

Sentencia C-575/04

NORMA MODIFICADA-No producción de efectos jurídicos

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA DEROGADA O MODIFICADA-Continuación de producción de efectos jurídicos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Formulación de cargos contra normas acusadas

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos mínimos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Ausencia de razones ciertas

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Ausencia de razones específicas

NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA DEL ORDEN NACIONAL Y TERRITORIAL-Precios de transferencia

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Pérdida de vigencia de normas por modificación y no haber surtido efectos jurídicos

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Deficiencias técnicas y sustanciales en los cargos formulados

Referencia: expediente D-4927

Demanda de inconstitucionalidad contra el Art. 28 de la Ley 788 de 2002

Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Bogotá, D. C., ocho (8) de junio de dos mil cuatro (2004).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño presentó demanda contra el Art. 28 de la Ley 788 de 2002, por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

Mediante auto del 6 de noviembre de 2003, el Magistrado Sustanciador inadmitió la demanda presentada contra el artículo 28 de la ley 788 de 2002, por considerar que el demandante no

expresó en forma concreta y clara las razones jurídicas por las cuales la norma acusada es contraria a la Constitución y como consecuencia dispuso conceder al demandante un término de tres ( 3 ) días hábiles para corregirla.

El demandante presentó corrección de la demanda de inconstitucionalidad en tiempo, y el Magistrado Sustanciador, mediante auto del 28 de noviembre de 2003, la admitió.

Así las cosas, cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

## II. NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial 45.046 de 27 de Diciembre del 2002 y se subraya lo demandado:

LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

“Artículo 28. Precios de transferencia. Adiciónase el Capítulo XI al Título I del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“CAPITULO XI

Precios de transferencia

Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior.

Para efectos del presente Título, se considera que existe vinculación económica cuando se presente una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y lo

preceptuado en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se verifiquen los casos del artículo 450 y 452 del Estatuto Tributario.

El control puede ser individual o conjunto, sin participación en el capital de la subordinada o ejercido por una matriz domiciliada en el exterior o por personas naturales o de naturaleza no societaria.

La vinculación se predica de todas las sociedades que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

Los precios de transferencia a que se refiere el presente título solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

Artículo 260-2. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas:

1. Precio comparable no controlado. El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

2. Precio de reventa. El método de precio de reventa consiste en determinar el precio de adquisición de un bien o de prestación de un servicio entre vinculados económicos o partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien o del servicio, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este inciso, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3. Costo adicionado. El método de costo adicionado consiste en multiplicar el costo de bienes o servicios por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este numeral, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas.

4. Partición de utilidades. El método de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, de acuerdo con los siguientes principios:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas, considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos de

cada uno de los vinculados económicos, con respecto a las operaciones entre dichas partes.

5. Residual de partición de utilidades. El método residual de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada entre partes independientes, de conformidad con las siguientes reglas:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas;

b) La utilidad de operación global se asignará de acuerdo con los siguientes parámetros:

(1) Se determinará la utilidad mínima que corresponda, en su caso, a cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los numerales 1 a 6 del presente artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

(2) Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el numeral (1), de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre los vinculados económicos involucrados o partes relacionadas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción en que hubiera sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Márgenes transaccionales de utilidad de operación. El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Parágrafo 1°. Para los efectos de este artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Parágrafo 2°. De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil que consagra la ciencia económica.

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes de operaciones entre partes independientes.

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango.

Parágrafo 3°. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con

contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento.

La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata éste Capítulo y podrá surtir efectos en el período gravable en que se solicite, en el período gravable inmediatamente anterior y hasta por los tres períodos gravables siguientes a aquel en que se solicite.

Artículo 260-3. Criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes. Para efectos del régimen de precios de transferencia, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método seleccionado:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación de riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o "know-how", la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso;

e) En el caso de enajenación de acciones, el patrimonio líquido de la emisora, ajustado por inflación, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil de la emisora del último hecho del día de la enajenación.

2. Las funciones o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

3. Los términos contractuales reales de las partes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del

mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Parágrafo. Cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de los productos del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización.

Artículo 260-4. Documentación comprobatoria. Los contribuyentes deberán preparar y conservar por un plazo de cinco años a partir de la expedición del documento, documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación que celebren con vinculados económicos o partes relacionadas, con la que demuestren que sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones están acordes con los precios o márgenes de utilidad que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Esta documentación deberá contener la información que establezca el reglamento.

Artículo 260-5. Ajustes. Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia tributaria celebrado por Colombia, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestación de un contribuyente residente en ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente

Artículo 260-7. Costos y deducciones. Lo dispuesto en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 del Estatuto Tributario, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero del artículo 260-1 del Estatuto Tributario en relación con las operaciones a las cuales se le aplique este régimen.

Las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados económicos.

Artículo 260-8. Obligación de presentar declaración informativa. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan los precios de transferencia, deberán presentar anualmente una declaración informativa de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.

A esta declaración le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto de este Estatuto. Adicionalmente, deberán cumplir con la presentación de la información que mediante reglamento señale el Gobierno Nacional.

Parágrafo. En los casos de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Estatuto Tributario, el Ente Controlante o matriz presentará una declaración e incluirá todas las operaciones relacionadas durante el período declarado.

Artículo 260-10. Transitorio. Las disposiciones contenidas en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, relativas a precios de transferencia, se aplicarán a partir del año gravable 2004.

Los procesos de fiscalización relativos a precios de transferencia se adelantarán a partir del 1° de enero del año 2005.

Sin perjuicio de lo anterior, a partir de la vigencia de la presente Ley se podrán realizar acuerdos previos para la determinación de precios de transferencia”.

