

Sentencia C-690/03

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud sustantiva de la demanda

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Alcance

LEGISLADOR-Cláusula general de competencia

REPARTO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS ENTRE LEY Y REGLAMENTO-Finalidad

CLAUSULA GENERAL DE COMPETENCIA LEGISLATIVA-Imposibilidad de ejercicio de otras autoridades sin que previamente se haya expedido la ley que contenga la regulación básica

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Concreción por medio de reglamentos administrativos

RESERVA DE LEY-Concepto

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Concreción a través de la reserva de ley

RESERVA DE LEY-Alcance

RESERVA DE LEY-Modalidades especiales de la actividad legislativa

Las dos manifestaciones del principio de legalidad a las que se ha hecho referencia, la ordinaria y la derivada de las específicas reservas de ley, comportan consecuencias diferentes desde la perspectiva de la articulación de fuentes.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones, limitaciones o gravámenes

ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Regulación

RESERVA DE LEY-Imposibilidad de remisión a reglamento

CLAUSULA GENERAL DE COMPETENCIA-Diferencia con la reserva de ley

RESERVA DE LEY-Remisión a normas reglamentarias

RESERVA DE LEY-De la propia norma se desprenden los parámetros que permiten especificar la articulación de las fuentes

CONCEPTO JURIDICO-Susceptibles de concreción por la autoridad administrativa

RESERVA DE LEY-Posibilidad de remisión expresa a la Administración

RESERVA DE LEY EN MATERIA PENAL-Posibilidad de que el legislador acuda a los denominados tipos penales en blanco

RESERVA DE LEY-Régimen disciplinario de los funcionarios públicos

RESERVA DE LEY-Determinación de la regulación de los servicios públicos

RESERVA DE LEY-Articulación de fuentes

RESERVA ESPECIAL DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Expresión de los principios de representación popular y democrática

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Desconocimiento

RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA-Principio de certeza

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos del tributo

En desarrollo del principio de legalidad en materia tributaria, corresponde a las corporaciones de elección popular definir de manera clara e inequívoca todos los elementos del tributo, sin que sobre la materia quepa remisión al reglamento, la Corte, en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No vulneración por remisión a la Administración cuando existan razones de orden técnico o administrativo

ELEMENTOS DEL TRIBUTO-Determinación política estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Elementos de la obligación tributaria

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Rigor en materia de remisiones a la Administración o reglamento

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Posibilidad de remisión sobre concepto

Es posible que la remisión recaiga sobre conceptos que no obstante no tener un carácter unívoco en la ciencia económica sean determinables, a partir de ciertos parámetros.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Concepto

PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Fijación para efectos tributarios

PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Método incorporado al Estatuto Tributario

PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Aplicación de guías de la OCDE para la interpretación de normas

ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Objetivos

JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Remisión a la OCDE para el señalamiento

ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Ausencia de señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición

JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Concepto indeterminado

PARAISO FISCAL-Concepto

Se considera que una determinada jurisdicción puede calificarse como un PARAISO fiscal cuando ofrece ventajas tributarias atractivas para el capital y la actividad financiera de

personas no residentes en ella, al amparo de legislación laxa en materia de controles y poco transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados.

PARAISO FISCAL-Identificación

PARAISO FISCAL-Señalamiento depende en gran medida de consideraciones de tipo político

PARAISO FISCAL-Sistema de evaluación y calificación

PARAISO FISCAL-Inclusión o no de los listados de la OCDE obedece a procesos de negociación

ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Paraísos fiscales junto con regímenes de preferencia tributaria hacen parte de la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones

COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE JURISDICCIONES-Alcance

ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Identificación de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales

NORMA ACUSADA-Remisión a la listas de la OCDE es un dato externo que no comporta delegación de facultad

JURISDICCION DE MENOR IMPOSICION-Indeterminación de la expresión

COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE JURISDICCIONES-Escenario

ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Identificación de paraísos fiscales cooperadores y no cooperadores

PARAISO FISCAL-Facultad de la OCDE para incluir o no a las jurisdicciones de países miembros

PARAISO FISCAL-Efectos de la inclusión o no a un determinado Estado o jurisdicción

NORMA ACUSADA-Efectos para Colombia de la remisión de listado sobre paraísos fiscales de la OCDE

LEY-Remisión a un organismo internacional no puede comprometer la autonomía del Estado en su política fiscal de comercio exterior o de relaciones exteriores

LEY-Imposibilidad de hacer remisión a un organismo internacional con efecto vinculante directo

NORMA ACUSADA-Remisión a la OCDE en relación con los paraísos fiscales contraría la Constitución

ESTATUTO TRIBUTARIO-Regulación de un sistema de precios de transferencias

SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Remisión a las guías para empresas multinacionales y administraciones fiscales de la OCDE

SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Objeto de la remisión a las guías de la OCDE

SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Remisión a las guías es un instrumento auxiliar

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Solo la ley puede ser fuente de tributos/OBLIGACION TRIBUTARIA-Facultad de concreción de elementos indeterminados

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Elementos esenciales de la obligación

TRIBUTO-Articulación de fuentes formales del derecho para la creación y aplicación conforme a la Constitución

GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Carácter de normas interpretativas

GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Delimitan las posibilidades interpretativas que pudieran derivarse del Estatuto Tributario

NORMA INTERPRETATIVA-Restricción al contenido de la ley a cuya interpretación se aplica

NORMA INTERPRETATIVA-Debe tener la misma jerarquía y condiciones de la norma interpretada

GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-

Imposibilidad de interpretar la ley por cuanto son normas que no tienen tal rango

ESTATUTO TRIBUTARIO-Remisión a las guías de la OCDE es inexecutable

JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Son aquellas que señale el Gobierno

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Elementos esenciales han sido definidos directamente por el legislador

NORMA ACUSADA-Aplicación no afecta de manera directa la base gravable del impuesto a la renta

REGLAMENTO-No puede ser fuente autónoma de obligaciones o gravámenes

SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Aplicación

NORMA ACUSADA-Remisión al sistema de fijación de los precios de transferencia no afecta la base gravable del impuesto a la renta

JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Tipos de interpretación

JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Ambito de indeterminación del concepto no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio

De la definición que se adopte en relación con el concepto de “jurisdicciones de menor imposición”, así ella no incida de manera directa sobre la base gravable del impuesto de renta, se derivan importantes obligaciones y consecuencias para los contribuyentes, y encuentra la Corte que su ámbito de indeterminación no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio. En la medida en que no se ha desarrollado un criterio para establecer el ámbito del concepto de menor imposición y que la ley no fija los parámetros para establecerlo, haría falta ese mínimo de materialidad legislativa que resulta indispensable como soporte de la actividad reglamentaria del Gobierno.

