de la siguiente manera:

*"Por esta vía se transita hacia la distinción entre discriminación y diferenciación, que es el elemento fundamental para calibrar el alcance del principio de igualdad. **Dicho principio, en efecto, veta la discriminación, pero no excluye que el poder público otorgue tratamiento diverso a situaciones distintas la diferenciación**-. El artículo 13 de la Constitución no prohíbe, pues, tratamientos diferentes a situaciones de hecho diferentes. **La distinción entre discriminación y diferenciación viene, a su vez, determinada porque la primera es injustificada y no razonable. Discriminación es, por tanto, una diferencia de tratamiento no justificada ni razonable, o sea arbitraria, y solo esa conducta esta constitucionalmente vetada.** A contrario sensu, es dable realizar diferenciaciones cuando tengan una base objetiva y razonable". (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

Por lo tanto, la distinción entre lo que podríamos denominar diferenciación legítima e ilegítima -esta última, discriminación-, permite concluir que del derecho a la igualdad de trato se sigue la correlativa obligación del legislador y de los demás órganos de creación del derecho, de abstenerse de consagrar distinciones que carezcan de justificación objetiva y razonable.

En el *sub lite*, no existe justificación alguna que permita entender la motivación del legislador para establecer una firmeza especial respecto de las declaraciones de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, pues la medida atiende únicamente al tipo de contribuyente, sin considerar el resultado de las operaciones que realiza, sino únicamente los sujetos involucrados en tales operaciones: sus vinculados de exterior, presuponiendo que esta razón le hace merecedor de un trato diferenciado, sin tener en cuenta que es el mismo motivo por el cual ya la normativa fiscal prevé el envío de información adicional, a la cual se ha hecho referencia anteriormente.

Con base en lo señalado, considero necesario declarar la inconstitucionalidad de las normas acusadas, por cuanto vulneran no solo los principios constitucionales ya aludidos, sino también porque van en contra de las directrices de la OCDE para el tratamiento tributario a nivel interno y externo, tal y como lo indica la norma en el artículo 4.119 de la Sección E.4.3 *Cuestiones de equidad y uniformidad* del Capítulo E.4 *Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección*; en los siguientes términos:

"E.4.3 CUESTIONES DE EQUIDAD Y UNIFORMIDAD.

4.119. Finalmente, los regímenes de protección causan problemas que conciernen a la equidad y la uniformidad. Al establecer un régimen de

*protección, se crean dos conjuntos distintos de reglas en la determinación de los precios de transferencia: uno que requiere la conformidad de los precios con el principio de plena competencia y otro que requiere la conformidad con condiciones diferentes y más sencillas. Puesto que sería imprescindible determinar los criterios que permitan diferenciar a los contribuyentes con derecho al régimen de protección de los demás contribuyentes, puede suceder que, en ciertas circunstancias, dos contribuyentes similares y posiblemente competidores se sitúen en las márgenes opuestas del umbral del régimen de protección y estén, en consecuencia, sometidos a un tratamiento tributario diferente: uno, regido por las reglas del régimen de protección y, por tanto, exento del cumplimiento de las obligaciones generales; y el otro, obligado a respetar en todos los casos el principio de plena competencia (ya porque la empresa opere de hecho en condiciones de plena competencia o porque esté sujeta a una legislación sobre precios de transferencia basada sobre el principio de plena competencia). **El tratamiento tributario preferencial bajo un régimen de protección otorgado a una categoría específica de contribuyentes puede implicar discriminación y distorsión de la competencia.*** (Subrayas y negrillas por fuera del texto original)

La solicitud de inconstitucionalidad se sustenta en que los extractos citados corresponden a un contenido normativo que se comporta como criterio auxiliar válido para analizar las normas de Precios de Transferencia, como lo manifestó la Corte Constitucional en la Sentencia C-690 de 2003, así:

*“Como se ha visto, **la fijación de precios de transferencia es una materia que reviste alta complejidad técnica** y en relación con la cual, en el plano internacional, la OCDE ha adelantado un importante trabajo, que se plasmó en las mencionadas Guías, las cuales son objeto de permanente revisión y actualización. **La remisión a tales Guías constituye, en ese contexto, un instrumento auxiliar tanto para las empresas como para la Administración Tributaria, a fin de que puedan aplicarse adecuadamente unas normas que no obstante definir con precisión un sistema de precios de transferencia, deben interpretarse en ese complejo contexto.** Se trata, pues, de una remisión a criterios técnicos que pueden orientar la interpretación de la ley en su aplicación a casos concretos y que, por consiguiente **contribuye a la determinación de los elementos de un sistema que por su elevado grado de complejidad no pueden ser regulados hasta el menor detalle en la propia ley.**” (Subrayado y negrilla fuera del texto original)*

De igual manera, bajo esta consideración, se presume como soporte válido dado el proceso de adhesión de Colombia a la OCDE. Tal proceso inició en 2013 y

finalizó el 28 de abril de 2020²⁰ con la aprobación por parte del Consejo de la Organización de la vinculación de Colombia como uno de los 37 países miembros, tras haber completado los procedimientos internos de ratificación de la Convención de la OCDE.

Una vez Colombia se vinculó a la Organización, el 19 de septiembre de 2013, la OCDE aprobó la *hoja de ruta* que contiene una serie de instrucciones para nuestro país formara parte (oficial) de la misma con el goce pleno de sus derechos. Dicha ruta le exige al Estado colombiano aceptar todos los instrumentos sustantivos, los métodos de trabajo y, en general, las decisiones, resoluciones, regulaciones y conclusiones adoptadas en el seno de la Organización, con el fin de que la relación entre normativas respete la integridad del cuerpo original de cada una.

Asimismo, en reciente disposición legal, el Congreso de la República expidió la Ley No. 1950 del 8 de enero de 2019²¹, en la que exigía a la República de Colombia asumir una serie de obligaciones que emanan de la membresía a la Organización, tales como:

“A. DECLARACIÓN GENERAL DE ACEPTACIÓN.

1. *La República de Colombia asumirá, mediante el depósito de su instrumento adhesión a la Convención, todas las obligaciones que emanan de la membresía a la Organización, incluidas, entre otras, la aceptación de:*

i. los objetivos la Organización, según se definen en el Artículo 1 de la Convención, así como en el Informe del Comité Preparatorio de la OCDE diciembre de 1960.

[...]

*iv. **todas las decisiones, resoluciones, reglas, reglamentos y conclusiones adoptados por la Organización y relacionados con su gestión y funcionamiento, incluso los inherentes a la gobernabilidad de la Organización**, los aportes económicos de Miembros incluidas a actividades y órganos opcionales, así como costos relacionados con la evaluación de informes progreso post-adhesión, otros aspectos financieros y presupuestales, asuntos de personal (incluyendo los fallos del Tribunal*

²⁰ Comunicado de Prensa del 28 de abril de 2020 – “La OCDE global da la bienvenida a Colombia como su 37o miembro”.

²¹ Ley 1950 de 2019 – “Por medio de la cual se aprueba el acuerdo sobre los términos de la adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos suscrito en París el 30 de mayo de 2018 y la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos hecha en París el 14 de diciembre de 1960.”

Administrativo), **aspectos procedimentales, relaciones con no Miembros y clasificación de información.**

[...]

vii. **todos los instrumentos jurídicos sustantivos de la Organización vigentes en el momento de la decisión del Consejo de la OCDE de invitar a la República de Colombia para adherirse a la Convención, con las observaciones estipuladas en los Anexos 1 a 5 de la presente Declaración de los que forman parte integral. Con respecto a instrumentos jurídicos adoptados entre la fecha de la decisión del Consejo de la OCDE de invitar a la República de Colombia de adherirse a la Convención y la fecha en que Colombia deposite su instrumento adhesión, la República de Colombia proveerá su posición sobre cada instrumento dentro de tres meses siguientes a la adopción.** (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).

El mismo instrumento legal dispuso lo siguiente como *ventaja* de la vinculación entre Colombia y la OCDE:

*“El ingreso a esta Organización es una estrategia fundamental para el posicionamiento de Colombia a nivel mundial, **por medio de la cual se le permitirá al país beneficiarse de los trabajos y experiencias en formulación de política pública de las economías líderes del mundo**”.* (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).

Por lo tanto, solamente serán vinculantes aquellos instrumentos jurídicos que el país hubiera votado de forma afirmativa, y se hubieran aprobado de conformidad con las reglas de un quorum decisorio o, en otras palabras, sólo serán vinculantes en la medida en que exista pronunciamiento al respecto, bien sea aceptándolos (total o parcialmente) o rechazándolos²².

En este orden de ideas, teniendo en cuenta que Colombia se vinculó definitivamente a la OCDE desde abril de 2020, no queda duda que cumplió con el tiempo estimado para poder hacer uso de sus instrumentos jurídicos los cuales, aunque no prevalezcan sobre la Constitución, sí hacen las veces de interpretación auxiliar de la misma, ya que en ningún momento se irrespeta la integridad del cuerpo de la Constitución Política ni de las Guías mencionadas.

Con base en lo anterior, las normas demandadas sí infringen el cumplimiento de los derechos fundamentales que se esmera en reconocer la Carta Política colombiana en su articulado y la OCDE por medio de sus resoluciones.

²² Parámetros OCDE - *Colombia debe presentar un memorando inicial que establezca si acepta o rechaza los 250 instrumentos OCDE. Dentro de los cuales se encuentra la Recomendación C(95)126/FINAL sobre precios de transferencia, que sugiere seguir el texto de las Directrices sobre precios de transferencia.*

Vulneran por lo tanto, los principios constitucionales de *igualdad y equidad*, así como el de *no discriminación* adquirido a través de la adhesión a la Organización, toda vez que no iguala la situación de los todos contribuyentes que cumplen con los requisitos previstos en la ley, sino que equipara la naturaleza de aquellos sujetos al régimen de Precios de Transferencia, con contribuyentes que no cumplen dichos requisitos o que, peor aún, se ven relacionados con delitos de fraude o abuso tributario.

Lo anterior denota claramente una actitud y práctica discriminatoria no solo a nivel nacional sino también internacional que, como se pudo observar, no existe en ninguna de las demás jurisdicciones analizadas. Por ello, solicitamos que su Honorable Despacho declare inconstitucional el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, y el artículo 177 de la Ley 2010 de 2019, dado que el término de firmeza especial previsto para las declaraciones de renta presentadas por contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia resulta totalmente injustificado y discriminatorio.

C. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA. EL SISTEMA TRIBUTARIO DEBE REGIRSE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA, EQUIDAD Y EFICIENCIA Y NO GENERAR CARGAS EXCESIVAS EN CABEZA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE CUMPLEN CON SUS FUNCIONES.

El sistema tributario, por naturaleza, es un conjunto de reglas o medidas que tienen relación entre sí y permiten su desarrollo y funcionamiento sobre cuestiones de orden tributario.

El artículo 363 de la Constitución preceptúa que, tanto el sistema como las cargas tributarias deben ceñirse a los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Tales principios se perfilan como los límites constitucionales y marcos de conducta para el poder tributario y, asimismo, y son de obligado respeto para el legislador en el ejercicio de su libertad de configuración legislativa.

Para ello, el artículo 363 de la Constitución Política pone a nuestra disposición dicho conjunto de principios y medidas necesarias, así:

“ARTÍCULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que

"El valor de la justicia que consagra el Preámbulo de la Constitución, se materializa en otras disposiciones superiores, tales como el principio de la justicia tributaria (...).

*En este orden de ideas, por disposición constitucional, **el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria.***

***El principio de equidad, que claramente desarrolla el principio de igualdad formal y material consagrado en el artículo 13 constitucional, igualmente tiene relación directa con la aplicación concreta de la justicia a situaciones específicas. Por consiguiente, el estudio de constitucionalidad de una disposición legal desde la perspectiva de la equidad tributaria, si bien debe considerar la generalidad e igualdad de la tributación, entendida esta última como igualdad de trato para contribuyentes colocados en iguales circunstancias, tanto económicas como fácticas, y diferenciación de cargas y beneficios tributarios con base en criterios razonables y objetivos, también debe analizar la situación norma-caso, toda vez que ahí el concepto de equidad se aplica inevitablemente".** (Subrayado y negrilla fuera del texto original).*

La igualdad²³ es un principio referido a las personas, a su protección y trato por parte de las autoridades públicas respecto de sus deberes, derechos y oportunidades, en el sentido que la ley debe dar igual trato a todas las personas que estén en las mismas o análogas situaciones, de tal manera que (i) se dé igual trato a los iguales - equidad horizontal, y (ii) desigual trato a los desiguales - equidad vertical, con el fin de evitar discriminaciones.