### III. DEMANDA

El demandante considera que la disposición acusada vulnera los artículos 1°, 13, 95 numeral 9, 363 y 366 de la Constitución Política, por las siguientes razones:

El actor funda sus razones en las llamadas por él “ situaciones “ que son la base de la inconstitucionalidad. A su vez, realiza una “ interpretación jurídica inconstitucional de lo precios de transferencia “.

De esta manera expresa, que en aquellas operaciones celebradas con vínculos económicos o partes relacionadas del exterior; cuando el precio en Colombia es superior al precio internacional con partes independientes; los precios de transferencia, se determinan para efectos de impuesto de renta y complementarios, los ingresos ordinarios y extraordinarios, y los costos y deducciones; de acuerdo con el precio internacional que es inferior al colombiano.

Esto implicaría que las rentas obtenidas en Colombia, por los precios superiores al precio internacional, dejan de tributar en nuestro país sobre el precio colombiano y se convierte el país, según el demandante, en un “ paraíso fiscal “ o “ jurisdicción de menor imposición fiscal “ de residentes o domiciliados en el exterior, exactamente lo contrario de lo que se quiso atajar e impedir con la normatividad de precios de transferencia.

Señala, que la normatividad sobre precios de transferencia, como quedó regulada en el artículo 28 de la ley 788 de 2002 al adicionar al Estatuto Tributario en los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, 260-7, 260- 8 y 260-10, implicaría que podrían acaecer dos situaciones:

Primera situación: Si el precio en Colombia es inferior al precio internacional, y las operaciones que se celebren con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior se concretan por un valor menor que el precio internacional; exigiría que se determinen los impuestos en Colombia con base en el precio internacional que es superior; debiéndose tributar en nuestro país sobre la mayor renta establecida.

Segunda situación: Si el precio en Colombia es superior al precio internacional, y las

operaciones que se celebren con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior se concretan por un valor mayor que el precio internacional; la exigencia será que se establezcan los ingresos en Colombia con base en el precio internacional que es inferior; disminuyéndose la renta en Colombia porque se tributa aquí sobre la menor renta establecida, lo que implica - según sus palabras - vaciar la tributación en Colombia en beneficio de los extranjeros. Resume afirmando que esta interpretación es inconstitucional.

Concluye en esta primera parte, que se beneficiarían los vinculados económicos o las partes relacionadas extranjeras que tendrían mayores rentas comerciales en Colombia - por los precios superiores del país - pero que tributarían en forma reducida sobre los precios internacionales inferiores, con partes independientes. Asevera que la situación no es hipotética sino real, porque muchos productos colombianos tienen precios en Colombia superiores a los precios internacionales por múltiples efectos.

Para ilustrar la segunda situación planteada, el demandante presenta un ejemplo ficticio, que según él, llevaría a la constatación de la situación mencionada.

#### 1. Fundamentos del demandante en cuanto a la violación del derecho de igualdad.

Se afirma, que con base en la segunda situación, se establecería un privilegio a favor de los contribuyentes colombianos que efectúan transacciones con sus vinculados económicos extranjeros donde el precio colombiano es superior al precio internacional. El contribuyente colombiano, por el hecho de tal vinculación extranjera, y por el hecho de ser el precio colombiano superior al precio internacional; obtendría una sustancial disminución del impuesto de renta en Colombia, que no la tendría si no tuviera la vinculación económica con entidades o personas extranjeras. Para fundamentar su argumentación recurre a análisis del ejemplo ya mencionado.

Indica, que la utilización de vinculados económicos extranjeros beneficia en forma privilegiada, desproporcionada, y sin razón que la justifique, a los contribuyentes colombianos que utilizan esta forma de conglomeración, en perjuicio de los contribuyentes que no tiene tal vinculación económica.

Continúa señalando, que la situación planteada conllevaría a una posible quiebra de los contribuyentes colombianos que no tengan vinculación económica cuando el precio internacional es inferior al precio colombiano. Lo anterior, por cuanto el vinculado económico extranjero tendría menores costos por efectos de la tributación favorable para él en nuestro país; lo que acarrearía un apropiamiento de los clientes y del mercado.

Asevera, que los privilegios para los contribuyentes colombianos vinculados económicamente con extranjeros, y la discriminación para los contribuyentes colombianos no vinculados económicamente con extranjeros, es irracional, desproporcionada y sin justificación.

#### 2. Fundamentos del demandante en cuanto a la violación del principio de equidad tributaria por los precios de transferencia

Se retoman acá, las anteriores motivaciones, para nuevamente afirmar; que si el contribuyente colombiano está vinculado económicamente con entidades o personas

extranjeras obtiene una rebaja o disminución de impuestos; pero si el contribuyente colombiano no está vinculado económicamente con entidades o personas extranjeras debe soportar la carga del impuesto de renta en Colombia.

Concluye señalando que, el tratamiento desigual trae consigo la violación del principio de equidad horizontal en materia tributaria.

3. Fundamentos del demandante en cuanto a la violación del interés general por los precios de transferencia

Se afirma, que la solidaridad social es un deber de las personas, según el artículo 95 numeral 2 de la Constitución Política de Colombia, que unido al deber de contribuir, facilitan al Estado cumplir sus fines esenciales.

En su concepto, la aplicación de los precios de transferencias reduce de manera ostensible la tributación y en consecuencia, no se atendería el interés general del artículo 1° de la Constitución, por privilegiar un interés particular.

#### IV. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La ciudadana Ana Isabel Camargo Angel, actuando en su calidad de funcionaria de la oficina jurídica de la Dirección General de Impuestos y Aduanas, intervino para defender la Constitucionalidad del artículo 28 de la ley 788 de 2002.