PARAISO FISCAL-Definición comporta un margen de discrecionalidad para la Administración

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-No desconocimiento por dejar a la Administración la especificación de algunos elementos del tributo

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Resulta admisible la remisión al Reglamento por consideraciones técnicas

ACTIVIDAD REGLAMENTARIA-Se tiene como válida cuando sea necesaria para la cabal ejecución de la ley

PARAISO FISCAL-Señalamiento por parte de la Administración

PARAISO FISCAL-Determinación y discrecionalidad debe ser estricto

NORMA ACUSADA-Afectación directa de los elementos del tributo

PARAISO FISCAL-Condición para el ejercicio de la labor de determinación

PARAISO FISCAL-Remisión al gobierno nacional para determinación es inexecutable

Referencia: expediente D-4454

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 28 (parcial), 82 y 83 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".

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D. C., doce (12) de agosto de dos mil tres (2003).

## I. ANTECEDENTES

El ciudadano Juan Guillermo Saldarriaga Sanín, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, demandó la inexecutable de los artículos 28 (parcial), 82 y 83 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".

La Corte mediante auto de febrero diez de 2003, proferido por el Despacho del magistrado sustanciador, admitió la demanda y ordenó comunicarla al Ministro de Hacienda y Crédito

Público, al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), para que intervengan impugnando o defendiendo la disposición acusada.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

## II. TEXTO DE LA NORMAS ACUSADAS.

A continuación se transcribe el texto de las disposiciones demandadas, tal como fueron publicadas en el Diario Oficial 45.046 de 27 de diciembre de 2002 y en las que el actor incluye "... subrayas y resaltado para mayor claridad":

"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

DECRETA:

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 260-6. Jurisdicción de menor imposición fiscal. Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los

precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para efectos del presente artículo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen las transacciones a que se refiere el inciso anterior deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. Son jurisdicciones de menor imposición aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE o el Gobierno Nacional”.

(...)

“Artículo 260-9. Interpretación. Para la interpretación de lo dispuesto en este capítulo, serán aplicables la Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario”.

(...)

“Artículo 82. Otros pagos no deducibles. Adiciónase un parágrafo 2° al artículo 124-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

Parágrafo 2°. No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y remesas.

Este tratamiento no les será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que hayan sido registrados antes de la vigencia de la presente ley que se realicen a entidades financieras con ocasión de créditos registrados ante el Banco de la República”.

(...)

“Artículo 83. Adiciónase el artículo 408 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

Parágrafo. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y éste sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el Gobierno colombiano, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), sin perjuicio de la aplicación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas, a la tarifa del siete por ciento (7%)”.

### III. LA DEMANDA

#### 1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Considera el accionante que con las disposiciones acusadas se vulneran los numerales 1° y 10° del artículo 150 y el artículo 338 de la Constitución Política.

#### 2. Fundamentos de la demanda

2.1. El accionante sostiene que se vulnera el artículo 150 numeral 1° del Texto Fundamental, cuando el Congreso de la República, contrariando lo previsto en el ordenamiento Superior, desconoce su obligación de “hacer las leyes” y se limita a delegar dicha facultad, en las decisiones que adopte un organismo foráneo como lo es la OCDE.

2.2. Por otra parte, el demandante considera que las normas acusadas, con excepción del nuevo artículo 260-9 del Estatuto Tributario, violan el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, cuando a partir de la delegación que realizan en el Gobierno Nacional de la potestad de determinar las “jurisdicciones de menor imposición” y los “paraísos fiscales”, autorizan mediante facultades extraordinarias - ilimitadas en el tiempo -, la imposición o variación de las cargas tributarias.

Concluye el accionante que: “[c]on la remisión a la voluntad de un tercero y con el otorgamiento de licencia para legislar sin limitaciones al Gobierno Nacional, como se ha indicado, quedan la OCDE y el Ejecutivo con facultades para, a su arbitrio, sin examen del legislador legítimo en materia impositiva de carácter nacional y por fuera del escrutinio de constitucionalidad, señalar reglas que conduzcan a desconocer al contribuyente costos con el

consecuente aumento de impuestos e imponer nuevas cargas para que el contribuyente pueda deducir sus costos, teniendo que asumir unas mayores cargas impositivas ...”.

2.3. Por último, afirma que las disposiciones acusadas vulneran el artículo 338 de la Constitución Política, referente al principio democrático de representación en la imposición de tributos, en cuanto dichas normas facultan al Gobierno y a la OCDE para señalar directa o indirectamente los sujetos activos, pasivos y los hechos gravables de la obligación tributaria. En efecto, nótese como: “(...) por obra y gracia de esas determinaciones de la OCDE o del Gobierno nacional, quedan expuestos a ser gravados hechos nuevos y sujetos que no ejercen actividades en el país (retenciones), olvidando de paso el principio de territorialidad de la ley”.