En ese sentido, para la Corte Constitucional la igualdad tributaria está estrechamente ligada a los principios de capacidad económica y progresividad, así:

1. Capacidad económica: porque este principio aparece señalando que, frente a dos situaciones idénticas, es menester otorgar el mismo tratamiento tributario.
2. Progresividad: no obstante lo anterior, con el fin de lograr una igualdad real y efectiva, el sistema tributario está en la posibilidad de tratar,

²³ Tanto en el artículo 363 como en el artículo 13 de la Constitución Política.

justificadamente, de manera diferente o desigual a contribuyentes que se encuentran en diferentes situaciones, exigencia que se concreta en este principio de progresividad.

Igualmente, este principio fue descrito por la Sentencia C-183 de 1998 así:

*“La igualdad impone la necesidad de **acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo**. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues **el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad**.”* (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

La Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia, en particular la Sentencia C-032 de 2005²⁴, sostuvo que el principio de equidad tributaria es la *manifestación* del derecho fundamental de igualdad en esa materia (la tributaria o fiscal, valga la redundancia), que proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por recusar el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.

Por lo tanto, los principios de igualdad y equidad se encuentran inescindiblemente ligados en materia tributaria, como consecuencia, tal y como ha reconocido la propia Corte Constitucional, *“muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras”*.

Sin embargo, tal y como lo desarrolla la sentencia C-1107 de 2001, los dos principios pueden ser diferenciados ya que el principio de equidad tributaria es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador²⁵. Así lo ha entendido también la Corte Constitucional en la Sentencia C-521 del 5 de noviembre de 2019, en los siguientes términos:

²⁴ Sentencia C-032 del 25 de enero de 2005 de la Corte Constitucional, exp. D-5256. MP: Jaime Córdoba Triviño

²⁵ Sentencia C-010 de 2018.

“En efecto, el principio de equidad tributaria es mencionado expresamente en el artículo 363 de la Constitución Política que establece que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. También se desprende del numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política que consagra como un deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

La jurisprudencia constitucional indica además que la equidad tributaria representa un límite a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria. La Corte delimitó este principio en la sentencia C-734 de 2002²⁶, de la siguiente manera:

*“La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se **pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.** Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”. (Subrayas y negrillas por fuera del texto original)*

Asimismo, en la sentencia C-419 de 1995²⁷, la Corte Constitucional indicó que la imposición tributaria equitativa está soportada sobre la capacidad de pago del contribuyente que, a su vez, “*está constituida por su renta y supone un concepto mucho más equitativo que la base del beneficio, de manera que a igual capacidad de pago igual contribución - equidad horizontal- y a mayor capacidad de pago mayor la contribución - equidad vertical*”.

“A partir de esa perspectiva, la jurisprudencia constitucional ha identificado algunos supuestos en los que existen vulneraciones a la equidad tributaria, por ejemplo cuando (i) el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente, (ii) la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello, (iii) el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias y, finalmente, (iv) existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado.”

²⁶ Sentencia C-734 del 10 de septiembre de 2002 de la Corte Constitucional, exp. D-3943. MP: Manuel José Cepeda Espinosa

²⁷ Sentencia C-419 del 21 de septiembre de 1995 de la Corte Constitucional, exp. D-784. MP: Antonio Barrera Carbonell

Por otra parte, la Corte Constitucional estableció una metodología para analizar el principio de equidad tributaria. En estos casos, la Corte señaló que *“el principio de equidad tributaria toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables”*²⁸.

En ese sentido, en el juicio de igualdad/equidad se debe determinar si, en relación con un criterio de comparación, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares y, de superarse esta etapa, se deberá proceder a realizar un juicio integrado de igualdad o juicio de razonabilidad de la medida en el que se estudia la legitimidad, importancia e incluso necesidad del fin y del medio, así como la adecuación e idoneidad del trato diferenciado y, en algunos casos, cuando estén en riesgo derechos fundamentales, grupos vulnerables o se haya hecho uso de criterios prohibidos de discriminación, se debe verificar la proporcionalidad estricta de la medida frente a los principios afectados. Como ha señalado la Corte:

*“(...) la intensidad del juicio de igualdad dependerá del grado de potestad de configuración normativa, categoría que a su vez depende (i) de la materia regulada; (ii) de los principios constitucionales afectados por la forma en que dicha materia fue regulada; y (iii) de los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente.”*²⁹

De lo anterior, debe interpretarse el principio de equidad como un principio orientador de todo el sistema tributario que busca garantizar la eficiencia, un límite a la distribución injusta de las cargas públicas y un mecanismo para garantizar la compensación de costos derivados de actividades gravadas. Por lo tanto, el impacto económico que tiene dicho principio es una garantía de que el sistema tributario no resulte en una carga excesivamente gravosa para el desarrollo de las actividades económicas, lo que implica un recaudo efectivo y que no sea desproporcionado con relación a la verdadera capacidad contributiva, ni tampoco que no compense los daños causados por las diferentes actividades.

El principio de eficiencia está también consagrado expresamente en el artículo 363 de la Constitución Política y ha tenido un desarrollo muy ligado con el principio de justicia, en el entendido que la distribución de las cargas públicas implica que el proceso de obtención de los tributos no resulte en un costo mayor que el recaudo obtenido. Sobre el particular, la Sentencia C-419 de 1995 ha señalado lo siguiente:

²⁸ Sentencia C-521 del 5 de noviembre de 2019 de la Corte Constitucional, exp. D-13124. MP: Cristina Pardo Schlesinger.

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-748 de 2009 (MP: Rodrigo Escobar Gil).

“[EL] principio de eficiencia, que en un primer sentido resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”.

Es decir, este principio también está compuesto por dos dimensiones, la primera relativa a garantizar un recaudo al menor costo de operación posible y una segunda donde el contribuyente que soporte la carga fiscal no se vea sometido a una obligación desproporcionada.

En otro pronunciamiento de la misma época, la Corte puntualizó que este principio también incluía el control de la elusión y evasión, así:

*“Este principio de eficiencia tributaria incluye diversos componentes. Así, recoge dos de los viejos principios de la Hacienda Pública, formulados ya por Adam Smith: de un lado, **el principio de la economía de los tributos, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible**, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado. De otro lado, incorpora el principio de la comodidad, según el **cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente**.*

Pero igualmente la Corte considera que este principio de eficiencia implica que el Estado debe controlar la evasión y elusión tributarias en la mejor forma posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales. (Subrayas y negrillas por fuera de texto original)

A manera de ejemplo, totalmente relevante con el presente caso, sobre la primera dimensión del principio de eficiencia, la Sentencia C-056 de 2019 estableció que en el caso del ICA aplicado en las zonas donde se realizan las compras de los productos, resultaba contrario a tal principio, porque:

*“(…) imponer al Congreso la obligación de asignar la condición de sujeto activo del ICA al municipio donde reside el consumidor del bien o servicio, atendería contra los principios de equidad y justicia tributaria, por dos tipos de razones. Lo primero, como se ha indicado, porque el grado de participación de dicha jurisdicción, en términos de utilización del mercado correspondiente, es contingente y por lo general sustantivamente menor al del municipio donde se fabrica o acopia el bien. **Lo segundo, porque una***

fórmula como la planteada conlleva serios inconvenientes en términos de eficiencia en el recaudo del tributo.

*Sobre este último particular, la Sala concuerda con el argumento de varios intervinientes, acerca de las complejidades que para el sistema tributario generaría que aquellas empresas que envían sus productos a diversos municipios del país tuvieran que contribuir por concepto de ICA a cada una de esas localidades y conforme a las reglas particulares y concretas que cada concejo municipal o distrital determine. **Esto implicaría no solo costos desproporcionados asociados a los ejercicios contables y administrativos a cargo de los comerciantes, sino también un esfuerzo institucional igualmente excesivo**, puesto que los municipios receptores tendrían que, cuando menos, monitorear y definir la cuantificación económica de cada compra realizada en su municipio, al margen del lugar de origen del bien o servicio. Este escenario, tratándose de ingresos fiscales de carácter territorial, se muestra particularmente problemático.” (Subrayas y negrillas por fuera del texto original)*

Por lo tanto, el principio de eficiencia es un desarrollo del principio de justicia, el cual garantiza que el recaudo de impuestos se efectúe la forma menos gravosa para el contribuyente y el Estado, al mismo tiempo que se procura el establecimiento de medidas que disminuyan la evasión y elusión fiscal. De esta forma, el principio de eficiencia busca que las normas tributarias tengan el menor nivel posible de distorsión de la actividad económica, al mismo tiempo que se garantice el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, habida cuenta del desarrollo esencial, constitucional y jurisprudencial de cada principio, debe aplicarse al caso concreto la revisión de una violación a los principios del artículo 363 por parte del legislador al sobreponer una carga excesiva en cabeza de los contribuyentes que cumplen y siguen al pie de la letra las disposiciones tributarias.

Al revisar las disposiciones demandadas se observa la violación del principio de equidad y justicia tributaria, en el entendido en que el Legislador dividió en categorías a los contribuyentes en función de su naturaleza, justificándose en la dificultad de sus funciones: por un lado, a los contribuyentes -cualesquiera- y, por el otro, a aquellos sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

No ponemos en duda que el desarrollo de este régimen implica dificultad y suma delicadeza, sin embargo en ningún momento y bajo ninguna justificación se debió ampliar la regla general de firmeza de tres (3) años establecida por el mismo Estatuto Tributario y mucho menos con base en *la cantidad de información que se requiere para su declaración*, pues es la DIAN quien se encarga de mantener el orden de toda la información aportada y, por ende, no es necesario sobreestimar el tiempo de entrega de la misma por parte de los

contribuyentes sujetos al régimen, como tampoco el tiempo requerido por los funcionarios de la Administración para su análisis.

Lo anterior, no es más que una justificación banal considerada por el legislador para así imponer la norma bajo su interpretación, sentido y conveniencia. Tal proceder del legislador derivó en la violación de los principios de igualdad y de equidad y eficiencia del artículo 363 CP, así como los demás que rigen el sistema tributario tales como generalidad, progresividad y justicia, por cuanto las disposiciones demandadas:

1. Obstruyen el objetivo de poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura (principio de igualdad).
2. Evitan la correcta distribución de cargas y beneficios, imponiendo gravámenes entre los contribuyentes que generan cargas excesivas o beneficios exagerados (principio de equidad).
3. Son una imposición que acarrea un mayor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (principio de eficiencia).

En este orden de ideas, fuera de toda duda razonable, **sí existe** la vulneración directa a los principios del artículo 363 de la Constitución Política, bajo la presente argumentación que expone línea a línea las consecuencias de adoptar el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 177 de la Ley 2010 de 2019. Consecuencias a las que se debe poner fin de manera inmediata, para prevenir eventuales fallas del sistema y tratos discriminatorios para quienes cumplen a cabalidad con las disposiciones tributarias y que, por ende, requieren la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad.

En esta medida, la equidad horizontal y la justicia tributaria se vulneran en tanto se impone de manera injustificada una limitación aplicable únicamente para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, cuando lo cierto es que dicha limitación no debería aplicar para este caso, sino para los que verdaderamente implican un riesgo o complejidad como lo menciona la norma, esto es, para los casos de fraude o abuso tributario o pérdidas o saldos a favor fruto de las operaciones de los contribuyentes, situaciones que, claramente, no se ajustan al caso en concreto. Lo anterior genera una discriminación negativa injustificada para los contribuyentes de renta de Precios por la mera razón de su vinculación al régimen.

La diferencia de trato prevista en la norma acusada presenta serios problemas de constitucionalidad, principalmente frente a los principios de equidad y progresividad tributaria, toda vez que establece un tratamiento diferencial y

discriminatorio en la aplicación de un beneficio tributario, que no responde a un criterio objetivo y razonable.

En conclusión, las normas acusadas, al establecer de manera injustificada una carga tributaria que no consulta la situación de los contribuyentes y prevé un trato diferenciado frente a situaciones que no pueden ser comparadas dada su naturaleza, conculcan los derechos fundamentales de igualdad, equidad horizontal y justicia tributaria, y no discriminación.