La interviniente señala que se entiende por “precios de transferencia” los valores asignados a las transacciones llevadas a cabo entre empresas asociadas que actúan bajo un control común, o lo que es lo mismo, son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos y propiedad intangible, o proporciona servicios a sus empresas asociadas, derivando su importancia tanto para contribuyentes como para las administraciones fiscales en la determinación más exacta de los ingresos, gastos y utilidades gravables de las empresas asociadas en las diferentes jurisdicciones fiscales.

Después de realizar un análisis sobre los objetivos de los precios de transferencia y la legalidad del sistema, la interviniente argumenta con relación a la violación al derecho de igualdad de la siguiente manera:

Afirma, que no se presenta una vulneración al derecho a la igualdad ya que la diferenciación de tratos tiene un fundamento objetivo y razonable, de acuerdo con el objetivo buscado por la norma. Este trato referido, consistiría en vigilar las operaciones transnacionales que disminuyen la tributación interna, por parte de las empresas nacionales que realizan operaciones de mercado hacia países con sistemas tributarios flexibles para canalizar las rentas derivadas de estas transacciones bajo el sistema de precios de transferencia y encauzar su ingreso a los ingresos corrientes de la nación.

Con base en similares argumentos, sostiene la interviniente, que al no vulnerarse el derecho

de igualdad; tampoco se estaría violentando el interés general privilegiando de manera irregular un interés particular.

Finaliza su intervención, denotando, que el sistema de precios de transferencia desarrolla los principios de equidad tributaria, igualdad y prevalencia del interés general, por cuanto a través del principio de independencia, es claro que cuando dos o más empresas llevan a cabo operaciones, las condiciones dadas para estas provienen de las fuerzas del mercado ( oferta y demanda ).

De esta manera, la equidad y la igualdad, en el nuevo sistema, se logra con la aplicación del principio rector de la independencia, que tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se puedan establecer condiciones económicas especiales que difieran de aquellas que se hubiesen establecido de haber actuado los miembros del grupo como empresas independientes actuando en el mercado libre.

## 1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Por medio de escrito radicado el 16 de Enero de 2004, el ciudadano, Carlos Andrés Guevara Correa, actuando en nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pide a la Corte que declare la exequibilidad de la disposición acusada. con base en las siguientes razones:

Después de mencionar los antecedentes legislativos de la disposición demandada, el interviniente indica que en el sistema de precios de transferencia, se permite a la administración tributaria revisar y objetar el valor de los bienes y servicios fijados por partes relacionadas, las que con el propósito de aminorar la carga impositiva global a nivel de grupo, trasladan la utilidad o renta imponible a regiones o países con una menor carga impositiva.

En punto de la violación al derecho de igualdad, resalta que la comparación realizada por el demandante no tiene en cuenta unos parámetros que diferencian a los contribuyentes colombianos que tienen operaciones con vinculados económicos extranjeros y aquellos que no tienen.

Afirma, que no se puede situar el análisis ante circunstancias similares, puesto que las personas que tienen vinculación económica con entidades o personas extranjeras, poseen unas condiciones diferentes que hacen que el legislador señale unas pautas para determinar el impuesto de renta y complementarios. En otras palabras, las operaciones que celebren las personas colombianas con vinculados económicos y partes relacionadas, también tienen la obligación de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

Considera el interviniente, que el demandante erróneamente supone que el precio en Colombia es siempre superior al precio internacional y que por lo tanto el contribuyente colombiano con vinculación con el extranjero gozará de una "sustancial disminución del impuesto de renta en Colombia". Señala, que no se puede partir de ese supuesto, por

cuanto en ocasiones el precio en nuestro país, puede ser inferior al precio internacional.

Con relación a la violación del principio de equidad tributaria, señala el interviniente, que el sistema de precios de transferencia no vulnera el principio mencionado, debido a que los colombianos que tienen vinculados económicos extranjeros y partes relacionadas, se encuentran en diferentes circunstancias con relación a aquellos que no tienen dichas relaciones; lo que produce un tratamiento diferente, a la luz del derecho de igualdad.

#### 1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El día 21 de Enero del año en curso, fue radicado escrito firmado por el ciudadano Alfredo Lewin Figueroa, presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el cual no será tenido en cuenta por ser extemporáneo.

#### V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, Edgardo José Maya Villazón, en Concepto No. 3474 presentado el 3 de febrero del presente año, solicita a la Corte se declare inhibida para pronunciarse de fondo, en relación con el cargo de inconstitucionalidad contra el artículo 28 de la ley 788 de 2002. Lo anterior con base en las siguientes consideraciones:

Considera el Ministerio Público, que para declarar la inexecutable de una norma, es menester definir si existe una oposición objetiva y verificable entre el precepto acusado y la norma constitucional. En consecuencia, esto solo se produce si existe una relación entre lo acusado y lo argumentado por el actor. Si el resultado de esta constatación es negativo, corresponde a la Corte Constitucional proferir una sentencia inhibitoria por inepta demanda.

Afirma el Señor Procurador en su concepto, que la situación planteada es la que se presenta en la demanda, debido a que esta no recae sobre un texto real sino sobre uno deducido por el actor, pues la argumentación se fundamenta en hechos hipotéticos que no se desprenden de la lectura del texto acusado.

Se señala en el concepto, que en ningún caso la regulación en estudio hace referencia a precios nacionales e internacionales ni de ella se desprende que se esté beneficiando a un grupo de individuos en perjuicio de otros. En otras palabras, las suposiciones del demandante no se encuentran plasmadas en la disposición acusada.

#### VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE

1. Esta corporación es competente para decidir sobre la constitucionalidad de la norma parcialmente acusada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, Num. 4, de la Constitución, por estar contenida en una ley.