#### IV. INTERVENCIONES

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

La ciudadana Ivonne Johana Alvarez Moreno, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino dentro del proceso de la referencia con el objeto de solicitar a la Corte declarar exequibles las normas acusadas, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

1.1. El antecedente de las disposiciones acusadas se encuentra en la necesidad de prever mecanismos de cooperación entre los gobiernos y las organizaciones internacionales, destinados a determinar el real beneficio económico de las operaciones de intercambio internacional, con el objeto de salvaguardar la integridad de la base gravable de las obligaciones tributarias. Así, señala que: “en las operaciones realizadas por los grupos multinacionales, puede ocurrir que mediante manipulación de los precios entre los miembros del grupo, se transfieran artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a paraísos fiscales, también así la transferencia artificial de utilidades, de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales. La finalidad de estas transferencias es reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones”.

De acuerdo con lo anterior, la interviniente estima que las normas acusadas al regular el tema de los precios de transferencia<sup>1</sup>, permiten la consecución de mayores recursos con el fin de superar la crisis fiscal que atraviesa el Estado colombiano.

Por eso, a su juicio “con la introducción de este 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”.

Sin embargo, contrario a lo expuesto por el demandante, los artículos acusados no facultan al Gobierno Nacional ni a la OCDE, para señalar directa o indirectamente los sujetos activos, pasivos y los hechos gravables de la obligación tributaria. En efecto, una interpretación contextualizada de dichas disposiciones, permite concluir que la obligación principal, es decir, el impuesto a la renta, se encuentra claramente determinado en todos sus elementos en normas vigentes anteriores a la reforma. De suerte que los artículos demandados simplemente establecen unos elementos de referencia, como lo son algunos datos indicativos suministrados por el Gobierno Nacional y la OCDE.

En estos términos, afirma el interviniente que “... en ningún momento el legislador está facultando, ni al Gobierno Nacional ni a la OCDE, para que como parte de la ley determinen unos elementos constitutivos del tributo sobre la renta, tan sólo se establecen unas obligaciones tributarias que coadyuvan al cumplimiento de la obligación tributaria principal. De igual forma se establece en la ley que se tomarán los referentes dados por el Gobierno Nacional o por la OCDE, que permitan determinar el tributo respectivo, dado que los sujetos pasivos no tienen la misma calidad contributiva (...), pues se trata de sujetos pasivos (personas naturales o jurídicas) que se encuentran sujetos a diferentes jurisdicciones fiscales, por lo que es necesario, establecer la obligación tributaria a partir de los datos referenciales suministrados por el Gobierno Nacional o por la OCDE, los cuales son idóneos y permiten reglamentar dichas operaciones dentro del marco de la ley tributaria colombiana”.

1.2. Por otra parte, sostiene que las normas acusadas acuden a dicho sistema de determinación del impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que dichos datos referenciales que deben ser suministrados por el Gobierno Nacional o por la OCDE son por

esencia cambiantes a nivel global y, por lo mismo, sería imposible determinarlos ex - ante a través de Ley.

Circunstancia que en su opinión no es contraria al principio de legalidad en la determinación de los tributos. Para el efecto, cita un pronunciamiento de esta Corporación, en el cual se afirmó que: “..No se opone al principio de legalidad de los tributos, que el legislador, sin fijar todos los elementos en forma completa, proporcione criterios objetivos de acuerdo con los cuales otras autoridades puedan precisarlos, pero en tal evento la facultad que se confiere a esas autoridades no es para ejercer actos de voluntad, sino, apenas, de conocimiento. Lo que importa, entonces, es que cada elemento del tributo sea determinable con base en las guías que señale el legislador...”<sup>2</sup>.

Acorde con lo anterior, manifiesta que “no puede considerarse que el legislador, por haber establecido una remisión a las recomendaciones que en materia de paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y guías sobre precios de transferencia emita el Gobierno Nacional y la OCDE, este otorgando al Gobierno Nacional o a la mencionada organización la facultad de legislar en materia tributaria, sino que por el contrario lo hace con el fin de establecer un instrumento para hacer efectiva la aplicación del tributo, sin que esto constituya una contradicción con el principio constitucional de legalidad”.

Así mismo, la interviniente considera que las disposiciones acusadas corresponden al libre ejercicio de la facultad del legislador de establecer criterios de aplicación de la ley en razón del territorio y que, sin desconocer el ordenamiento constitucional, persiguen establecer una metodología clara y necesaria para demostrar la real carga impositiva que se deriva de las operaciones celebradas entre vinculados económicos.

1.3. A continuación, la representante del Ministerio destaca la naturaleza y las funciones de la OCDE, señalando que se trata de una organización internacional intergubernamental que reúne a los países industrializados de economía de mercado, con los siguientes objetivos:

- Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.

- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

En relación con el tema de la demanda, señala que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE -, ha realizado diversos estudios y publicaciones sobre la importancia de desarrollar un marco legal para luchar contra la competencia fiscal desleal, en aras de controlar primordialmente el establecimiento de paraísos fiscales, mediante la consagración de una normatividad homogénea a escala mundial.

Agrega la interviniente que no es el primer caso en el que el legislador ha establecido como referencia las consideraciones de la OCDE, “pues ya en la Ley 150 de 1994 ‘por medio de la cual se aprueba el Tratado General de Cooperación y Amistad entre la República de Colombia y el Reino de España’, para establecer créditos comerciales, se toma como referencia las condiciones que señale la OCDE. Esta ley, como los tratados que aprueba, fue declarada exequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-130 de 1995”.

“1. Las facultades extraordinarias otorgadas al Ejecutivo por parte del legislativo (numeral 10 del artículo 150 de la C.P), no pueden ser concedidas con el fin de establecer tributos de carácter permanente.

1. Las facultades extraordinarias son expresamente conferidas, es decir, no se puede presumir una delegación tácita de la facultad legislativa. Dichas facultades deben estar expresamente conferidas, deben concederse sobre temas específicos, no prohibidos por la Constitución y la ley y no pueden ser de carácter permanente sino por un tiempo limitado.