VII. PETICIÓN

Con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos, respetuosamente solicito ante su Honorable Despacho:

- A. La declaratoria de inconstitucionalidad parcial del artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el inciso sexto del artículo 277 de la Ley 1819 del 2016 correspondiente al siguiente inciso:

“El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.”

- B. La declaratoria de inconstitucional parcial, por integración normativa, del artículo interpretativo número 117 *Términos de Firmeza* de la Ley 2010 de 2019, así:

“El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años”.

- C. Asimismo, solicito que la declaratoria de inconstitucionalidad de las disposiciones demandadas se ordene de forma retroactiva con respecto de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia que no hayan adquirido firmeza al momento de proferirse el fallo de su Honorable Despacho.

En este sentido, conforme al artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, las sentencias que profiera la Corte sobre los actos sujetos a su control *“tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”*.

La solicitud de modulación del efecto temporal del fallo se presenta ante su Despacho con el propósito de salvaguardar de manera efectiva los derechos

fundamentales a la igualdad y la equidad, los cuales están siendo vulnerados por las disposiciones acusadas, por las razones desarrolladas en esta demanda.

En efecto, tal y como se ha reconocido en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, los *“efectos concretos de la sentencia de inexecutable dependerán entonces de una ponderación, frente al caso concreto, del alcance de dos principios encontrados: la supremacía de la Constitución -que aconseja atribuir a la decisión efectos ex tunc, esto es retroactivos- y el respeto a la seguridad jurídica -que, por el contrario, sugiere conferirle efectos ex nunc, esto es únicamente hacia el futuro-.”*³⁰

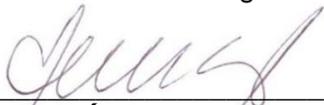
Con base en lo anterior, la solicitud de los efectos temporales del fallo de inexecutable no se extiende a las declaraciones que, al momento del fallo, estén siendo objeto de una investigación y/o fiscalización por parte de la Administración de impuestos, que ejerció sus amplias facultades reconocidas en el artículo 684 del ET, dentro del término de firmeza especial de cinco(5) o seis (6) años (dependiendo de cuál fuera la norma vigente en el momento de la presentación de la respectiva declaración). Lo anterior, para garantizar la seguridad jurídica, al tratarse de una situación jurídica consolidada, dado que *“Ni la inexecutable de la ley ni la nulidad del acto administrativo normativo o general pueden implicar ope legis que se deshagan las situaciones que se consolidaron para sostener que nunca existieron y que las cosas volverían al estado en que se encontraban antes”*³¹.

El efecto retroactivo de la declaración de inconstitucionalidad de las normas acusadas en la forma en que se solicita modular a su Honorable Despacho respeta por lo tanto la seguridad jurídica, pero además asegura la garantía efectiva de los derechos de igualdad y equidad, fundantes tales principios del ordenamiento jurídico colombiano.

VIII. NOTIFICACIONES

Las notificaciones las recibiré en la siguiente dirección: Carrera 11, No. 98-07 Piso 4°, Edificio Pijao, en Bogotá D. C.

De los Honorables Magistrados,



ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ
C.C. 39.542.309 de Bogotá D.C.
T.P. 73.983 del Consejo Superior de la Judicatura

³⁰ Sentencia C-055/96

³¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 20080 de 3 de agosto de 2016, C.P. Hugo Fernando Bastidas.

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto
E. S. D.

Ref.: Acción pública de inconstitucionalidad

Demandante: Ana María Barbosa Rodríguez

Disposiciones demandadas: (i) el artículo 714 parcial del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y, (II) por integración normativa, el artículo 117 parcial de la Ley 2010 de 2019; con respecto al término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ, mayor de edad, identificada con la cédula de ciudadanía No. 39.542.309 de Bogotá D.C., portadora de la Tarjeta Profesional de Abogado N°73.983 del Consejo Superior de la Judicatura, en ejercicio de la acción pública regulada en los artículos 40, numeral 6º el numeral 1º, 241 numeral 4º y 242 numeral 1º de la Constitución Política, en armonía con el Decreto 2067 de 1991, me permito instaurar respetuosamente ante su Honorable despacho la presente demanda de inconstitucionalidad contra: (i) el artículo 714 del Estatuto Tributario (en adelante, “*ET*”), modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y, (ii) por medio de integración normativa, la expresión interpretativa del artículo 117 de la Ley 2010 de 2019, con respecto al término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

I. PRESUPUESTOS PROCESALES

A. Legitimidad

La presente demanda se instaura en desarrollo del numeral 6º del artículo 40 y del numeral 1º del artículo 242 de la Constitución Política de Colombia, según los cuales todo ciudadano se encuentra facultado para instaurar la acción pública de inconstitucionalidad en defensa de la Constitución Política.

B. Competencia

La competencia para resolver una acción pública de inconstitucionalidad en contra de un aparte legal recae en forma exclusiva en la Honorable Corte Constitucional.

En efecto, de conformidad con el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, la Alta Corte decidirá “*sobre las demandas de inconstitucionalidad que*

presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicio de procedimiento en su formación”.

Así las cosas, cumpliendo con el artículo 2° numeral 5° del Decreto 2067 de 1991, se acredita la competencia de su Honorable Despacho en el sub-lite.

II. NORMAS DEMANDADAS

Las normas objeto de esta acción pública de inconstitucionalidad corresponden al inciso quinto del artículo 714 del Estatuto Tributario, introducido por el inciso sexto del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, tal y como se resalta a continuación:

*“**ARTÍCULO 277.** Modifíquese el artículo 714 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 714. Término general de firmeza de las declaraciones tributarias.

[...] El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.”
(Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

Adicionalmente, vía integración normativa, también se demanda el aparte del artículo 117 de la Ley 2010 de 2019 resaltado a continuación, que establece un término mayor de firmeza para las declaraciones del impuesto sobre la renta¹, a cargo de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

En efecto, el artículo 117 de la Ley 2010 de 2019 dispone lo siguiente:

*“**ARTÍCULO 117°. TÉRMINO DE FIRMEZA.** El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, **o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años”.** (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

¹ Este término especial de firmeza no solo afectará las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, sino también a las declaraciones de Impuesto a las Ventas y de Retención en la fuente, en aplicación del artículo 505-1 del Estatuto Tributario, el cual dispone: “Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”

La presente demanda de inconstitucionalidad solamente se encuentra dirigida a instar la exequibilidad de los acápites subrayados y resaltados, empero se incorpora la parte inicial del artículo para contextualizar al Honorable Despacho.

Por consiguiente, se cumple lo dispuesto en el numeral 1° del artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 en cuanto al señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales.

III. NORMAS DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL INFRINGIDAS

A continuación, se citan los artículos de la Constitución Política que la demandante considera que están siendo infringidos por las normas demandadas indicadas en el acápite anterior.

A. PREÁMBULO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, DIRECTAMENTE RELACIONADO CON EL ARTÍCULO 13 DE ESTE CUERPO LEGAL.

“EL PUEBLO DE COLOMBIA,

*en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, **y con el fin de fortalecer** la unidad de la Nación **y asegurar** a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, **la justicia, la igualdad**, el conocimiento, la libertad y la paz, **dentro de un marco jurídico**, democrático y participativo **que garantice un orden político, económico y social justo**, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente”. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

B. ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.

*“ARTÍCULO 13. **Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos**, libertades y oportunidades **sin ninguna discriminación** por razones de sexo, raza, **origen nacional o familiar**, lengua, religión, opinión política o filosófica.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

C. ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.

*“ARTÍCULO 363. **El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.***

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

IV. ASPECTOS RELEVANTES – APTITUD DE LA DEMANDA

Desde la Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016, el legislador señaló lo siguiente:

“5.2.2.9 Otras Disposiciones. Adicionalmente, se presentan entre otras, las siguientes propuestas:

[...]

5. En cuanto al **término de firmeza de las declaraciones tributarias**, y para corregir la dispersión de normas, se consolidan los diez (10) términos de revisión y para aplicar criterios objetivos y útiles en atención a los riesgos y complejidades que se derivan de las operaciones de los contribuyentes, se propone la creación de tres tipos de firmeza, así:

- a) *Firmeza General: término aplicable a todas las declaraciones tributarias y que sería de tres (3) años.*
- b) ***Firmeza extendida: como término aplicable a las declaraciones tributarias de contribuyentes que presentan comportamiento atípico (fraude o abuso tributario) o que por la naturaleza de sus operaciones requieren de un mayor tiempo de revisión (pérdidas, saldos a favor y precios de transferencia) el proyecto adiciona un término de firmeza de seis (6) años.***
- c) *Firmeza reducida: se otorgaría a quienes son objeto del “procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico” y para los contribuyentes que voluntariamente mejoren su nivel de tributación; derogando de esta manera las disposiciones de los llamados beneficios de auditoría, con un término de firmeza de seis (6) meses.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)*

La presente demanda demostrará que las disposiciones acusadas son contrarias a la Carta Política por los siguientes cargos:

- A. Vulneran el derecho fundamental a la igualdad en la medida en que, para los contribuyentes de renta sujetos al régimen de Precios de Transferencia, establecen una prohibición absoluta para aplicar la regla que determina el término general de firmeza, lo que genera un trato desigual y arbitrario con respecto al efecto de su declaración tributaria.
- B. Vulneran el principio constitucional de equidad y justicia tributaria, al establecer una prevención desproporcionada y demasiado gravosa para los contribuyentes

de renta sujetos al régimen de Precios de Transferencia, al compararlos con contribuyentes que presentan comportamientos atípicos de fraude y abuso tributarios y con contribuyentes cuyas operaciones presentan pérdidas o saldos a favor, los cuales requieren de un mayor tiempo de revisión precisamente por el efecto derivado de devoluciones y compensaciones, las cuales podrían resultar improcedentes.

- C. La exposición de motivos del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 irrespeta los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario al generar una carga excesiva para los contribuyentes de renta sujetos al régimen de Precios de Transferencia, como si se les “castigase” no obstante estar sujetos al cumplimiento de múltiples obligaciones formales a las que más adelante se hará referencia, propias de tal régimen, de la forma prevista en las normas fiscales.

Por otra parte, el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, al cual ya se ha hecho alusión anteriormente, prevé que las demandas de inconstitucionalidad, entre otros requisitos, deben especificar las razones por las cuales los preceptos constitucionales se estiman violados.

Lo anterior se conoce de forma técnica como el “concepto de la violación” e implica una carga sustancial o de fondo en el sentido de requerir la formulación de unos mínimos argumentativos o cargas de inconstitucionalidad, que se deben valorar a la luz del principio *pro actione* (desarrollado a su vez por la Alta Corte), los cuales consisten en los atributos de: claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

Al respecto, la Corte Constitucional ha precisado lo siguiente respecto de tales requisitos:

*“(…) hay **claridad** cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; hay **certeza** cuando la acusación recae sobre una proposición jurídica real y existente y no sobre una que el actor deduce de manera subjetiva; hay **especificidad** cuando se define o se muestra cómo la norma legal demandada vulnera la Carta; hay **pertinencia** cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de estirpe legal, doctrinal, de conveniencia o de mera implementación; y hay **suficiencia** cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de suscitar una duda mínima sobre la validez de la norma demandada, con impacto directo en la presunción de constitucionalidad que le es propia.”²*

La presente demanda demostrará la inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas, por cuanto se vulneraron normas de carácter superior al extender, sin

² C-044-21. En el mismo sentido, sentencias C-1052 de 2001, C-856 de 2005 y C-266 de 2019.

justificación y de manera desproporcionada, el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de los contribuyentes que se encuentran sujetos al régimen de Precios de Transferencia, por el simple hecho de pertenecer a tal régimen, sin existir motivos fundados para este trato desigual y discriminatorio frente al resto de contribuyentes de este impuesto.

En este sentido, su Honorable Despacho observará que en el ejercicio de esta acción pública se ha dado cumplimiento a los requisitos que conforman el “concepto de violación”, dado que la demanda: (i) es *clara* pues contiene una línea argumentativa para plantear las razones que derivan en la inconstitucionalidad de las normas acusadas, esto es, el trato discriminatorio y desigual para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, respecto de la firmeza de las declaraciones de renta, por razones injustificadas; (ii) es *cierta* porque se identifican de manera precisa cuáles son las disposiciones normativas objeto de la acción de inconstitucionalidad, a saber, inciso quinto del artículo 714 del Estatuto Tributario y al artículo 117 de la Ley 2010 de 2019, tal y como se indicó en el acápite II. Normas Acusadas; (iii) es *específica* dado que se evidenciará cómo las normas acusadas rompen las garantías protegidas en la Constitución, relacionadas con el derecho a la igualdad, la equidad y la justicia tributaria y al principio de no discriminación; (iv) es *pertinente* ya que se refiere a la violación de preceptos constitucionales, de forma estricta, esto es, los artículos 13 y 363, y el preámbulo de la Carta, como se señaló en el acápite III. Normas de carácter constitucional infringidas; y (v) es *suficiente* por cuanto la argumentación contenida en la demanda demostrará ante su Honorable Despacho la ruptura de la presunción de constitucionalidad de las normas acusadas.