Problema jurídico planteado

2. El demandante considera que la norma acusada podría ser contraria a la Constitución por cuanto de su desarrollo se desprenderían dos posibles situaciones que conllevarían una

violación al derecho de igualdad. Es decir, en el evento en el cual el precio de un producto en Colombia sea menor que el precio internacional, un contribuyente colombiano que tenga vinculados económicos extranjeros y partes relacionadas, vería disminuido su impuesto de renta; cosa contraria sucedería con el contribuyente colombiano que no posea vinculados económicos extranjeros ni partes relacionados. Este supuesto desequilibrio sería fruto de la interpretación que se otorgue al sistema de precios de transferencia.

Antes de analizar cuestiones jurídicas de fondo, la Corte pasa a determinar en una primera parte ( i ), si la norma demandada fue modificada por la ley 863 del 2003 ( por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas ), y en una segunda parte ( ii ), si formula el demandante algún cargo contra la norma acusada, según los criterios fijados por esta Corporación, para establecer, por último ( iii ) si en ambos casos, es procedente en esta oportunidad proferir fallo inhibitorio.

## Consideraciones

3.1 La ley 863 de 2003 y la posible modificación del artículo 28 de la ley 788 de 2002.

La ley 863 de 2003 (por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas), de diciembre 29 de ese año y publicada en el Diario Oficial No 45.415; ciertamente modificó de manera parcial, el artículo 28 de la ley 788 de 2002.

En efecto, el artículo 28 de la ley 788 de 2002 demandado, adicionaba el capítulo XI al título I del Estatuto Tributario. Así las cosas, el tema de los precios de transferencia, fue regulado en el capítulo XI, a través de los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, 260-7, 260-8, 260-10; (los artículos 260-6 y 260-9, fueron declarados inexequibles por la Corte Constitucional , mediante Sentencia C- 690 de 2003 M.P. Rodrigo Escobar Gil).

Pues bien, la ley 863 de 2003, a través de sus artículos 41, 42, 44 y 46; modificó el contenido del artículo 28 de la ley 788 de 2002, en sus disposiciones 260-1 ( parcial ), 260-4, 260-8 y 260-10. Por ser de interés, se transcriben los artículos referidos de la ley 863 de 2003:

### LEY 863 DE 2003

(diciembre 29)

DIARIO OFICIAL No 45.415

( ... )

#### CAPITULO IV

##### Precios de transferencia

Artículo 41. Operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. Modifíquese el título, el inciso tercero y adiciónense dos incisos al artículo 260-1 del Estatuto Tributario:

“Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.

“Para efectos de la aplicación del régimen de Precios de Transferencia se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los que cumplan los supuestos contenidos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Lo dispuesto en este capítulo se aplicará igualmente para la determinación de los activos y pasivos entre vinculados económicos o partes relacionadas.

Así mismo, las disposiciones sobre precios de transferencia, solo serán aplicables a las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.”

Artículo 42. Documentación comprobatoria. Modifícase el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

Dicha documentación deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta así lo requiera.

( ... )

Artículo 44. Obligación de presentar declaración informativa. Modifícase el artículo 260-8, el cual quedará así:

“Artículo 260-8. Obligación de presentar declaración informativa. “Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.

Parágrafo 1º. En los casos de subordinación, control o situación de grupo empresarial, de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario, el ente controlante o matriz deberá presentar una declaración e incluir en ella todas las operaciones relacionadas durante el período declarado, cuando el ente controlante o matriz o cualquiera de las sociedades subordinadas o controladas o entidades del grupo empresarial, tengan independientemente la obligación de presentar declaración informativa.

( ... )

Artículo 46. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Modifícase el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

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

#### A. Documentación comprobatoria

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales se suministró la información de manera extemporánea, presente errores, no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (Valor año base 2004).

En los casos en que no sea posible establecer la base, la sanción por extemporaneidad o por inconsistencias de la documentación comprobatoria será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (Valor año base 2004).

2. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales no se suministró la información, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004) y el desconocimiento de los costos y deducciones, originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las cuales no se suministró la información.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existiere n ingresos, se aplicará el medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

Las sanciones pecuniarias a que se refiere el presente artículo, se reducirán al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada en el pliego de cargos, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta y cinco por ciento (75%) de tal suma, si la omisión, el error o la inconsistencia son subsanados dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la dependencia que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.

Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que fueron determinados conforme con el régimen de precios de transferencia”.

## B. Declaración informativa

1. El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en la presentación de la declaración, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

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

3. Cuando los contribuyentes corrijan la declaración informativa a que se refiere este artículo deberán liquidar y pagar, una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

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

a) Los señalados en los artículos 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario;

b) Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado;

c) Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y los reportados en sus anexos;

Las anteriores inconsistencias podrán corregirse, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial en relación con la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción por extemporaneidad, sin que exceda de setecientos millones de pesos (\$700.000.000). (Valor año base 2004).

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

4. Cuando no se presente la declaración informativa dentro del término establecido para dar respuesta al emplazamiento para declarar, se aplicará una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración Tributaria, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes.

El contribuyente que no presente la declaración informativa, no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

Cuando no sea posible establecer la base, la sanción será del diez por ciento (10%) de los ingresos netos reportados en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada. Si no existieren ingresos, se aplicará el diez por ciento (10%) del patrimonio bruto del contribuyente reportado en la declaración de renta de la misma vigencia fiscal o en la última declaración presentada, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004).