1. Adicionalmente, no puede argumentar el actor que en los artículos demandados el legislador confiera al ejecutivo facultades legislativas en virtud de la concesión de unas facultades extraordinarias, pues es obvio que sí el legislador hubiese querido conferir las mencionadas facultades en este punto, lo había expresado así, tal y como lo hizo en el

artículo 60 de la misma ley, en el cual se conceden facultades extraordinarias al presidente de la República para que expida el régimen procedimental y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales”.

Por lo anteriormente expuesto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita la declaratoria de exequibilidad de los artículos demandados.

## 2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-

La ciudadana Myriam Jeanet Romero Cruz, en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -, intervino dentro del proceso de la referencia con el objeto de solicitar a la Corte declarar la exequibilidad de las normas acusadas, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

2.1. Para la interviniente el juicio de inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas, exige un estudio previo en relación con la figura de los precios de transferencia, adicionada en el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 y objeto de la presente demanda de inexecuibilidad.

A juicio de la representante de la DIAN, el sistema de precios de transferencia se puede definir en cuanto a su fin como el conjunto de “... principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional”<sup>3</sup>

A partir del citado problema de tributación, se ha decidido acudir a un sistema de cooperación en materia tributaria entre los distintos gobiernos y las organizaciones internacionales, siguiendo para el efecto las directrices del Banco mundial, el Fondo Monetario Internacional y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE-. Dicho sistema de cooperación pretende, en primer lugar, evitar que los grupos multinacionales manipulen los precios entre los miembros del grupo, transfiriendo artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive paraísos fiscales, así como evitar la transferencia artificial de utilidades, de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales y, en segundo término, ajustar los sistemas impositivos de los distintos países a un régimen uniforme de tributación, en aras de controlar la doble o

múltiple imposición sobre las mismas rentas gravables.

En este orden de ideas, la OCDE ha hecho suya la problemática de los precios de transferencia, sugiriendo como principio rector el denominado “arm’s length”, 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 como empresas independientes en el mercado libre.

De suerte que, con base en este principio, “se otorga un tratamiento tributario igual a las empresas multinacionales y a las empresas independientes, poniéndolas sobre las mismas bases para efectos tributarios. Este principio obliga a las empresas multinacionales a determinar sus precios de transferencia tal como lo harían empresas independientes en análogas circunstancias, so pena que las autoridades fiscales de los países donde operan entren a modificar dichos precios, determinándolos en línea con el precio estándar”.

En desarrollo del citado principio, el artículo 260-6 adicionado por el artículo 28 de Ley 788 de 2002 (ahora demandado), establece una presunción iuris tantum o de hecho, en virtud de la cual, salvo prueba en contrario, “se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, imponiendo a dichos contribuyentes el deber de cumplir con las obligaciones de preparar y conservar documentación comprobatoria y la obligación de presentar declaraciones informativas de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas”.

A partir de lo cual es posible concluir que la Administración tributaria tiene la facultad para revisar y objetar el valor de los bienes y/o servicios fijados por el contribuyente, cuando dicha declaración tenga como propósito aminorar las cargas impositivas del grupo.

2.2. En relación con la presunta delegación de facultades legislativas del Congreso de la República a las decisiones que adopte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, la interviniente considera que el cargo no está llamado a prosperar, toda

vez que el Congreso de la República, en ejercicio de su potestad legislativa no sólo tiene competencia para establecer tributos, sino también para adoptar sistemas impositivos, como el contenido en el capítulo sobre precios de transferencia, con el fin de adecuar la legislación colombiana a las actuales tendencias internacionales en el manejo impositivo.

La remisión efectuada por el legislador en los artículos acusados no puede ser entendida como una delegación de la facultad legislativa que a éste le compete, sino simplemente como el ejercicio de la discrecionalidad de que goza en la expedición de las leyes, “cuyo único límite lo constituyen los mandatos constitucionales que consagran derechos, deberes y garantías y que constituyen principios y valores esenciales del orden constitucional, los que en ningún momentos son desconocidos por las disposiciones acusadas como inconstitucionales”.

Desde esta perspectiva, a juicio de la representante de la DIAN, el legislador se encuentra facultado para establecer los procedimientos y hacer las remisiones que considere pertinentes, siempre que se respeten los mandatos constitucionales y éstos propendan por el logro de fines constitucionalmente legítimos. Así, en las disposiciones acusadas, tan sólo se establece un mecanismo para hacer efectiva la presunción establecida en la Ley, sin suponer la delegación de la facultad legislativa.

De este modo, el interviniente manifiesta que: “Si el legislador no hubiera establecido en la norma los criterios que se adoptarían para determinar cuáles son las jurisdicciones de menor imposición, indicando que serán las señaladas por la OCDE o el Gobierno Nacional, la norma resultaría inoperante, por esta razón se acude además del Gobierno Nacional, a la OCDE, organismo que cuenta con un amplio reconocimiento a nivel internacional y que ha desarrollado esfuerzos tendientes a lograr una mayor efectividad en el control fiscal y una más justa competencia y distribución de la renta proveniente de actividades internacionales (...)”

Y mas adelante, reitera que: “Si no se acudiera a la experiencia de la OCDE, con la finalidad de establecer tanto las jurisdicciones de menor imposición como los paraísos fiscales, la administración tributaria colombiana, por lo menos actualmente, no contaría con las adecuadas y suficientes fuentes de información a nivel nacional que le permitieran determinar con certeza cuáles jurisdicciones pueden ser catalogadas como de menor

imposición ni tampoco como paraísos fiscales, por corresponder ésta información precisamente a un serio y completo estudio realizado por organismos internacionales, contando para ello con la cooperación que en cumplimiento de convenios de información proveen no sólo sus países miembros sino los no miembros. Se vería de esta manera muy limitada en su accionar la administración tributaria y los resultados no serían los pretendidos con la incorporación de normas como las de precios de transferencia a las que se ha hecho referencia”.