Por consiguiente, se encuentran cumplidos todos los requisitos jurisprudencialmente establecidos para el estudio de fondo de la demanda, por parte de su Honorable Despacho.

V. PRECISIÓN INICIAL – INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRASFERENCIA

El presente acápite tiene como finalidad dar una breve introducción al régimen de precios de transferencia para comprender mejor el alcance de la norma demanda en relación con el presente régimen.

En primer lugar es importante comprender el significado de “*precios de transferencia*” el cual corresponde a la evaluación de las transacciones efectuadas entre empresas vinculadas (o partes relacionadas) con la finalidad de verificar que dichas transacciones y/o operaciones se realicen a precios de mercado, estas transacciones corresponden a bienes tangibles, venta, uso o goce temporal de intangibles, servicios u operaciones de financiamiento.

Es decir, de conformidad con las guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales de la OCDE, los precios de transferencia

son aquellos por medio de los cuales una empresa transfiere bienes o presta servicios a empresas vinculadas.

Su objetivo final consiste en proteger la base gravable de cada jurisdicción fiscal que se encuentra involucrada en la operación que se realiza entre compañías vinculadas así como también busca evitar la generación de una doble tributación.

Todo lo anterior se encuentra encaminado a cumplir el principio de plena competencia el cual consiste en verificar que las operaciones que realizan compañías vinculadas sean iguales a aquellas operaciones que realizarían compañías independientes.

En relación con el régimen de precios de transferencia aplicable en Colombia se debe mencionar que fue introducido por la Ley 788 de 2002 y la Ley 863 de 2003; actualmente esta incluido del Artículo 260-1 al 260-11 del Estatuto Tributario Colombiano (reformado por la Ley 1607 de 2012 y 1819 de 2016), y en el Decreto Reglamentario 2120 de 2017 que modificó y sustituyó el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 en materia de la regulación de precios de transferencia, las guías de la OCDE de conformidad con la sentencia C-690 de la Honorable Corte Constitucional se considera como una fuente auxiliar valiosa de interpretación de las normas contenidas en el Estatuto Tributario.

Como se ha enunciado, este régimen aplica a las operaciones que realizan las compañías con sus vinculadas (y sean vinculados en el exterior o vinculados en zona franca colombiana y/o jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición) por lo cual, en primer lugar se deben ver cuales son los criterios de vinculación para determinar la aplicabilidad del mismo. Estos criterios se encuentran definidos en el artículo 260 – 1 del Estatuto Tributario y se pueden clasificar en los siguientes:

- Subordinadas.
- Sucursales.
- Agencias.
- Establecimientos permanentes.
- Otros casos como por ejemplo matrimonio, segundo grado de consanguinidad u otros.

Finalmente, el hecho de que una compañía se encuentre sometida al régimen de precios de transferencia implica que debe cumplir con una serie de deberes formales a los que están obligados los contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tengan un patrimonio bruto mayor a 100.000 UVT
- Tengan ingresos brutos mayores a 61.000 UVT³

³ Cabe resaltar que estos topes no aplican para los paraísos fiscales.

Las obligaciones formales son las siguientes:

- **Informe local o estudio de precios de transferencia:** Demuestra el cumplimiento del principio de plena competencia.
- **Informe maestro:** aporta una visión general del negocio del grupo multinacional incluyendo la naturaleza de las actividades económicas a nivel mundial, las políticas en materia de régimen de precios de transferencia y el reparto global de ingresos, riesgos y costos.
- **Reporte País por País / Notificación:** Contiene información relativa a la asignación global de ingresos e impuestos pagados por el grupo multinacional con los indicadores de la actividad económica a nivel global.
- **Declaración informativa / Notificación:** Es un resumen muy detallado del informe local y se compone del Formulario 120 y el formato 1125.

En este sentido las Compañías que no cumplen los topes pero tienen operaciones con paraísos fiscales deben presentar la declaración informativa por la totalidad de las operaciones junto con la notificación al igual que aquellas compañías que cumplen con los tomes de patrimonio bruto o ingresos brutos y las compañías que por tipo de operación superen los 45.000 UVT deberán presentar el informe local y el informe maestro al igual que para las compañías que realicen operaciones con paraísos fiscales pero el monto de las operaciones será 10.000 UVT. Lo anterior se observa más claramente así:

Condiciones	Obligación formal
No cumple topes	Notificación vía correo electrónico
Paraisos fiscales	Declaración con todas las operaciones y notificación en la declaración informativa
Compañías que cumplen topes de ingresos brutos o patrimonio bruto	
Por tipo de operación:	Informe local
Para todas las compañías por operaciones superiores a 45.000 UVT	
Para paraísos fiscales por operaciones superiores a 10.000 UVT	
	Informe Maestro

Ahora bien, para determinar si una compañía cumple con el principio de plena competencia la normatividad vigente contenida en el artículo 260 – 3 del Estatuto Tributario Nacional ha estipulado 5 métodos así:

- Precio comparable no controlado
- Previo de reventa: Consiste en la reventa de bienes sin mayor valor agregado.

- Costo adicionado: Está más enfocado en la manufactura y prestación de servicios.
- Partición de utilidades: Versa principalmente sobre actividades complejas e intangibles.
- Márgenes transaccionales de utilidad de la operación: esta basado en factores de rentabilidad, funciones, activos, riesgos y comparables, costos, flujos de efectivo, gastos entre otros.

Como se precisará, estas obligaciones formales son un soporte para concluir que la norma que se demanda es inconstitucional en la medida que genera un trato injustificado en contra de los sujetos que aplican las normas de precios de transferencia. Por cuanto tales obligaciones son una exigencia mayor y especial al resto de contribuyentes y aún así la norma demandada les genera un trato más gravoso frente al resto de contribuyentes a pesar que las obligaciones formales que cumplen no solo entregan mayor información a la Administración tributaria, sino que incluso facilitan su accionar fiscalizador respecto de otros contribuyentes que pueden cometer conductas contrarias al fisco con un término de firmeza inferior al de los obligados a precios de transferencia.

VI. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA INEXEQUIBILIDAD DE LAS NORMAS ACUSADAS - CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

El artículo 13 de la Constitución Política consagra del derecho a la igualdad y el artículo 363 de la Carta reconoce expresamente que los principios de justicia y equidad tributaria deben ser siempre observados. En el *sub lite* estas disposiciones constitucionales son infringidas con la previsión que establecen las normas acusadas en la medida que se prevén un tratamiento diferencial y discriminatorio que no responde a un criterio objetivo ni tiene justificación razonable.

Las normas demandadas imponen injustamente una carga adicional en cabeza de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, al no poder aplicar la regla general del término de firmeza de las declaraciones tributarias (3 años), frente a los contribuyentes ordinarios a quienes sí aplica este término general.

La potestad legislativa del Congreso para fijar el régimen tributario, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues tiene unos límites que se concretan así: (i) se deben tener en cuenta los principios de igualdad (C.P. artículo 13), justicia y equidad (C.P. art. 363); (ii) se deben considerar los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), (iii) así como los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); y (iv) se deben observar los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Con base en lo anterior, el término de firmeza de las declaraciones tributarias, sobre todo para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, debería ser el mismo, es decir, el término general de firmeza de tres (3) años.

A continuación, se desarrollan los argumentos que, con fundamento en la normativa y jurisprudencia vigente en la materia, evidencian la inconstitucionalidad de las normas demandadas.

A. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA POR CUANTO LAS NORMAS DEMANDADAS IGUALAN A CONTRIBUYENTES CUYAS CONDICIONES SON DIFERENTES.

El Preámbulo y el artículo 13 de la Constitución Política consagran el derecho fundamental a la **igualdad** ante la Ley y las autoridades. Las disposiciones demandadas contrarían el artículo 13 superior por cuanto aplican un tratamiento equivalente a contribuyentes que no están en situaciones iguales.

En este sentido, según la Corte Constitucional, la declaración de igualdad contenida en el Preámbulo de la Carta, anteriormente citado, en cuanto sintetiza los fundamentos, valores y principios en los que se asienta la entera Constitución y que ella en su cuerpo normativo desarrolla, goza de poder vinculante. Ninguna autoridad podría contrariar los fines señalados en aquel sin lesionar la Constitución⁴. El Preámbulo evidencia un compromiso de fondo con la igualdad en los procesos económicos, sociales y políticos, en los que se considera esencial que las relaciones que traban las personas y el Estado se informen en este principio.

Sin perjuicio de lo anterior, la Constitución Política contiene también lo que podríamos denominar una “cláusula general de igualdad” para recoger de manera expresa el derecho constitucional a la igualdad y consagrarlo como uno de los valores fundantes del ordenamiento jurídico colombiano.

El derecho a la igualdad comporta una naturaleza tripartita como valor, principio y derecho fundamental. Sobre este principio, se pronunció la Corte en la Sentencia C-183 de 1998⁵, en los siguientes términos:

*"Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, **el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura.** No se trata de establecer una igualdad aritmética. **La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad,** de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y*

⁴ Sentencia C-479 de 1992.

⁵ Sentencia C-183 del 6 de mayo de 1998 de la Corte Constitucional, exp. D-1801. MP: Eduardo Cifuentes Muñoz

grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional". (Destacado fuera de texto)

En el mismo sentido, cuando el artículo 13 de la Constitución Política señala que "*todas las personas (...) recibirán la misma protección y trato de las autoridades*". La norma no ordena que todas las personas deban ser iguales en todo. No exige la uniformidad, sino "*la coherencia de la respuesta o de la acción estatal, ante supuestos que bajo un mismo aspecto relevante puedan ser comparables y semejantes*"⁶. Esta igualdad de trato puede violarse en los distintos momentos de la vida jurídica, desde la creación de las normas, a la aplicación de estas y la decisión de controversias. El derecho a la igualdad obliga al legislador -y a todo órgano creador de normas- a expedir reglas cuyo contenido no quebrante dicha igualdad (igualdad en la ley), y su respeto se protege mediante las acciones de inconstitucionalidad y de tutela.

Con base en lo anterior, las normas demandadas infringen el derecho a la igualdad y generan situaciones de desigualdad así:

1. Desigualdad por no encontrarse en iguales condiciones los sujetos que se pretenden comparar: los contribuyentes que presenten comportamientos atípicos (fraude o abuso) o cuyas operaciones determinen pérdidas o saldos a favor, frente a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.
2. Desigualdad por no considerar a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia como iguales a aquellos a quienes les aplica el término general de firmeza.

Por ejemplo, la norma fiscal no prevé una firmeza especial para aquellos contribuyentes con renta exenta o para quienes realizan pagos al exterior, los cuales tienen otras normas de control previstas en el ET, pero tales normas no se concretan en una extensión de los términos de revisión de la declaración.

3. Desigualdad entre la Autoridad Tributaria de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

La Administración cuenta con un mejor y más amplio acceso a la información en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, que en el caso de contribuyentes que no están sujetos a este régimen, pues aquellos están obligados a cumplir con los

⁶ La igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, Eduardo Cifuentes Muñoz. REVISTA DE DERECHO PÚBLICO No 7, FEBRERO DE 1997, UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, FACULTAD DE DERECHO.

requerimientos y obligaciones formales específicamente previstos en la norma fiscal para ellos.

En este sentido, además de la declaración tributaria y sus anexos, tales contribuyentes deberán presentar la declaración informativa, el informe local, el informe país por país, el informe maestro, en los términos, un registro para los contratos de *commodities*; y la presentación de la información señalada deberá hacerse, por supuesto, con las consideraciones formales legalmente establecidos.