La sanción pecuniaria por no declarar prescribe en el término de cinco (5) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

El procedimiento para la aplicación de las sanciones aquí previstas será el contemplado en los artículos 637 y 638 de este Estatuto.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente presenta la declaración, la sanción por no presentar la declaración informativa, se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) de la suma determinada por la Administración Tributaria, en cuyo caso, el contribuyente deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración informativa. Para tal efecto, se deberá presentar ante la dependencia competente para conocer de los recursos tributarios de la respectiva Administración, un memorial de aceptación de la sanción reducida con el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

La sanción reducida no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el presente artículo.

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

establecido en el artículo 701 de este Estatuto.

Cuando el contribuyente no hubiere presentado la declaración informativa, o la hubiere presentado con inconsistencias, no habrá lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto a la declaración informativa, pero la Administración Tributaria efectuará las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia, o de la no presentación de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria, en la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año gravable, de acuerdo con el procedimiento previsto en el Libro V del Estatuto Tributario.

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

Parágrafo 2º transitorio. La sanción por inconsistencias de la documentación comprobatoria de que trata el numeral 1 del literal a); la sanción por corrección de la declaración informativa contenida en el numeral 3 del literal b) de este artículo; así como las sanciones por corrección y por inexactitud de la declaración de renta, cuando estas se originen en la no aplicación o aplicación incorrecta del régimen de Precios de Transferencia, serán aplicables a partir del año gravable 2005.

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

En conclusión, la ley 863 de 2003 modificó el artículo 28 de la ley 788 de 2002 , en sus acápite 260-1( parcial ) 260-4, 260-8 y 260- 10. Dejando inmodificables los puntos 260- 1 ( en la parte que no modificó ), 260-2, 260-3, 260-5 y 260- 7.

Pues bien, corresponde a esta Corporación determinar si los numerales modificados de la ley 788 de 2002, produjeron efectos jurídicos antes de la entrada en vigencia de la ley 863 de 2003.

Al respecto, el numeral 260-10 de la ley 788 de 2002, que determinaba la vigencia de dichas normas, estipulaba lo siguiente:

“Artículo 260-10. Transitorio. Las disposiciones contenidas en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, relativas a precios de transferencia, se aplicarán a partir del año gravable

2004.

Los procesos de fiscalización relativos a precios de transferencia se adelantarán a partir del 1° de enero del año 2005.

Sin perjuicio de lo anterior, a partir de la vigencia de la presente Ley se podrán realizar acuerdos previos para la determinación de precios de transferencia". (negrilla fuera de texto)

Así las cosas, las disposiciones modificadas por la ley 863 de 2003, no produjeron efectos jurídicos. Lo anterior debido a que la ley 863 de 2003 fue expedida el 29 de diciembre del año referido, unos días antes de que entrara en vigor los numerales mencionados de la ley 788 de 2002. Vigencia esta preestablecida, para el año 2004, por el acápite 260-10 ( artículo 28 de la ley 788 de 2002 )

En estos eventos, la jurisprudencia de la Corte ha dicho lo siguiente:

"Para adelantar el estudio de constitucionalidad de una norma que ha sido derogada o modificada por voluntad del legislador, se requiere que la misma continúe produciendo efectos jurídicos. De lo contrario, el pronunciamiento de constitucionalidad resulta innecesario, por carencia actual de objeto. Teniendo en cuenta que el decreto acusado ha desaparecido del ordenamiento jurídico por voluntad expresa del legislador, y que éste no ha producido efecto jurídico alguno, carece de objeto la definición acerca de su constitucionalidad; por sustracción de materia, deberá producirse un fallo inhibitorio." 1

3.2 Formulación de Cargos en la demanda como requisito para el estudio de Constitucionalidad.

En consecuencia, serán objeto de estudio en esta parte, los cargos formulados contra los puntos 260-1 ( en la parte que no modificó la ley 863 de 2003 ), 260-2, 260-3, 260-5 y 260-7.

Lo anterior, por cuanto los restantes numerales fueron modificados por la ley referida de 2003.

Ahora bien, en reiteradas jurisprudencias, esta Corporación ha insistido en la necesidad que las demandas de inconstitucionalidad sujetas a estudio, cuenten con cargos contra las normas acusadas. Al respecto, la sentencia C- 1052 de 2001 determinó:

"

( ... )

3.4. Concretamente, el ciudadano que ejerce la acción pública de inconstitucionalidad contra una norma determinada, debe referir con precisión el objeto demandado, el concepto de la violación y la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto. Estos son los tres elementos, desarrollados en el texto del aludido artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 y por la Corte en sus pronunciamientos, que hacen posible el pronunciamiento de fondo por parte de este Tribunal.

3.4.1. Así, tendrá que identificar, en primer lugar, el objeto sobre el que versa la acusación, esto es, el precepto o preceptos jurídicos que, a juicio del actor, son contrarios al ordenamiento constitucional. Esta identificación se traduce en (i.) “el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales” (artículo 2 numeral 1 del Decreto 2067 de 1991).

Pero además, la plena identificación de las normas que se demandan exige (ii.) “su transcripción literal por cualquier medio o la inclusión de “un ejemplar de la publicación de las mismas” (Artículo 2 numeral 1 del Decreto 2067 de 1991). Se trata de una exigencia mínima “que busca la indispensable precisión, ante la Corte, acerca del objeto específico del fallo de constitucionalidad que habrá de proferir, ya que señala con exactitud cuál es la norma demandada y permite, gracias al texto que se transcriba, verificar el contenido de lo que el demandante aprecia como contrario a la Constitución”<sup>2</sup>. Ahora bien: estos requerimientos fueron cabalmente cumplidos en el presente caso.