En conclusión, quien crea los gravámenes, es quien se encuentra facultado constitucionalmente para introducir todos los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario para adecuarlo a las tendencias internacionales, siempre que no se oponga a los principios y valores esenciales del orden constitucional.

2.3. Señala la interviniente que la ley no ha conferido facultades extraordinarias ilimitadas en el tiempo al Gobierno Nacional para determinar las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales, porque el Congreso de República al remitir a la OCDE y al Gobierno nacional para esos efectos, “sólo actuó en ejercicio de su amplia potestad legislativa, señalando los instrumentos con los que la administración puede contar para definir unos elementos cuya determinación resulta indispensable para una adecuada ejecución de la ley”.

2.4. Expresa, por otra parte, que es el legislador quien directamente en las normas acusadas señala las reglas que permiten desconocer costos y deducciones, auxiliándose para ello en los criterios del Gobierno Nacional y de la OCDE, que permiten contar con instrumentos ágiles en aras de establecer qué jurisdicciones son de menor imposición y en qué lugares existen paraísos fiscales.

Adicionalmente, estima que las normas acusadas tan sólo reconocen la facultad del Gobierno para ejercer su potestad reglamentaria, a partir del señalamiento expreso de algunas materias que en criterio de la Ley deben ser objeto de reglamentación. Ello, en atención a la imposibilidad del legislador de regular de manera minuciosa toda la materia relacionada con los precios de transferencia.

En estos términos, manifiesta que:

“pretender regular algunas materias en su integridad a través de leyes, iría en contra de los principio de eficiencia, economía y celeridad que deben orientar la función administrativa, pues no se contaría con instrumentos ágiles como el reglamento que en todo caso se debe ceñir a lo que previamente ha dispuesto la ley, sino que se tendría que acudir a los trámites requeridos para la aprobación de una ley, en detrimentos de los principios de eficacia, economía y celeridad antes referidos.

No resultaría práctico, por la gran movilidad de los temas económicos y fiscales que exigen decisiones oportunas, que se requiriera de todo un trámite legislativo para conocer o desconocer jurisdicciones que se consideren como de menor imposición o para la inclusión o exclusión de paraísos fiscales, o para la modificación de guías sobre precios de transferencia; éste trámite que incluye la elaboración, presentación, reparto, discusión, aprobación, sanción y publicación de la ley, haría que resultaran inoperantes las normas que regulan los precios de transferencia”.

2.5. Frente a la presunta violación del artículo 338 de la Constitución Política, la representante de la DIAN sostiene que: “el legislador no delegó en el Gobierno Nacional ni en la OCDE el principio democrático de representación en los tributos no facultó para señalar directa ni indirectamente sujetos activos, pasivos y hechos gravables. Los precios de transferencia únicamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto cuyos elementos esenciales, se encontraban previamente definidos por el legislador”.

Finalmente, expresa que no se desconoce el principio de territorialidad, en cuanto el legislador se encuentra facultado para establecer los criterios de aplicación de la Ley en razón del territorio. En este orden de ideas, por ejemplo, pueden gravarse servicios que se prestan por fuera del territorio nacional y cuyo destinatario final está ubicado en Colombia.

### 3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT-

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, representado por el ciudadano Juan de Dios Bravo González, en concepto emitido por invitación de la Corte solicita declarar inexecutable las disposiciones acusadas, con excepción del artículo 28 en relación con la adición al artículo 260-9 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

Después de realizar unas breves consideraciones sobre la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo, OCDE, señala que debe tenerse en cuenta que los pronunciamientos de ese organismo no constituyen normas supranacionales para sus miembros, quienes deben incorporarlas a sus legislaciones, y que no existen mecanismos de divulgación masiva de esos pronunciamientos. Agrega que en relación con los paraísos fiscales se ha producido un cambio en las parámetros aplicados a ese efecto por la OCDE, puesto que en la actualidad las jurisdicciones no se clasifican bajo el concepto de “paraísos fiscales”, sino como paraísos fiscales cooperadores y no cooperadores, que en dicha clasificación intervienen razones extra-tributarias y que los criterios de cooperación se miden primordialmente respecto de los países miembros de la OCDE.

Al referirse a los cargos de la demanda, el Instituto señala, en primer lugar, que las normas acusadas no desconocen los numerales 1° y 10 del artículo 150 de la Constitución Política, puesto que “[s]in mayor esfuerzo interpretativo de las normas tributarias mencionadas el Instituto llega a la conclusión de que ni el artículo 260-6 ni el 260-9, facultan al ejecutivo y muchísimo menos a la OCDE, para decretar impuestos, en la medida en que de ellos no se desprende autorización alguna para redactar y promulgar decretos, con fuerza de ley, en materia tributaria, por cuanto las normas, el parágrafo del artículo 260-6, simplemente se limita a expresar que la OCDE o el Gobierno Nacional pueden determinar qué países se consideran jurisdicciones de menor imposición y el 260-9, dispone que para efectos de lo relacionado con los precios de transferencia en Colombia, se aplicará la guía sobre precios de transferencia aprobados por la OCDE para empresas multinacionales y administraciones fiscales”

Por otra parte, a juicio del ICDT, la presunción que se establece en la primera parte del artículo 28 acusado (260-6 del Estatuto Tributario) no es contraria a la Constitución, puesto que, en la medida en que admite prueba en contrario, se considera un instrumento de control tributario constitucionalmente admisible, tal como ha sido señalado por la jurisprudencia y la doctrina.

Sin embargo, la previsión del parágrafo de la norma demandada, en cuanto remite al señalamiento que haga la OCDE, o delega en el Gobierno el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, si es, en criterio del Instituto, contraria al artículo 338 de la Constitución Política, puesto que si el contribuyente no logra desvirtuar la presunción

establecida en la primera parte de la norma, indudablemente la base gravable del impuesto sobre la renta se verá afectada por las decisiones que tomen sobre estos aspectos la OCDE o el Gobierno Nacional, con lo cual dicha base imponible no estaría fijada directamente por el legislador, como lo ordena el mandato constitucional.