Por esta razón, gran parte de la información y/o documentación que la Autoridad Tributaria necesita para revisar y, eventualmente, iniciar un proceso de fiscalización, ha sido ya suministrada por los propios contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

Por consiguiente, se acentúa la desigualdad con respecto a los contribuyentes a quienes les aplica el término de firmeza general en sus declaraciones, pues con respecto a ellos, la Administración sí deberá desplegar todas sus facultades de investigación, ya que no cuenta con información adicional a la declaración, anexos e información suministrada por terceros (exógena).

Lo anterior no resulta razonable ni injusto, pues se está discriminando a ciertos contribuyentes por el solo hecho de celebrar operaciones con sus vinculadas del exterior, lo cual estaría incluso afectando a los principios de libertad económica y de empresa, que se constituyen como pilares del modelo económico colombiano y se encuentran protegidos por el artículo 333 de la Constitución Política.

La discriminación para con los contribuyentes sometidos al régimen de Precios de Transferencia surge al establecer mayores controles sobre sus operaciones y, *al mismo tiempo*, extender los tiempos de revisión de sus declaraciones de renta, sin una razón válida para dar un trato diferenciado a estos contribuyentes.

El concepto de proporcionalidad sirve como punto de apoyo en la ponderación entre principios constitucionales: cuando dos principios entran en colisión, porque la aplicación de uno implica la reducción del campo de aplicación de otro y, por consiguiente, “*corresponde al juez constitucional determinar si esa reducción es proporcionada, a la luz de la importancia del principio afectado*”^{7 8}.

Tal y como la Corte Constitucional ha señalado en su jurisprudencia y se ha mencionado anteriormente, la potestad de libre configuración del legislador no

⁷ *La igualdad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, Eduardo Cifuentes Muñoz. REVISTA DE DERECHO PÚBLICO No 7, FEBRERO DE 1997, UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, FACULTAD DE DERECHO.

⁸ Entre otras, sentencias T-403/92, T-422 y U-089/95,

es absoluta, sino que está sujeta a límites constitucionales que garantizan el respeto de los parámetros normativos de orden superior y de los principios de razonabilidad y de proporcionalidad⁹.

El test de razonabilidad, proporcionalidad o igualdad de tipo *leve*¹⁰ es aplicable a asuntos de índole tributaria¹¹, y ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, con base en la cual se contemplan las siguientes etapas de análisis: “(i) establecer el criterio de comparación: patrón de igualdad o *tertium comparationis*, valga decir, precisar si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se compara sujetos de la misma naturaleza; (ii) definir si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales; y (iii) averiguar si la diferencia de trato está

⁹ Sentencia C-401/10.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-015 del 23 de enero del 2014, M.P. Mauricio González Cuervo. Sobre el test leve: “La regla es la de que al ejercer el control de constitucionalidad se debe aplicar un test leve, que es el ordinario. Este test **se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, a verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero.** Esta regla se formula a partir de dos importantes consideraciones: el principio democrático, en el que se funda el ejercicio de las competencias del legislador, y la “presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas”. **El test leve busca evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del legislador, es decir, decisiones que no tengan un mínimo de racionalidad.** El test leve ha sido aplicado por este tribunal en casos en que se estudian materias económicas, **tributarias** o de política internacional [...]” (Subrayas y negrillas por fuera del texto original).

De igual forma, Sentencia C445/99: “**El juicio constitucional de igualdad debe ser débil o poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del Legislador, en campos como el económico, en donde la propia Carta establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado.** El reconocimiento de que los juicios de igualdad deben ser más o menos estrictos, según la materia a la cual se apliquen resulta de la naturaleza misma del control constitucional y de la ponderación entre diferentes valores incorporados en el propio ordenamiento”

“Frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese “test” de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado. **En cambio, en otros eventos, por ejemplo cuando el Estado regula la actividad económica, el juicio de igualdad debe ser débil, y por ende, son legítimas todas aquellas clasificaciones que puedan ser simplemente adecuadas para alcanzar una finalidad permitida, esto es, no prohibida por el ordenamiento constitucional.** Finalmente, también se considera que en ciertos campos -como los relativos a las acciones afirmativas- son procedentes las pruebas intermedias del respeto a la igualdad por las autoridades, en virtud de las cuales es legítimo aquel trato diferente que está ligado de manera sustantiva con la obtención de una finalidad constitucionalmente importante”. (Subrayas y negrillas por fuera del texto original).

¹¹ Al respecto la sentencia C-748 de 2009, manifestó: “Según importante jurisprudencia de esta Corporación, las disposiciones tributarias, cuando son acusadas por trasgredir el principio de igualdad, deben ser valoradas con base en el test leve de igualdad, en atención a la amplia potestad de configuración normativa de que goza el legislador en dicha materia y a su estrecha relación con la política económica y presupuestal del Estado, cuyo escrutinio debe realizarse con el mayor cuidado, con el fin de preservar sus principios esenciales y su coherencia macroeconómica.” En el mismo sentido, las Sentencias C-327 de 1999, M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-1074 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa y C-426 de 2005, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Ana María Barbosa Rodríguez
C.C 39.542.309

Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016
Firmeza de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta a cargo de contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia

Página 14 de 35

constitucionalmente justificada, es decir, si las situaciones objeto de la comparación ameritan un trato diferente desde la Constitución.”¹²

Aspectos del test de igualdad	Concepto	Contribuyentes que presentan sus declaraciones tributarias	Contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Traserencia que presentan sus declaraciones tributarias	Contribuyentes en cuyas declaraciones se reflejan pérdidas o saldos a favor y, por ende, requieren de mayor tiempo de revisión	Contribuyentes que presentan comportamientos atípicos (fraude o abuso tributario)
Criterio de comparación: sujetos y situación de hecho	Calidad de contribuyentes sometidos al término de firmeza general	Sí	No	No	No
	Calidad de contribuyentes sometidos a términos de firmeza especial	No	Sí	Sí	Sí
	Configuración de delito en materia tributaria	No	No, pero el legislador los relaciona	No, pero el legislador los relaciona	Sí
	Razón por la que se amplía el término	No se amplía	El legislador, bajo su interpretación, relaciona a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia con aquellos cuyas declaraciones presenten alguna novedad (pérdidas o saldos a favor) y con aquellos que desarrollen comportamientos atípicos como el fraude y abuso tributarios; situaciones que sí requieren de una mayor revisión al determinar la firmeza de sus declaraciones presentadas. Sin embargo, el hecho de estar sujeto a este régimen, no implica <i>per se</i> que por su calidad requieran de un mayor tiempo de revisión o se sospeche una actuación fraudulenta derivada de sus actos. Pero es la razón de la cual se sirve el legislador para comparar, bajo su criterio, a dos sujetos con calidades y situaciones distintas.		
Determinación de un trato diferenciado	Aplicación del término general	Sí	No	No	No
	Aplicación del término especial	No	Sí, celebran las mismas operaciones que los contribuyentes ordinarios	Sí, implican mayor revisión	Sí, son situaciones delicadas que afectan las declaraciones futuras
	Puede celebrar operaciones al exterior	No	Sí	sí	Sí
	Potencialidad de afectar declaraciones futuras	No	No	Sí, para ello la Administración cuenta con información previa de la compañía para poder hacer el análisis y prevención respectivos	Sí – la Administración cuenta con mecanismos para identificar fraudes que, bajo el artículo 869-1 ET, el legislador podría establecerlos <i>per se</i> y no aplicar los criterios a los demás contribuyentes que no cometieron la misma falta
Justificación del trato desigual	De conformidad con lo expuesto, considero que no existe justificación alguna que valide la posición de ampliar la firmeza de las declaraciones tributarias, en la medida que dichos contribuyentes no cumplen con el supuesto en que se encuentran otros contribuyentes a quienes el legislador los equipara, bien sea reflejando pérdidas o saldos a favor en sus declaraciones o cometiendo como abuso o fraude. Asimismo resulta desigual para con los contribuyentes del régimen ordinario que también podrían cometer operaciones de fraude y no por ello se aumenta la firmeza, mientras que al que comete fraude o abusos tributarios sí lo equipara con aquel sujeto al régimen PT. El legislador				

¹² Corte Constitucional, Sentencia C-015 del 23 de enero del 2014, M.P. Mauricio González Cuervo y Sentencia C-460 del 1 de junio del 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Ana María Barbosa Rodríguez
C.C 39.542.309

Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016
Firmeza de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta a cargo de contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia

Página 15 de 35

	entonces comete una discriminación injustificada por el solo hecho de pertenecer, como contribuyente, al régimen de Precios de Transferencia.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Del análisis expuesto se observa que:

1. No existe criterio de comparación entre los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia y los contribuyentes que presentan pérdidas o saldos a favor, o tienen comportamientos atípicos; las situaciones de hecho planteadas son disímiles y afectan a sujetos cuya naturaleza no es similar y, por ende, incomparable.
2. Existe un tratamiento desigual entre iguales, por cuanto respecto de los contribuyentes ordinarios, pues ambos de encuentran en la misma situación jurídica, no se observa un mayor riesgo en los contribuyentes de Precios que no haya sido ya salvado con el establecimiento de obligaciones formales a su cargo, lo que evidencia un trato diferente para los contribuyentes sujetos al régimen, quienes deben poder gozar de los mismos derechos que los que ostentan los contribuyentes del régimen ordinario (en términos de firmeza de sus declaraciones).
3. No se evidencia fundamento constitucional alguno que justifique el trato desigual ni un fin que sea legítimo, por lo tanto, tampoco se observa que se satisfaga la equidad horizontal. Ni las normas demandadas ni la exposición de motivos señalan un fundamento constitucional que sustente el trato desigual que se da a los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia al momento de determinar el término de firmeza de su declaración de renta.

En este sentido, ha quedado demostrado que las normas demandadas vulneran el marco constitucional que propende por la protección de la igualdad de todos los sujetos de derecho sin importar sus condiciones. Esta transgresión del derecho fundamental de igualdad, protegido constitucionalmente, se da en la medida que la restricción regulada no promueve las condiciones necesarias para que la igualdad material sea real y efectiva para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, por las razones anteriormente indicadas y como resultado del test de razonabilidad realizado en aplicación de las reglas tomadas de la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

B. VIOLACIÓN DE LAS DIRECTRICES INTERNACIONALES Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL QUE RECOGEN LOS PRINCIPIOS DE NO DISCRIMINACIÓN, EQUIDAD Y UNIFORMIDAD, YA QUE LAS NORMAS DEMANDADAS ESTABLECEN UN TRATO DESIGUAL SIN JUSTIFICACIÓN PARA ELLO.

Una vez se ha expuesto que el contenido de las normas acusadas vulnera el derecho fundamental de igualdad protegido a nivel nacional por el artículo 13 de la Constitución Política, es necesario revisar si existen disposiciones de derecho

internacional que el legislador colombiano deba respetar y, sin embargo, podrían estar siendo afectadas por la previsión contenida en las normas demandadas.

Adicionalmente, resulta importante analizar la situación en la que se encuentra los contribuyentes sujetos al régimen de Precios a nivel internacional, para saber si en derecho comparado se da un trato diferente a tales contribuyentes, lo cual podría dar luz acerca de la motivación que tuvo el Congreso, en desarrollo de su labor legislativa, para proferir una norma que configurara una firmeza más amplia para la declaraciones de renta de este tipo de contribuyentes.

En primer lugar se realizará un recuento normativo que permitirá analizar, en Derecho comparado, cuál es la situación de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia. Fruto de esta búsqueda comparativa, se allega a lo siguiente:

1. En **México**¹³, el término de firmeza especial sí existe, por un período de 10 años, y es aplicable cuando el contribuyente no cuente con el número de registro tributario, cuando no cuente con los reportes contables o no los haya conservado por un mínimo de cinco (5) años o, cuando no haya presentado la declaración de renta. Sin embargo, dicha firmeza de carácter especial se aplica de manera general para todos los contribuyentes que incurran en estas causales, es decir, no encasilla a los contribuyentes por su naturaleza o vinculación, sino por las causales que de una u otra forma afecten el desarrollo de la presentación satisfactoria de la declaración.

Por lo tanto, en México no existe ningún término de firmeza especial que amplíe de alguna manera el término de firmeza de las declaraciones tributarias de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

2. En **Ecuador**¹⁴, al igual que en la jurisdicción mexicana, la firmeza especial sí existe por un término de seis (6) años, bajo la causal de no presentación o presentación incompleta de la declaración, pero no se hace depender de la naturaleza del contribuyente.