3.4.2. El segundo elemento de toda demanda de inconstitucionalidad es el concepto de la violación, que supone la exposición de las razones por las cuales el actor considera que el contenido de una norma constitucional resulta vulnerado por las disposiciones que son objeto de la demanda. En este orden de ideas, al ciudadano le corresponderá (i.) hacer “el señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas” (artículo 2 del numeral 2 del Decreto 2067 de 1991), pues “si bien cada ciudadano es libre de escoger la estrategia que considere conveniente para demostrar la inconstitucionalidad de un precepto (siempre y cuando respete los parámetros fijados por la Corte), considera la Corte que... el [particular] tiene el deber de concretar el o los cargos contra las disposiciones acusadas, lo que implica realizar un esfuerzo por identificar de manera relativamente clara las normas constitucionales violadas”<sup>3</sup>. Este señalamiento supone, además, (ii.) la exposición del contenido normativo de las disposiciones constitucionales que riñe con las normas demandadas, es decir, manifestar qué elementos materiales del texto constitucional son relevantes y resultan vulnerados por las disposiciones legales que se impugnan<sup>4</sup>. No basta, pues, con que el demandante se limite a transcribir la norma constitucional o a recordar su contenido.

La claridad de la demanda es un requisito indispensable para establecer la conducencia del concepto de la violación, pues aunque “el carácter popular de la acción de inconstitucionalidad, [por regla general], releva al ciudadano que la ejerce de hacer una exposición erudita y técnica sobre las razones de oposición entre la norma que acusa y el Estatuto Fundamental”<sup>7</sup>, no lo excusa del deber de seguir un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa.

Adicionalmente, las razones que respaldan los cargos de inconstitucionalidad sean ciertas significa que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente<sup>8</sup> “y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita”<sup>9</sup> e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda<sup>10</sup>. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto; “esa técnica de control difiere, entonces, de aquella [otra] encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se

desprenden”11.

De otra parte, las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través “de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada”12. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales”13 que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad14.

La pertinencia también es un elemento esencial de las razones que se exponen en la demanda de inconstitucionalidad. Esto quiere decir que el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En este orden de ideas, son inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales15 y doctrinarias16, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que “el demandante en realidad no está acusando el contenido de la norma sino que está utilizando la acción pública para resolver un problema particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso específico”17; tampoco prosperarán las acusaciones que fundan el reparo contra la norma demandada en un análisis de conveniencia18, calificándola “de inocua, innecesaria, o reiterativa”19 a partir de una valoración parcial de sus efectos.

Finalmente, la suficiencia que se predica de las razones de la demanda de inconstitucionalidad guarda relación, en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; así, por ejemplo, cuando se estime que el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado ha sido quebrantado, se tendrá que referir de qué procedimiento se trata y en qué consistió su vulneración (artículo 2 numeral 4 del Decreto 2067 de 1991), circunstancia que supone una referencia mínima a los hechos que ilustre a la Corte sobre la fundamentación de tales asertos, así no se aporten todas las pruebas y éstas sean tan sólo pedidas por el demandante. Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.” ( negrilla fuera de texto )

En este orden de ideas, los cargos de inconstitucionalidad de la presente demanda superan a ras la claridad exigida; sin embargo no sucede lo mismo respecto a su certeza. O sea, los

cargos esbozados por el demandante no tienen como base una proposición jurídica real y existente sino por el contrario son proposiciones deducidas por el actor.

El demandante extrae de los textos demandados proposiciones jurídicas que dichos preceptos no acogen. Entre otras pruebas, encontramos la siguiente aseveración en materia de precios de transferencia:

“en su filosofía y sentido económico, buscan evitar que por las operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, se transfieran utilidades de los países o jurisdicciones con mayor imposición fiscal a los países o jurisdicciones con menor imposición fiscal.”

Este objetivo determinado por el demandante, no hace parte de la proposición jurídica establecida en la norma acusada.

De otro lado, encuentra la Corporación, que los cargos apuntados por el demandante carecen de especificidad, en su esencia no denotan claridad en cuanto a la violación de normas constitucionales, son “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales”. Basta observar los fundamentos de violación al derecho a la igualdad, a la equidad tributaria y al interés general. Sin embargo, no puede la Corporación dejar de mencionar, que el demandante no señala razón alguna respecto de la vulneración de los artículos 363 y 366 de la Constitución Política.

No obstante lo anterior, la mayor ausencia característica de los cargos es su pertinencia. En estos, el actor se limita a expresar puntos de vista eminentemente subjetivos sobre la aplicación de la norma. Estas visiones personales del demandante son denominadas por él como “situaciones”. Afirma el demandante:

Primera situación: Si el precio en Colombia es inferior al precio internacional, y las operaciones que se celebren con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior se concretan por un valor menor que el precio internacional; exigiría que se determinen los impuestos en Colombia con base en el precio internacional que es superior; debiéndose tributar en nuestro país sobre la mayor renta establecida.

Segunda situación: Si el precio en Colombia es superior al precio internacional, y las operaciones que se celebren con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior se concretan por un valor mayor que el precio internacional; la exigencia será que se establezcan los ingresos en Colombia con base en el precio internacional que es inferior; disminuyéndose la renta en Colombia porque se tributa aquí sobre la menor renta establecida, lo que implica - según sus palabras - vaciar la tributación en Colombia en beneficio de los extranjeros .

En este orden de ideas, el demandante agrega que esta interpretación es inconstitucional.

Estas apreciaciones, denotan una percepción íntima del demandante en punto de la aplicación del precepto acusado. El juego dialéctico que pretende esbozar en su argumentación, con relación a la superioridad o no del precio de un bien Colombiano comparado con el precio internacional de dicho bien, confirman lo dicho.

En últimas, el actor pretende sustentar la indebida aplicación de la disposición en un caso específico. Peculiaridad propia de la falta de pertinencia en un cargo de inconstitucionalidad.