En relación con el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, expresa el interviniente que el mismo no resulta contrario al principio de legalidad tributaria, en razón a que las guías de la OCDE a las que la norma se refiere son meramente interpretativas, sin carácter vinculante para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Considera el Instituto, que de la regulación contenida en el artículo 82 de la Ley 788 de 2002, se desprende que "... no solamente la base gravable queda supeditada a la declaratoria de paraíso fiscal que haga la OCDE o el Gobierno Nacional, sino que además se crean nuevos sujetos pasivos, al someter a gravamen los pagos o abonos en cuenta, inclusive los no constitutivos de renta en Colombia, realizados a las entidades situadas en paraísos fiscales, con retenciones en la fuente tanto a título de renta como de remesas, lo cual a juicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, constituye una clara violación del principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución ...".

Situación similar a la anterior, se presenta, a juicio del ICDT, con la norma prevista en el artículo 83, toda vez que si la OCDE o el Gobierno Nacional establecen que un determinado país es paraíso fiscal, la tarifa aplicable es la que surge del hecho de la clasificación efectuada por un organismo diferente al Congreso.

Por último, en salvamento de voto al anterior concepto, el ciudadano Alberto Múnera Cabas sostiene que el artículo 28 de la ley 788 de 2002 (260-9 E.T) es igualmente contrario a la Constitución Política. A su juicio, dicha disposición desconoce el artículo 338 del Texto Superior, en cuanto a que el verdadero sentido de las mencionadas "guías", es servir de fuente para la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones (artículo 260-1) y, consecuentemente, para establecer la base gravable de los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El representante del Ministerio Público solicitó la declaratoria de exequibilidad del artículo 28, de inexecuibilidad del artículo 83 y de exequibilidad condicionada del artículo 82 de la Ley 788 de 2002, con base en las siguientes consideraciones:

1. Inicialmente considera que el sistema de precios de transferencia constituye una herramienta indispensable para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando se celebren operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas. Según su parecer, no puede catalogarse dicha herramienta como un elemento principal del tributo, ya que éstos han sido previamente definidos y determinados por el legislador, en el libro primero del Estatuto Tributario.

2. Señala la Vista Fiscal, en relación con el artículo 28 que las remisiones previstas en la ley a la OCDE y al Gobierno Nacional, son razonables y no vulneran el principio de legalidad tributaria, pues apuntan a la determinación de aspectos eminentemente técnicos y administrativos que obedecen a estudios que escapan a la órbita funcional del legislador. En esta medida, se trata de “sub elementos” o “variables” que no inciden directamente en los elementos principales del tributo.

En efecto, “fenómenos tan dinámicos y fluctuantes que surgen de la economía de mercado a nivel mundial, sería imposible preverlos en un cuerpo normativo con vocación de permanencia y, por lo tanto, pretender que el legislador regule directamente dichos aspectos, contraría la naturaleza misma de la figura de precios de transferencia”.

3. En relación con el artículo 82, el Procurador sostiene que la norma es constitucional tan sólo en el entendido de que no serán constitutivos de costo o deducción, los pagos o abonos en cuenta realizados a las personas ubicadas en el paraíso fiscal, cuando no se hubiere realizado la retención en la fuente en los casos en que ésta proceda, de conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario. Lo contrario, conllevaría a la vulneración de los artículos 83 (buena fe) y 13 (igualdad) de la Carta Fundamental, el primero, por comportar una presunción según la cual siempre que se realiza una operación con una persona ubicada en un paraíso fiscal se tiene la intención de defraudar siempre al fisco, y, el segundo, “porque cuando la persona a quien se le hace el pago o abono en cuenta no está en el paraíso fiscal no se le retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero en cambio a los que están en dicha jurisdicción se le aplica la retención aun cuando no se renta de fuente

nacional”.

4. En torno al artículo 83 de la Ley 788 de 2002, la Vista Fiscal afirma que desconoce el artículo 13 Superior, pues cuando las personas “... a quienes se les hace el pago o abono en cuenta no están ubicadas en un paraíso fiscal, no se les retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero en cambio, a las que están en dicha jurisdicción, por ese sólo hecho, se les aplica la retención en comento aún cuando no constituya una renta de fuente nacional, gravándolas por concepto de sus rentas de origen nacional y extranjero, lo cual a primera vista establece un trato diferente que carece de toda justificación razonable y proporcional”.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, porque las normas acusadas hacen parte de una ley de la República.

### 2. El problema jurídico

2.1. Ineptitud Sustantiva de la demanda en el cargo por violación del artículo 150 numeral 10 de la Constitución Política.

El demandante expresa que, en su concepto, las disposiciones acusadas son contrarias al numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, porque en ellas se delega en el gobierno y en un organismo internacional la facultad legislativa para determinar los elementos integrantes de un impuesto, algo que la citada disposición constitucional expresamente prohíbe, y, además, porque las facultades extraordinarias conferidas en las disposiciones acusadas no tienen previsto límite temporal, tal como lo exige la Constitución.

Observa la Corte que para que pueda adelantarse el juicio de constitucionalidad en torno a una ley de facultades extraordinarias legislativas es necesario que tal ley exista y haya sido demandada. Pero cuando la existencia de una ley de facultades es producto de un equivocado entendimiento del actor, que no corresponde con la realidad, no hay materia

sobre la cual pueda recaer el juicio de constitucionalidad.