Por lo tanto, habiendo revisado la normativa ecuatoriana, concluimos con que no existe término de firmeza de las declaraciones tributarias de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

4. **Perú**¹⁵ es otro de los países que, aunque establece términos de firmeza especial, no lo hace en virtud de la naturaleza del contribuyente o las situaciones a las cuales éste deba acogerse. Por el contrario, la

¹³ Artículo 73 – Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

¹⁴ Artículo 94 – Código Tributario Ecuatoriano.

¹⁵ Artículos 43 y 44 del Código Tributario Peruano y el Decreto Supremo No. 133 de 2013.

aplicabilidad de la firmeza especial se da debido a: (i) la no presentación de la declaración tributaria por el término de seis (6) años, y (ii) por el incumplimiento del agente retenedor en el pago de la obligación a la Autoridad Tributaria, por un término de diez (10) años.

En ningún momento, la norma de la jurisdicción de Perú diferencia el término de firmeza de las declaraciones para aquellos contribuyentes que hagan parte del régimen de Precios de Transferencia.

5. **Brasil** no contempla un término de firmeza especial para las declaraciones tributarias, la norma fiscal únicamente contiene la previsión de una firmeza general de cinco (5) años con posterioridad a la finalización del año fiscal en el que se presente la declaración respectiva.
6. En **Chile**¹⁶, las únicas causales válidas establecidas por la normativa chilena son: (i) la no presentación de la declaración, o (ii) su presentación con base en falsedades, ambas por un término de seis (6) años.

Por lo tanto, la ampliación del término de firmeza en ningún momento atiende a la calidad o condición del contribuyente.

7. En **Argentina**¹⁷, la Ley del Procedimiento Tributario trae a colación la única causal bajo la cual se ampliaría el término de firmeza de las declaraciones tributarias a diez (10) años, y corresponde a la presentación de la declaración por parte de un contribuyente no registrado. En suma, implica una falta que cualquier contribuyente podría cometer en el ejercicio de sus funciones y no una falta que se deriva de su mera existencia por pertenecer o no a otro régimen.

Por lo tanto, tampoco en este país aplica una firmeza especial para las declaraciones presentadas por parte de contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

8. **España**¹⁸ es otro de los casos excepcionales encontrados en este análisis puesto que, aunque a simple vista su normativa tributaria no establece términos de firmeza especiales, sí presenta la causal que definitivamente dilataría el proceso de firmeza: el reinicio del conteo de términos cuando la Autoridad Tributaria comience una auditoría fiscal.

¹⁶ Artículo 200 y siguientes del Código Tributario Chileno.

¹⁷ Artículos 56, 57, 65 (acápito "a") y 67 de la Ley 11683 del 13 de julio de 1998 por medio de la cual se expidió la Ley de Procedimiento Tributario en Argentina.

¹⁸ Artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria

En este orden de ideas, lo que diferencia a la jurisdicción española de las demás es el impulso en etapa administrativa que inicia la Administración, y no la naturaleza o calidad que presente al contribuyente.

9. **Italia**, al igual que Chile, cuenta con una ampliación del término a (7) años únicamente cuando el contribuyente no haya presentado la declaración que, en ese sentido, representa la consecuencia de una omisión que pudo haber previsto el contribuyente por una falta cometida en el ejercicio de sus funciones.

Por consiguiente, tampoco en este caso existe una previsión legal que configure un término de firmeza mayor para las declaraciones de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

10. **Alemania**¹⁹ es un caso especial ya que representa el interés que la Administración Tributaria Colombiana parecía perseguir a lo largo de la Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016, al desarrollar el concepto de *firmeza extendida*.

En efecto, en la jurisdicción alemana sí se “castiga” la firmeza de las declaraciones ampliando el término en cinco (5) y diez (10) años por razones de (i) negligencia y (ii) fraude y evasión, respectivamente. Lo que claramente cumpliría con el interés del legislador colombiano cuando se refirió a los contribuyentes que “*presentan comportamientos atípicos de tipo fraude o abuso tributario*”.

Sin embargo, como se observa, la normativa alemana prevé una ampliación del término de firmeza cuando la Administración de Impuestos ha detectado que una operación constituye fraude fiscal, sin que por ello se dé de forma anticipada una ampliación de los términos de revisión atendiendo únicamente a la calidad del contribuyente que presenta la declaración.

Lo anterior evidencia que si lo que se pretende controlar son las operaciones de fraude, la ampliación de los términos de firmeza debería darse en los casos de fraude fiscal, de conformidad con el artículo 869-1 ET.

11. **Estados Unidos** contempla en su legislación la posibilidad de ampliar el término de firmeza general de tres (3) años a seis (6) años, en el evento en que el contribuyente omita declarar el 25% de sus ingresos, adicionales con respecto a los que se habían incluido en la declaración inicialmente presentada.

¹⁹ Sección 2 del Artículo §169 – German Tax Act (Abgabenordnung)

Por lo tanto, tampoco en este caso existe una previsión normativa que atienda a la naturaleza o condición del contribuyente para establecer un término de firmeza diferente y más amplio.

Para facilitar el análisis de su Honorable Despacho, a continuación se presenta un cuadro resumen que sintetiza la información de Derecho comparado anteriormente relatada:

País	Firmeza general	Firmeza especial	Situación firmeza especial	Términos	Término firmeza especial PT
Colombia	3 año siguientes a la presentación de la declaración	Si	5 años en los casos en que la declaración contenga pérdidas	Si	5 años para los contribuyentes que estén obligados a presentar declaración de precios de transferencia.
México	5 años siguientes a la presentación de la declaración	Si	10 años en el caso que el contribuyente no cuente con número de registro tributario, reportes contables o no los haya conservado por mínimo 5 años o, no haya presentado la declaración de renta	No	
Ecuador	3 año siguientes a la presentación de la declaración	Si	6 años si el contribuyente no presenta la declaración o lo hace de forma incompleta	No	
Perú	4 años si la declaración la presenta el contribuyente, a partir del 1º de enero del año siguiente	Si	6 años si no se presentó la declaración y 10 años cuando el agente retenedor no cumpla con el pago a la Autoridad Tributaria	No	
Brasil	5 año tras la terminación del año fiscal	No		No	
Chile	3 años siguientes a la presentación de la declaración	Si	6 años en los casos en que la declaración no se haya presentado o que se haya presentado con falsedades	No	
Argentina	5 año para contribuyentes registrados y no registrados	Si	10 años para contribuyentes no registrados	No	Sin embargo, la norma establece que los contribuyentes deben conservar la información de precios de transferencia por un periodo de 5 años después del término general.
España	4 años siguientes al vencimiento de la presentación de declaración voluntaria	No	Sin embargo, puede reiniciarse el término si se inicia una auditoría fiscal por parte de la autoridad	No	
Italia	5 años siguientes a la presentación de la declaración	Si	7 años en el caso que no se haya presentado la declaración.	No	
Alemania	4 años	Si	5 años en caso de negligencia por parte del contribuyente o 10 años en los casos de evasión o fraude en la declaración	No	No obstante, las autoridades pueden realizar ajuste retroactivos a la declaración de precios de transferencia por un periodo de 10 años.
Estados Unidos	3 años desde la presentación de la declaración original	Si	6 años si el contribuyente omite la declaración de ingresos superiores al 25% de los ingresos declarados inicialmente	No	

La conclusión resulta ser que, en ninguna de las jurisdicciones analizadas se presenta la ampliación del término de firmeza general para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

Como se ha detallado, la ampliación únicamente se da cuando los contribuyentes (sea cual sea su naturaleza o condición) infringen la ley, cometen errores en los campos de diligenciamiento necesarios para presentar de manera satisfactoria su declaración tributaria, entre otras causales.

Las distintas previsiones contenidas en la normativa de los países analizados lo interpretamos como el respeto innegable al *principio de no discriminación* que consagra el artículo 24 del Capítulo VI *Disposiciones Especiales* del Modelo de

Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), e igualmente en el modelo ONU, como uno de los objetivos tributarios principales de los Estados y los tratados fiscales que eventualmente firmen. El mencionado artículo señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 24. NO DISCRIMINACIÓN.

1. *Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*

6. *No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.*” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).

De igual manera, el numeral 7º del *Prólogo* de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, dispone lo siguiente:

“7. La OCDE, en su misión de contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, y de conseguir el crecimiento económico sostenible más elevado posible para sus miembros, trabaja constantemente con el fin de consensuar los principios de la fiscalidad internacional y evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales.” (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

Por lo anterior, no es coincidencia que las jurisdicciones analizadas no contemplen la ampliación del plazo de firmeza en las condiciones en que está previsto en las disposiciones demandadas. En este sentido, las normas de los países analizados, velan por los principios tanto constitucionales (de cada jurisdicción) como globales, desarrollados por la OCDE y la ONU, para evitar las consecuencias negativas que la discriminación fiscal, fruto de razones injustificadas, podría generar no sólo en su territorio, sino para con las jurisdicciones vecinas.

La protección al principio de no discriminación ha sido expresamente reconocida en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Así, en la sentencia C-530 de

1993, la Corte reiteró la distinción entre discriminación y diferenciación, de la siguiente manera:

*"Por esta vía se transita hacia la distinción entre discriminación y diferenciación, que es el elemento fundamental para calibrar el alcance del principio de igualdad. **Dicho principio, en efecto, veta la discriminación, pero no excluye que el poder público otorgue tratamiento diverso a situaciones distintas la diferenciación**-. El artículo 13 de la Constitución no prohíbe, pues, tratamientos diferentes a situaciones de hecho diferentes. **La distinción entre discriminación y diferenciación viene, a su vez, determinada porque la primera es injustificada y no razonable. Discriminación es, por tanto, una diferencia de tratamiento no justificada ni razonable, o sea arbitraria, y solo esa conducta esta constitucionalmente vetada.** A contrario sensu, es dable realizar diferenciaciones cuando tengan una base objetiva y razonable". (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

Por lo tanto, la distinción entre lo que podríamos denominar diferenciación legítima e ilegítima -esta última, discriminación-, permite concluir que del derecho a la igualdad de trato se sigue la correlativa obligación del legislador y de los demás órganos de creación del derecho, de abstenerse de consagrar distinciones que carezcan de justificación objetiva y razonable.

En el *sub lite*, no existe justificación alguna que permita entender la motivación del legislador para establecer una firmeza especial respecto de las declaraciones de los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, pues la medida atiende únicamente al tipo de contribuyente, sin considerar el resultado de las operaciones que realiza, sino únicamente los sujetos involucrados en tales operaciones: sus vinculados de exterior, presuponiendo que esta razón le hace merecedor de un trato diferenciado, sin tener en cuenta que es el mismo motivo por el cual ya la normativa fiscal prevé el envío de información adicional, a la cual se ha hecho referencia anteriormente.

Con base en lo señalado, considero necesario declarar la inconstitucionalidad de las normas acusadas, por cuanto vulneran no solo los principios constitucionales ya aludidos, sino también porque van en contra de las directrices de la OCDE para el tratamiento tributario a nivel interno y externo, tal y como lo indica la norma en el artículo 4.119 de la Sección E.4.3 *Cuestiones de equidad y uniformidad* del Capítulo E.4 *Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección*; en los siguientes términos:

“E.4.3 CUESTIONES DE EQUIDAD Y UNIFORMIDAD.