En conclusión, los cargos planteados en la demanda, no cuentan con los prerequisites mínimos establecidos en el decreto 2067 de 1991 y que han sido desarrollados por la jurisprudencia de esta Corporación.

### 3.3 El caso concreto. Procedencia de fallo inhibitorio

Dos son las consideraciones que debe realizar la Corte. Una primera relacionada con los acápites 260-1 ( parcial ) 260-4, 260-8 y 260- 10 del artículo 28 de la ley 788 de 2002, los cuales fueron modificados por los artículos 41, 42, 44 y 46 de la ley 863 de 2003. En consecuencia, dichos numerales nunca tuvieron efectos jurídicos, además de ser modificados o reformados por una ley posterior en el tiempo.

En reiteradas jurisprudencias, esta Corte a establecido que no existe razón alguna para pronunciarse cuando las normas que se demandan han perdido su vigencia por el hecho de ser derogadas, modificadas o reformadas; eventos en los cuales debe la Corte inhibirse. Al respecto se ha dicho:<sup>20</sup>

En consecuencia, al haber operado el fenómeno de la modificación del artículo 28 de la ley 788 de 2002, a través de los artículos 41, 42, 44 y 46 de la ley 863 de 2003; con relación a los acápites 260-1 ( parcial ) 260-4, 260-8 y 260- 10, y ante la constatación de que dichas normas no surtieron efectos jurídicos, esta Corporación se declarará inhibida en conexión con los puntos referidos, por carencia actual de objeto.

Adicionalmente, como las normas actualmente vigentes no han sido demandadas en este proceso, la Corte no hará integración normativa ni se pronunciará sobre ellas.

En una segunda parte, y de conformidad con los acápites 260-1 ( en la parte que no modificó la ley 863 de 2003 ) , 260-2, 260-3, 260-5 y 260-7; la Corte constató que los cargos formulados por el demandante carecen de los requisitos mínimos exigidos por el decreto 2067 de 1991 y por la jurisprudencia de esta Corporación.

En relación, la Corte ha afirmado:

“Al respecto, la jurisprudencia de la Corporación ha sido constante para exigir “la existencia de acusaciones susceptibles de ser analizadas y discutidas mediante el trámite propio del control constitucional abstracto, lo cual implica que el demandante debe formular un cargo concreto, de naturaleza constitucional, contra una norma legal”. Por consiguiente, si el actor no cumple ese requisito y se limita a efectuar una “formulación vaga, abstracta y global de los motivos de inconstitucionalidad, sin acusar específicamente la disposición”, ello impide que “se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad” <sup>22</sup>

Así las cosas, y con respecto a los numerales 260-1 ( en la parte que no modificó la ley 863 de 2003 ) , 260-2, 260-3, 260-5 y 260-7 de la ley 788 de 2002, la Corte se declarará inhibida, al presentarse deficiencias técnicas y sustanciales en los cargos formulados por el actor.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE:

1. Declararse INHIBIDA para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 28 de la ley 788 de 2002, en punto de los numerales 260-1 (parcial) 260-4, 260-8 y 260-10, por carencia actual de objeto; con base en los argumentos expuestos en esta providencia.

2. Declararse INHIBIDA para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 28 de la ley 788 de 2002 , en punto de los numerales 260-1 ( en la parte que no modificó la ley 863 de 2003 ), 260-2, 260-3, 260-5 y 260-7 por demanda materialmente inepta, debido a la ausencia de cargos.

Notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Presidenta

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

RODRIGO UPRIMNY YEPES

Magistrado (E)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (E)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que los H. Magistrados doctores MARCO GERARDO MONROY CABRA y ALVARO TAFUR GALVIS, no firman la presente sentencia por encontrarse en comisión de servicios en el exterior debidamente autorizados por la Sala Plena de esta Corporación.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

1 Sentencia C- 558 de 1996, en igual sentido las Sentencias C- 745 de 1999, C- 1144 de 2000 , C- 328 , C-1066 y C- 1294 , todas estas de 2001.

2 En la ya citada sentencia C-491 de 1997. En dicho proceso uno de los intervinientes solicitó la inhibición de la Corte por una razón diferente a la de carencia de objeto actual de la demanda por agotamiento del propósito de la ley (argumento que finalmente sustentó el fallo): consideraba que el hecho de que el actor no hubiera presentado copia de la disposición impugnada era razón suficiente para inadmitir la demanda. La Corte desestimó dicha solicitud, pues el actor había corregido dicho error antes del vencimiento del término para la admisión de su escrito ya añadió el argumento que se transcribe.

3 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-142 de 2001 M.P. Eduardo Montealegre Lynett. Se inhibió la Corte en esta oportunidad para conocer de muchos de los cargos formulados contra algunos numerales de los artículos 223 y 226 del Código Contencioso Administrativo, pues el actor no identificó claramente las disposiciones constitucionales que resultaban vulneradas.

4 Cfr. Ibíd. Sentencia C-142 de 2001. En dicha oportunidad, tal y como fue referido, la falta de claridad en la identificación de las normas constitucionales que se consideraban vulneradas, que sirvió de base para inhibir a la Corte de realizar un pronunciamiento de fondo tuvo que ver con el siguiente hecho: el actor consideró que las normas acusadas contrariaban 76 disposiciones constitucionales, no obstante, la Corte encontró que sólo respecto de 10 de ellos el actor hizo manifiesta una contradicción posible entre el sentido de la disposición constitucional infringida y las normas demandadas, sobre el que precedía un pronunciamiento de este Tribunal.

5 Cfr., entre varios, los Autos de Sala Plena 244 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño). En dichas oportunidades la Corte, al resolver el recurso de

súplica presentados por los actores, confirmó los autos en los que se inadmitió la demanda por no presentar razones “específicas, claras, pertinentes y suficientes”.