Para que pueda trabarse el juicio de constitucionalidad es necesario que estén acreditados los dos extremos que determinan la comparación que debe hacer la Corte: la norma acusada y la norma constitucional que se estima violada. De allí que en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 se disponga que las demandas de inconstitucionalidad deben contener tanto el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, acompañando una transcripción de las mismas, como el señalamiento de las normas constitucionales que se consideran infringidas, así como el concepto de la violación. De esta manera, por ejemplo, si se demanda una norma por ser violatoria de una disposición que no hace parte de la Constitución, bien sea porque fue derogada o porque nunca se incorporó a la Carta Fundamental (v.gr. porque no obstante haber sido propuesta en el Congreso y haber cumplido parte del trámite previsto en la Constitución para los Actos Legislativos, no fue finalmente aprobada), no hay lugar al juicio de constitucionalidad. En ese caso el papel de la Corte se reduciría a una mera verificación fáctica: la norma que se tiene como violada no hace parte de la Constitución y por consiguiente no es posible hacer un juicio de constitucionalidad. Con base en la demanda no sería posible, en tal caso, que la Corte se pronuncie sobre la constitucionalidad o no de la norma acusada, porque no habría término de comparación para el ejercicio del control. Del mismo modo, la jurisprudencia, de manera reiterada, ha dicho que se requiere que el contenido normativo acusado debe ser realmente existente y no un mero producto de la imaginación del actor. En este último caso tampoco es posible el juicio de constitucionalidad por cuanto el pronunciamiento de la Corte recaería, no sobre la norma cuya expresión formal se acusa, sino sobre el sentido que le atribuye el actor y que es ajeno a la misma.

Toda ley de facultades extraordinarias legislativas es expresa, sin que sea posible que se den facultades extraordinarias de manera implícita. En presencia de una ley de facultades, y si el asunto llega al conocimiento de la Corte conforme a las normas que regulan su competencia, procede el juicio de constitucionalidad, para establecer, según sea el caso, si se han cumplido los requisitos de procedimiento en el trámite de la ley y si, además, las facultades conferidas se acomodan a las condiciones previstas en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución. Pero cuando no hay un acto expreso del Congreso que delegue en el gobierno el ejercicio de la facultad legislativa en los términos de esa disposición constitucional, si se considera que en una ley se atribuye al gobierno o a otra entidad el ejercicio de

competencias propias del Congreso a través de la ley, lo que ocurre es que se habría violado el principio de legalidad o de reserva de ley, en cualquiera de sus diferentes manifestaciones, asunto que es ajeno a la institución de las facultades extraordinarias legislativas.

En el presente caso resulta evidente que en los artículos demandados no se reviste al Gobierno de facultades extraordinarias legislativas en los términos del artículo 150 numeral 10 de la Constitución, y por consiguiente el cargo por violación de dicha disposición es inepto y la Corte se inhibirá de pronunciarse en torno al mismo.

## 2.2. Cargos por violación de los artículos 150 y 338 de la Constitución

A partir de los planteamientos de la demanda y de las consideraciones de los intervinientes, encuentra la Corte que es necesario establecer los siguientes aspectos:

2.2.1. Si resulta contraria al principio de legalidad, contenido de manera general en el artículo 150 y de manera especial en el artículo 338 de la Constitución, la remisión que en las disposiciones acusadas se hace al Gobierno Nacional y a la OCDE para que señalen cuales son las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales a los que tales disposiciones se refieren.

2.2.2. Del mismo modo, si resulta contraria al principio de legalidad, la remisión que se hace en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario a las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE.

Para el demandante, las disposiciones acusadas delegan en el Gobierno y en la OCDE la facultad de determinar, mediante el señalamiento de jurisdicciones de menor imposición, paraísos fiscales y guías de precios de transferencia, los elementos integrantes del impuesto sobre la renta, como sujetos activos y pasivos, hecho generador y base gravable, con lo cual se viola el principio de legalidad en materia tributaria.

En el concepto presentado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se concluye que la remisión que las disposiciones acusadas hacen al Gobierno y a la OCDE para señalar cuales son las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales, tiene una clara incidencia sobre la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria y

resulta violatoria de la Constitución, debido a que tales elementos esenciales ya no serían fijados directamente por la ley. No considera, por otra parte, el Instituto, que la remisión a las guías sobre precios de transferencia de la OCDE sea contraria a la Constitución, en la medida en que, en tanto se trata de la aplicación de criterios de interpretación, contribuye a precisar la base gravable y puede constituirse en valiosa herramienta para excluir la arbitrariedad en la determinación oficial de los gravámenes. Una opinión disidente del Instituto, considera que también esa remisión a las guías de la OCDE resulta inconstitucional, porque si se considera que tales guías son congruentes con el Estatuto Tributario, inexorablemente deberán aplicarse para determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y las deducciones, y por consiguiente la base gravable. Y si, por el contrario, la DIAN concluye que las guías no son congruentes con el Estatuto Tributario, tal decisión tendría también una incidencia directa sobre la determinación de los elementos del tributo.

El Ministerio Público, finalmente, considera que las remisiones previstas en las disposiciones acusadas, son razonables a la luz de la Constitución, que no exige, en desarrollo del principio de legalidad contenido en su artículo 338, que en la ley que establece un tributo queden consagradas todas las variables o sub elementos que tengan la potencialidad de incidir sobre alguno de los elementos del gravamen y que tanto el señalamiento de jurisdicciones de menor imposición, como la estructuración de guías sobre precios de transferencia, son aspectos eminentemente técnicos y administrativos que responden a fenómenos dinámicos y fluctuantes de la economía de mercado a nivel mundial y cuya determinación escapa a la orbita funcional del legislador.