4.119. Finalmente, los regímenes de protección causan problemas que conciernen a la equidad y la uniformidad. Al establecer un régimen de

*protección, se crean dos conjuntos distintos de reglas en la determinación de los precios de transferencia: uno que requiere la conformidad de los precios con el principio de plena competencia y otro que requiere la conformidad con condiciones diferentes y más sencillas. Puesto que sería imprescindible determinar los criterios que permitan diferenciar a los contribuyentes con derecho al régimen de protección de los demás contribuyentes, puede suceder que, en ciertas circunstancias, dos contribuyentes similares y posiblemente competidores se sitúen en las márgenes opuestas del umbral del régimen de protección y estén, en consecuencia, sometidos a un tratamiento tributario diferente: uno, regido por las reglas del régimen de protección y, por tanto, exento del cumplimiento de las obligaciones generales; y el otro, obligado a respetar en todos los casos el principio de plena competencia (ya porque la empresa opere de hecho en condiciones de plena competencia o porque esté sujeta a una legislación sobre precios de transferencia basada sobre el principio de plena competencia). **El tratamiento tributario preferencial bajo un régimen de protección otorgado a una categoría específica de contribuyentes puede implicar discriminación y distorsión de la competencia.*** (Subrayas y negrillas por fuera del texto original)

La solicitud de inconstitucionalidad se sustenta en que los extractos citados corresponden a un contenido normativo que se comporta como criterio auxiliar válido para analizar las normas de Precios de Transferencia, como lo manifestó la Corte Constitucional en la Sentencia C-690 de 2003, así:

*“Como se ha visto, **la fijación de precios de transferencia es una materia que reviste alta complejidad técnica** y en relación con la cual, en el plano internacional, la OCDE ha adelantado un importante trabajo, que se plasmó en las mencionadas Guías, las cuales son objeto de permanente revisión y actualización. **La remisión a tales Guías constituye, en ese contexto, un instrumento auxiliar tanto para las empresas como para la Administración Tributaria, a fin de que puedan aplicarse adecuadamente unas normas que no obstante definir con precisión un sistema de precios de transferencia, deben interpretarse en ese complejo contexto.** Se trata, pues, de una remisión a criterios técnicos que pueden orientar la interpretación de la ley en su aplicación a casos concretos y que, por consiguiente **contribuye a la determinación de los elementos de un sistema que por su elevado grado de complejidad no pueden ser regulados hasta el menor detalle en la propia ley.**” (Subrayado y negrilla fuera del texto original)*

De igual manera, bajo esta consideración, se presume como soporte válido dado el proceso de adhesión de Colombia a la OCDE. Tal proceso inició en 2013 y

finalizó el 28 de abril de 2020²⁰ con la aprobación por parte del Consejo de la Organización de la vinculación de Colombia como uno de los 37 países miembros, tras haber completado los procedimientos internos de ratificación de la Convención de la OCDE.

Una vez Colombia se vinculó a la Organización, el 19 de septiembre de 2013, la OCDE aprobó la *hoja de ruta* que contiene una serie de instrucciones para nuestro país formara parte (oficial) de la misma con el goce pleno de sus derechos. Dicha ruta le exige al Estado colombiano aceptar todos los instrumentos sustantivos, los métodos de trabajo y, en general, las decisiones, resoluciones, regulaciones y conclusiones adoptadas en el seno de la Organización, con el fin de que la relación entre normativas respete la integridad del cuerpo original de cada una.

Asimismo, en reciente disposición legal, el Congreso de la República expidió la Ley No. 1950 del 8 de enero de 2019²¹, en la que exigía a la República de Colombia asumir una serie de obligaciones que emanan de la membresía a la Organización, tales como:

“A. DECLARACIÓN GENERAL DE ACEPTACIÓN.

1. *La República de Colombia asumirá, mediante el depósito de su instrumento adhesión a la Convención, todas las obligaciones que emanan de la membresía a la Organización, incluidas, entre otras, la aceptación de:*

i. los objetivos la Organización, según se definen en el Artículo 1 de la Convención, así como en el Informe del Comité Preparatorio de la OCDE diciembre de 1960.

[...]

*iv. **todas las decisiones, resoluciones, reglas, reglamentos y conclusiones adoptados por la Organización y relacionados con su gestión y funcionamiento, incluso los inherentes a la gobernabilidad de la Organización**, los aportes económicos de Miembros incluidas a actividades y órganos opcionales, así como costos relacionados con la evaluación de informes progreso post-adhesión, otros aspectos financieros y presupuestales, asuntos de personal (incluyendo los fallos del Tribunal*

²⁰ Comunicado de Prensa del 28 de abril de 2020 – “La OCDE global da la bienvenida a Colombia como su 37o miembro”.

²¹ Ley 1950 de 2019 – “Por medio de la cual se aprueba el acuerdo sobre los términos de la adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos suscrito en París el 30 de mayo de 2018 y la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos hecha en París el 14 de diciembre de 1960.”

Administrativo), **aspectos procedimentales, relaciones con no Miembros y clasificación de información.**

[...]

*vii. **todos los instrumentos jurídicos sustantivos de la Organización vigentes en el momento de la decisión del Consejo de la OCDE de invitar a la República de Colombia para adherirse a la Convención,** con las observaciones estipuladas en los Anexos 1 a 5 de la presente Declaración de los que forman parte integral. Con respecto a instrumentos jurídicos adoptados entre la fecha de la decisión del Consejo de la OCDE de invitar a la República de Colombia de adherirse a la Convención y la fecha en que Colombia deposite su instrumento adhesión, la República de Colombia proveerá su posición sobre cada instrumento dentro de tres meses siguientes a la adopción. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).*

El mismo instrumento legal dispuso lo siguiente como *ventaja* de la vinculación entre Colombia y la OCDE:

*“El ingreso a esta Organización es una estrategia fundamental para el posicionamiento de Colombia a nivel mundial, **por medio de la cual se le permitirá al país beneficiarse de los trabajos y experiencias en formulación de política pública de las economías líderes del mundo**”.* (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).

Por lo tanto, solamente serán vinculantes aquellos instrumentos jurídicos que el país hubiera votado de forma afirmativa, y se hubieran aprobado de conformidad con las reglas de un quorum decisorio o, en otras palabras, sólo serán vinculantes en la medida en que exista pronunciamiento al respecto, bien sea aceptándolos (total o parcialmente) o rechazándolos²².

En este orden de ideas, teniendo en cuenta que Colombia se vinculó definitivamente a la OCDE desde abril de 2020, no queda duda que cumplió con el tiempo estimado para poder hacer uso de sus instrumentos jurídicos los cuales, aunque no prevalezcan sobre la Constitución, sí hacen las veces de interpretación auxiliar de la misma, ya que en ningún momento se irrespeta la integridad del cuerpo de la Constitución Política ni de las Guías mencionadas.

Con base en lo anterior, las normas demandadas sí infringen el cumplimiento de los derechos fundamentales que se esmera en reconocer la Carta Política colombiana en su articulado y la OCDE por medio de sus resoluciones.

²² Parámetros OCDE - *Colombia debe presentar un memorando inicial que establezca si acepta o rechaza los 250 instrumentos OCDE. Dentro de los cuales se encuentra la Recomendación C(95)126/FINAL sobre precios de transferencia, que sugiere seguir el texto de las Directrices sobre precios de transferencia.*

Vulneran por lo tanto, los principios constitucionales de *igualdad y equidad*, así como el de *no discriminación* adquirido a través de la adhesión a la Organización, toda vez que no iguala la situación de los todos contribuyentes que cumplen con los requisitos previstos en la ley, sino que equipara la naturaleza de aquellos sujetos al régimen de Precios de Transferencia, con contribuyentes que no cumplen dichos requisitos o que, peor aún, se ven relacionados con delitos de fraude o abuso tributario.

Lo anterior denota claramente una actitud y práctica discriminatoria no solo a nivel nacional sino también internacional que, como se pudo observar, no existe en ninguna de las demás jurisdicciones analizadas. Por ello, solicitamos que su Honorable Despacho declare inconstitucional el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, y el artículo 177 de la Ley 2010 de 2019, dado que el término de firmeza especial previsto para las declaraciones de renta presentadas por contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia resulta totalmente injustificado y discriminatorio.

C. VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA. EL SISTEMA TRIBUTARIO DEBE REGIRSE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA, EQUIDAD Y EFICIENCIA Y NO GENERAR CARGAS EXCESIVAS EN CABEZA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE CUMPLEN CON SUS FUNCIONES.

El sistema tributario, por naturaleza, es un conjunto de reglas o medidas que tienen relación entre sí y permiten su desarrollo y funcionamiento sobre cuestiones de orden tributario.

El artículo 363 de la Constitución preceptúa que, tanto el sistema como las cargas tributarias deben ceñirse a los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Tales principios se perfilan como los límites constitucionales y marcos de conducta para el poder tributario y, asimismo, y son de obligado respeto para el legislador en el ejercicio de su libertad de configuración legislativa.

Para ello, el artículo 363 de la Constitución Política pone a nuestra disposición dicho conjunto de principios y medidas necesarias, así:

“ARTÍCULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Subrayas y negrillas fuera del texto original)

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que

"El valor de la justicia que consagra el Preámbulo de la Constitución, se materializa en otras disposiciones superiores, tales como el principio de la justicia tributaria (...).

*En este orden de ideas, por disposición constitucional, **el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria.***

***El principio de equidad, que claramente desarrolla el principio de igualdad formal y material consagrado en el artículo 13 constitucional, igualmente tiene relación directa con la aplicación concreta de la justicia a situaciones específicas. Por consiguiente, el estudio de constitucionalidad de una disposición legal desde la perspectiva de la equidad tributaria, si bien debe considerar la generalidad e igualdad de la tributación, entendida esta última como igualdad de trato para contribuyentes colocados en iguales circunstancias, tanto económicas como fácticas, y diferenciación de cargas y beneficios tributarios con base en criterios razonables y objetivos, también debe analizar la situación norma-caso, toda vez que ahí el concepto de equidad se aplica inevitablemente".** (Subrayado y negrilla fuera del texto original).*

La igualdad²³ es un principio referido a las personas, a su protección y trato por parte de las autoridades públicas respecto de sus deberes, derechos y oportunidades, en el sentido que la ley debe dar igual trato a todas las personas que estén en las mismas o análogas situaciones, de tal manera que (i) se dé igual trato a los iguales - equidad horizontal, y (ii) desigual trato a los desiguales - equidad vertical, con el fin de evitar discriminaciones.

En ese sentido, para la Corte Constitucional la igualdad tributaria está estrechamente ligada a los principios de capacidad económica y progresividad, así:

1. Capacidad económica: porque este principio aparece señalando que, frente a dos situaciones idénticas, es menester otorgar el mismo tratamiento tributario.
2. Progresividad: no obstante lo anterior, con el fin de lograr una igualdad real y efectiva, el sistema tributario está en la posibilidad de tratar,

²³ Tanto en el artículo 363 como en el artículo 13 de la Constitución Política.

justificadamente, de manera diferente o desigual a contribuyentes que se encuentran en diferentes situaciones, exigencia que se concreta en este principio de progresividad.

Igualmente, este principio fue descrito por la Sentencia C-183 de 1998 así:

*“La igualdad impone la necesidad de **acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo**. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues **el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad**.”* (Subrayado y negrilla por fuera del texto original)

La Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia, en particular la Sentencia C-032 de 2005²⁴, sostuvo que el principio de equidad tributaria es la *manifestación* del derecho fundamental de igualdad en esa materia (la tributaria o fiscal, valga la redundancia), que proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por recusar el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual.

Por lo tanto, los principios de igualdad y equidad se encuentran inescindiblemente ligados en materia tributaria, como consecuencia, tal y como ha reconocido la propia Corte Constitucional, *“muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras”*.

Sin embargo, tal y como lo desarrolla la sentencia C-1107 de 2001, los dos principios pueden ser diferenciados ya que el principio de equidad tributaria es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador²⁵. Así lo ha entendido también la Corte Constitucional en la Sentencia C-521 del 5 de noviembre de 2019, en los siguientes términos:

²⁴ Sentencia C-032 del 25 de enero de 2005 de la Corte Constitucional, exp. D-5256. MP: Jaime Córdoba Triviño

²⁵ Sentencia C-010 de 2018.

“En efecto, el principio de equidad tributaria es mencionado expresamente en el artículo 363 de la Constitución Política que establece que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. También se desprende del numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política que consagra como un deber de la persona y del ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

La jurisprudencia constitucional indica además que la equidad tributaria representa un límite a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria. La Corte delimitó este principio en la sentencia C-734 de 2002²⁶, de la siguiente manera:

*“La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se **pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.** Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”. (Subrayas y negrillas por fuera del texto original)*

Asimismo, en la sentencia C-419 de 1995²⁷, la Corte Constitucional indicó que la imposición tributaria equitativa está soportada sobre la capacidad de pago del contribuyente que, a su vez, “*está constituida por su renta y supone un concepto mucho más equitativo que la base del beneficio, de manera que a igual capacidad de pago igual contribución - equidad horizontal- y a mayor capacidad de pago mayor la contribución - equidad vertical*”.

“A partir de esa perspectiva, la jurisprudencia constitucional ha identificado algunos supuestos en los que existen vulneraciones a la equidad tributaria, por ejemplo cuando (i) el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente, (ii) la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello, (iii) el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias y, finalmente, (iv) existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado.”