6 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-898 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. La Corte se inhibió de conocer la demanda contra algunos apartes de los artículos 186, 196, 208 y 214 del Decreto 1355 de 1970 por ineptitud en la demanda.

7 Cfr Corte Constitucional Sentencia C-143 de 1993 M.P. José Gregorio Hernández. Estudió la Corte en aquella ocasión la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 16 y 20 de la Ley 3a de 1986, 246, 249 y 250 del Decreto 1222 de 1986. En el mismo sentido puede consultarse la Sentencia C-428 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

8 Así, por ejemplo en la Sentencia C-362 de 2001; M.P. Alvaro Tafur Gálvis, la Corte también se inhibió de conocer la demanda contra Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 5º del Decreto 2700 de 1991, pues “del estudio más detallado de los argumentos esgrimidos por el demandante, como corresponde a la presente etapa procesal, puede deducirse que los cargos que se plantean aparentemente contra la norma atacada no lo son realmente contra ella”.

9 Sentencia C-504 de 1995; M.P. José Gregorio Hernández Galindo. La Corte se declaró inhibida para conocer de la demanda presentada contra el artículo 16, parcial, del Decreto 0624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, pues la acusación carece de objeto, ya que alude a una disposición no consagrada por el legislador.

10 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-1544 de 2000 M.P. José Gregorio Hernández Galindo. La Corte se inhibe en esta oportunidad proferir fallo de mérito respecto de los artículos 48 y 49 de la Ley 546 de 1999, por presentarse ineptitud sustancial de la demanda, debido a que el actor presentó cargos que se puedan predicar de normas jurídicas distintas a las demandadas. En el mismo sentido C-113 de 2000 M.P. José Gregorio Hernández Galindo, C-1516 de 2000 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, y C-1552 de 2000 M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

11 En este mismo sentido pueden consultarse, además de las ya citadas, las sentencias C-509 de 1996 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1048 de 2000 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-011 de 2001 (M.P. Alvaro Tafur Gálvis), entre otras.

12 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-568 de 1995 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. La Corte se declara inhibida para resolver la demanda en contra de los artículos 125, 129, 130 y 131 de la Ley 106 de 1993, puesto que la demandante no estructuró el concepto de la violación de los preceptos constitucionales invocados.

13 Estos son los defectos a los cuales se ha referido la jurisprudencia de la Corte cuando ha señalado la ineptitud de una demanda de inconstitucionalidad, por inadecuada presentación del concepto de la violación. Cfr. los autos 097 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y 244 de 2001 (M.P. Jaime Cordoba Triviño) y las sentencias C-281 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-519 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-013 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Gálvis), C-380 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-177 de 2001 (M.P. Fabio

Morón Díaz), entre varios pronunciamientos.

14 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero. La Corte se declara inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del inciso primero del artículo 11 del Decreto Ley 1228 de 1995, por demanda materialmente inepta, debido a la ausencia de cargo.

15 Cfr. la Sentencia C-447 de 1997, ya citada.

16 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-504 de 1993; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y Carlos Gaviria Díaz. La Corte declaró exequible en esta oportunidad que el Decreto 100 de 1980 (Código Penal). Se dijo, entonces: “Constituye un error conceptual dirigir el cargo de inconstitucionalidad contra un metalenguaje sin valor normativo y, por tanto, carente de obligatoriedad por no ser parte del ordenamiento jurídico. La doctrina penal es autónoma en la creación de los diferentes modelos penales. No existe precepto constitucional alguno que justifique la limitación de la creatividad del pensamiento doctrinal - ámbito ideológico y valorativo por excelencia -, debiendo el demandante concretar la posible antinomia jurídica en el texto de una disposición que permita estructurar un juicio de constitucionalidad sobre extremos comparables”. Así, la Corte desestimaba algunos de los argumentos presentados por el actor que se apoyaban en teorías del derecho penal que reñían con la visión contenida en las normas demandadas y con la idea que, en opinión del actor, animaba el texto de la Constitución.

17 Cfr. Ibíd. Sentencia C-447 de 1997.

18 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-269 de 1995 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Este fallo que se encargó de estudiar la Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 61 de 1993 artículo 1º literales b y f, es un ejemplo de aquellos casos en los cuales la Corte desestima algunos de los cargos presentados por el actor, puesto que se limitan a presentar argumentos de conveniencia.

19 Son estos los términos descriptivos utilizados por la Corte cuando ha desestimado demandas que presentan argumentos impertinentes a consideración de la Corte. Este asunto también ha sido abordado, además de las ya citadas, en la C-090 de 1996 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), C-357 de 1997 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-374 de 1997 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) se desestiman de este modo algunos argumentos presentados por el actor contra la Ley 333 de 1996 sobre extinción de dominio, C-012 de 2000 (M.P. Alfredo Beltrán Sierra), C-040 de 2000 (M.P. Fabio Morón Díaz), C-645 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-876 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-955 de 2000 (M.P. )C-1044 de 2000 (M.P. Fabio Morón Díaz), C-052 de 2001 (M.P. Alvaro Tafur Gálvis), C-201 de 2001 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

20 Sentencia C- 1144 de 2000

21 Igualmente, véase las Sentencias C-558 de 1996, C- 443 de 1997, C- 451 de 1999 , C-798 de 2000 , C-1406 de 2000 y C-205 de 2001.

22 Sentencia 094 de 2001. Véase de igual manera las Sentencias C- 447 de 1997, C-353 de

1998, C-372 de 1998, C-403 de 1998, C- 244 de 2001, C-898 de 2001, C-568 de 2001 y C-1052 de 2001.