²⁶ Sentencia C-734 del 10 de septiembre de 2002 de la Corte Constitucional, exp. D-3943. MP: Manuel José Cepeda Espinosa

²⁷ Sentencia C-419 del 21 de septiembre de 1995 de la Corte Constitucional, exp. D-784. MP: Antonio Barrera Carbonell

Por otra parte, la Corte Constitucional estableció una metodología para analizar el principio de equidad tributaria. En estos casos, la Corte señaló que *“el principio de equidad tributaria toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables”*²⁸.

En ese sentido, en el juicio de igualdad/equidad se debe determinar si, en relación con un criterio de comparación, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares y, de superarse esta etapa, se deberá proceder a realizar un juicio integrado de igualdad o juicio de razonabilidad de la medida en el que se estudia la legitimidad, importancia e incluso necesidad del fin y del medio, así como la adecuación e idoneidad del trato diferenciado y, en algunos casos, cuando estén en riesgo derechos fundamentales, grupos vulnerables o se haya hecho uso de criterios prohibidos de discriminación, se debe verificar la proporcionalidad estricta de la medida frente a los principios afectados. Como ha señalado la Corte:

*“(…) la intensidad del juicio de igualdad dependerá del grado de potestad de configuración normativa, categoría que a su vez depende (i) de la materia regulada; (ii) de los principios constitucionales afectados por la forma en que dicha materia fue regulada; y (iii) de los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente.”*²⁹

De lo anterior, debe interpretarse el principio de equidad como un principio orientador de todo el sistema tributario que busca garantizar la eficiencia, un límite a la distribución injusta de las cargas públicas y un mecanismo para garantizar la compensación de costos derivados de actividades gravadas. Por lo tanto, el impacto económico que tiene dicho principio es una garantía de que el sistema tributario no resulte en una carga excesivamente gravosa para el desarrollo de las actividades económicas, lo que implica un recaudo efectivo y que no sea desproporcionado con relación a la verdadera capacidad contributiva, ni tampoco que no compense los daños causados por las diferentes actividades.

El principio de eficiencia está también consagrado expresamente en el artículo 363 de la Constitución Política y ha tenido un desarrollo muy ligado con el principio de justicia, en el entendido que la distribución de las cargas públicas implica que el proceso de obtención de los tributos no resulte en un costo mayor que el recaudo obtenido. Sobre el particular, la Sentencia C-419 de 1995 ha señalado lo siguiente:

²⁸ Sentencia C-521 del 5 de noviembre de 2019 de la Corte Constitucional, exp. D-13124. MP: Cristina Pardo Schlesinger.

²⁹ Corte Constitucional, sentencia C-748 de 2009 (MP: Rodrigo Escobar Gil).

“[EL] principio de eficiencia, que en un primer sentido resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”.

Es decir, este principio también está compuesto por dos dimensiones, la primera relativa a garantizar un recaudo al menor costo de operación posible y una segunda donde el contribuyente que soporte la carga fiscal no se vea sometido a una obligación desproporcionada.

En otro pronunciamiento de la misma época, la Corte puntualizó que este principio también incluía el control de la elusión y evasión, así:

*“Este principio de eficiencia tributaria incluye diversos componentes. Así, recoge dos de los viejos principios de la Hacienda Pública, formulados ya por Adam Smith: de un lado, **el principio de la economía de los tributos, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible**, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado. De otro lado, incorpora el principio de la comodidad, según el **cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente**.*

Pero igualmente la Corte considera que este principio de eficiencia implica que el Estado debe controlar la evasión y elusión tributarias en la mejor forma posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales. (Subrayas y negrillas por fuera de texto original)

A manera de ejemplo, totalmente relevante con el presente caso, sobre la primera dimensión del principio de eficiencia, la Sentencia C-056 de 2019 estableció que en el caso del ICA aplicado en las zonas donde se realizan las compras de los productos, resultaba contrario a tal principio, porque:

*“(…) imponer al Congreso la obligación de asignar la condición de sujeto activo del ICA al municipio donde reside el consumidor del bien o servicio, atendería contra los principios de equidad y justicia tributaria, por dos tipos de razones. Lo primero, como se ha indicado, porque el grado de participación de dicha jurisdicción, en términos de utilización del mercado correspondiente, es contingente y por lo general sustantivamente menor al del municipio donde se fabrica o acopia el bien. **Lo segundo, porque una***

fórmula como la planteada conlleva serios inconvenientes en términos de eficiencia en el recaudo del tributo.

*Sobre este último particular, la Sala concuerda con el argumento de varios intervinientes, acerca de las complejidades que para el sistema tributario generaría que aquellas empresas que envían sus productos a diversos municipios del país tuvieran que contribuir por concepto de ICA a cada una de esas localidades y conforme a las reglas particulares y concretas que cada concejo municipal o distrital determine. **Esto implicaría no solo costos desproporcionados asociados a los ejercicios contables y administrativos a cargo de los comerciantes, sino también un esfuerzo institucional igualmente excesivo**, puesto que los municipios receptores tendrían que, cuando menos, monitorear y definir la cuantificación económica de cada compra realizada en su municipio, al margen del lugar de origen del bien o servicio. Este escenario, tratándose de ingresos fiscales de carácter territorial, se muestra particularmente problemático.” (Subrayas y negrillas por fuera del texto original)*

Por lo tanto, el principio de eficiencia es un desarrollo del principio de justicia, el cual garantiza que el recaudo de impuestos se efectúe la forma menos gravosa para el contribuyente y el Estado, al mismo tiempo que se procura el establecimiento de medidas que disminuyan la evasión y elusión fiscal. De esta forma, el principio de eficiencia busca que las normas tributarias tengan el menor nivel posible de distorsión de la actividad económica, al mismo tiempo que se garantice el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, habida cuenta del desarrollo esencial, constitucional y jurisprudencial de cada principio, debe aplicarse al caso concreto la revisión de una violación a los principios del artículo 363 por parte del legislador al sobreponer una carga excesiva en cabeza de los contribuyentes que cumplen y siguen al pie de la letra las disposiciones tributarias.

Al revisar las disposiciones demandadas se observa la violación del principio de equidad y justicia tributaria, en el entendido en que el Legislador dividió en categorías a los contribuyentes en función de su naturaleza, justificándose en la dificultad de sus funciones: por un lado, a los contribuyentes -cualesquiera- y, por el otro, a aquellos sujetos al régimen de Precios de Transferencia.

No ponemos en duda que el desarrollo de este régimen implica dificultad y suma delicadeza, sin embargo en ningún momento y bajo ninguna justificación se debió ampliar la regla general de firmeza de tres (3) años establecida por el mismo Estatuto Tributario y mucho menos con base en *la cantidad de información que se requiere para su declaración*, pues es la DIAN quien se encarga de mantener el orden de toda la información aportada y, por ende, no es necesario sobreestimar el tiempo de entrega de la misma por parte de los

contribuyentes sujetos al régimen, como tampoco el tiempo requerido por los funcionarios de la Administración para su análisis.

Lo anterior, no es más que una justificación banal considerada por el legislador para así imponer la norma bajo su interpretación, sentido y conveniencia. Tal proceder del legislador derivó en la violación de los principios de igualdad y de equidad y eficiencia del artículo 363 CP, así como los demás que rigen el sistema tributario tales como generalidad, progresividad y justicia, por cuanto las disposiciones demandadas:

1. Obstruyen el objetivo de poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura (principio de igualdad).
2. Evitan la correcta distribución de cargas y beneficios, imponiendo gravámenes entre los contribuyentes que generan cargas excesivas o beneficios exagerados (principio de equidad).
3. Son una imposición que acarrea un mayor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (principio de eficiencia).

En este orden de ideas, fuera de toda duda razonable, **sí existe** la vulneración directa a los principios del artículo 363 de la Constitución Política, bajo la presente argumentación que expone línea a línea las consecuencias de adoptar el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 177 de la Ley 2010 de 2019. Consecuencias a las que se debe poner fin de manera inmediata, para prevenir eventuales fallas del sistema y tratos discriminatorios para quienes cumplen a cabalidad con las disposiciones tributarias y que, por ende, requieren la declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad.

En esta medida, la equidad horizontal y la justicia tributaria se vulneran en tanto se impone de manera injustificada una limitación aplicable únicamente para los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia, cuando lo cierto es que dicha limitación no debería aplicar para este caso, sino para los que verdaderamente implican un riesgo o complejidad como lo menciona la norma, esto es, para los casos de fraude o abuso tributario o pérdidas o saldos a favor fruto de las operaciones de los contribuyentes, situaciones que, claramente, no se ajustan al caso en concreto. Lo anterior genera una discriminación negativa injustificada para los contribuyentes de renta de Precios por la mera razón de su vinculación al régimen.

La diferencia de trato prevista en la norma acusada presenta serios problemas de constitucionalidad, principalmente frente a los principios de equidad y progresividad tributaria, toda vez que establece un tratamiento diferencial y

discriminatorio en la aplicación de un beneficio tributario, que no responde a un criterio objetivo y razonable.

En conclusión, las normas acusadas, al establecer de manera injustificada una carga tributaria que no consulta la situación de los contribuyentes y prevé un trato diferenciado frente a situaciones que no pueden ser comparadas dada su naturaleza, conculcan los derechos fundamentales de igualdad, equidad horizontal y justicia tributaria, y no discriminación.

VII. PETICIÓN

Con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos, respetuosamente solicito ante su Honorable Despacho:

- A. La declaratoria de inconstitucionalidad parcial del artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el inciso sexto del artículo 277 de la Ley 1819 del 2016 correspondiente al siguiente inciso:

“El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.”

- B. La declaratoria de inconstitucional parcial, por integración normativa, del artículo interpretativo número 117 *Términos de Firmeza* de la Ley 2010 de 2019, así:

“El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años”.

- C. Asimismo, solicito que la declaratoria de inconstitucionalidad de las disposiciones demandadas se ordene de forma retroactiva con respecto de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes sujetos al régimen de Precios de Transferencia que no hayan adquirido firmeza al momento de proferirse el fallo de su Honorable Despacho.

En este sentido, conforme al artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, las sentencias que profiera la Corte sobre los actos sujetos a su control *“tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”*.

La solicitud de modulación del efecto temporal del fallo se presenta ante su Despacho con el propósito de salvaguardar de manera efectiva los derechos

fundamentales a la igualdad y la equidad, los cuales están siendo vulnerados por las disposiciones acusadas, por las razones desarrolladas en esta demanda.

En efecto, tal y como se ha reconocido en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, los *“efectos concretos de la sentencia de inexecutable dependerán entonces de una ponderación, frente al caso concreto, del alcance de dos principios encontrados: la supremacía de la Constitución -que aconseja atribuir a la decisión efectos ex tunc, esto es retroactivos- y el respeto a la seguridad jurídica -que, por el contrario, sugiere conferirle efectos ex nunc, esto es únicamente hacia el futuro-.”*³⁰

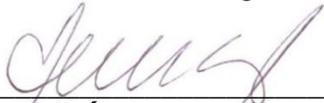
Con base en lo anterior, la solicitud de los efectos temporales del fallo de inexecutable no se extiende a las declaraciones que, al momento del fallo, estén siendo objeto de una investigación y/o fiscalización por parte de la Administración de impuestos, que ejerció sus amplias facultades reconocidas en el artículo 684 del ET, dentro del término de firmeza especial de cinco(5) o seis (6) años (dependiendo de cuál fuera la norma vigente en el momento de la presentación de la respectiva declaración). Lo anterior, para garantizar la seguridad jurídica, al tratarse de una situación jurídica consolidada, dado que *“Ni la inexecutable de la ley ni la nulidad del acto administrativo normativo o general pueden implicar ope legis que se deshagan las situaciones que se consolidaron para sostener que nunca existieron y que las cosas volverían al estado en que se encontraban antes”*³¹.

El efecto retroactivo de la declaración de inconstitucionalidad de las normas acusadas en la forma en que se solicita modular a su Honorable Despacho respeta por lo tanto la seguridad jurídica, pero además asegura la garantía efectiva de los derechos de igualdad y equidad, fundantes tales principios del ordenamiento jurídico colombiano.

VIII. NOTIFICACIONES

Las notificaciones las recibiré en la siguiente dirección: Carrera 11, No. 98-07 Piso 4°, Edificio Pijao, en Bogotá D. C.

De los Honorables Magistrados,



ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ
C.C. 39.542.309 de Bogotá D.C.
T.P. 73.983 del Consejo Superior de la Judicatura

³⁰ Sentencia C-055/96

³¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 20080 de 3 de agosto de 2016, C.P. Hugo Fernando Bastidas.