Pone de presente la Corte que en el presente proceso, la controversia constitucional que se ha planteado gira en torno al principio de legalidad en materia tributaria y la remisión que para la determinación de algunos de los elementos del impuesto de renta se hace al Gobierno Nacional y a la OCDE. Por consiguiente, la Corte no se referirá al principio de territorialidad de la ley, que apenas se menciona en la demanda y es objeto de consideración tangencial por algunos intervinientes, o a los planteamientos del señor Procurador General de la Nación, que al margen del problema jurídico que se ha identificado, evolucionan en torno a la diferencia de tratamiento que reciben o deben recibir las rentas según que sean consideradas de fuente nacional o no y con base en los cuales solicita declarar la exequibilidad condicionada del artículo 124-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 82 de la Ley 788 de 2002, y la inexequibilidad del párrafo del artículo 408

del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la misma ley.

Para resolver los problemas jurídicos planteados considera la Corte necesario determinar, en primer lugar, si las disposiciones acusadas inciden de manera directa sobre los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, caso en el cual el análisis de constitucionalidad deberá hacerse a la luz de la estricta reserva de legalidad prevista en el artículo 338 de la Constitución, o si por el contrario, por no incidir de manera directa sobre los elementos esenciales del tributo, deben analizarse desde la perspectiva más amplia del principio de legalidad en su acepción general.

Para ese efecto la Corte se referirá, en primer lugar a la noción de reserva de ley y al principio de legalidad de los tributos, luego a los elementos del esquema de precios de transferencia del que hacen parte algunas de las disposiciones acusadas, y a los conceptos de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales, para establecer, finalmente, a la luz de esos parámetros, la constitucionalidad o no de las disposiciones acusadas.

### 3. El principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria

Del principio de legalidad propio del Estado de Derecho, en su acepción más amplia, se deriva el postulado conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Ello quiere decir que, sin perjuicio de las especiales facultades de regulación que la Constitución o la ley asignen a determinados órganos del Estado, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o restricciones para las personas.<sup>4</sup>

A este respecto, la Corte, de manera reiterada, ha expresado que en los artículos 114 y 150 numerales 1 y 2 de la Constitución está contenida una cláusula general de competencia para el legislador, conforme a la cual, por un lado "...el órgano que tiene la potestad genérica de desarrollar la Constitución y expedir las reglas de derecho es el Congreso..."<sup>5</sup>, y, por otro, "... el desarrollo de la potestad reglamentaria por el Gobierno exige que la ley haya previamente configurado una regulación básica o materialidad legislativa, a partir de la cual, el Gobierno puede ejercer la función de reglamentar la ley con miras a su debida aplicación, que es de naturaleza administrativa, y está entonces sujeta a la ley ..." <sup>6</sup>.

Sobre este particular la Corte señaló que "[e]ste reparto general de competencias

normativas entre la ley y el reglamento no es casual ni caprichoso sino que responde a finalidades profundas, tal y como esta Corte lo ha indicado en varias oportunidades<sup>7</sup>. Así, la sentencia C-710 de 2001, MP Jaime Córdoba Triviño, indicó que esa estructura de competencias atiende al desarrollo del principio de división de poderes y a la necesidad de que el derecho, además de ser legal, sea democráticamente legítimo (CP arts 1°, 2°, 3° y 113). La legitimidad del derecho se encuentra vinculada al principio democrático de elaboración de las leyes. Las normas que rigen una sociedad deben ser el resultado de un procedimiento en el que se garanticen en especial dos principios: el principio de soberanía popular, en virtud del cual los límites al ejercicio de las facultades de las personas que hacen parte de una colectividad tienen como único origen legítimo la voluntad popular. Y el principio del pluralismo, como una garantía de participación de la diversidad de los individuos y grupos que componen una sociedad.”<sup>8</sup>

De acuerdo con lo anterior, aquellos asuntos que por virtud de la cláusula general de competencia corresponde desarrollar primariamente al legislador, no pueden ser objeto del ejercicio de potestades de regulación por parte de autoridades distintas sin que previamente se haya expedido la ley que contenga la regulación básica.

La existencia de ese principio de legalidad, no implica, sin embargo, que el legislador deba agotar la regulación de todas las materias hasta el detalle, puesto que, como lo ha señalado la Corte, cuando la regulación de determinada materia corresponda primariamente al Legislador, en virtud de la cláusula general de competencia, “... la ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, pues puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos.”<sup>9</sup>

Por otra parte, la Corte ha distinguido esa competencia general del legislador para desarrollar primariamente las materias cuya regulación no haya sido atribuida por la Constitución a otra autoridad, de la llamada reserva de ley, que es una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la propia Constitución, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias.

De esta manera el principio de legalidad general, que se expresa en el sistema de articulación de fuentes formales del derecho contenido en la Constitución, ha sido concretado por la propia Carta, mediante el establecimiento de específicas reservas de ley en

determinadas materias.

La Corte se ha referido, entre otras, a la reserva de ley en materia de libertad individual, para señalar que las restricciones a ese derecho se encuentran sometidas a estricta reserva legal, de manera que corresponde al legislador señalar de manera precisa las hipótesis en las que la privación de la libertad es jurídicamente viable<sup>10</sup>; a la reserva en materia penal, conforme a la cual corresponde al legislador definir de manera clara y expresa todos los elementos del delito y establecer la sanción aplicable<sup>11</sup>; a la reserva en materia disciplinaria<sup>12</sup>; a la reserva en relación con el establecimiento de inhabilidades<sup>13</sup>; o la reserva legal para la determinación del régimen de regulación de la prestación de los servicios públicos, campo en el cual la Corte ha expresado que la reserva de ley, "... como expresión del principio democrático, busca que el régimen de los servicios públicos sea el resultado de un proceso de deliberación pluralista, público, abierto a la participación de todos y responsable ante las personas que sean usuarios de dichos servicios."<sup>14</sup>

Adicionalmente al señalamiento de específicas reservas de ley, que en cuanto no se refieren a un tipo especial de ley, pueden denominarse reservas de ley ordinaria, la Constitución ha previsto también unas reservas de ley estatutaria y reservas de ley orgánica, conforme a las cuales para la regulación de determinadas materias es necesario acudir a esas modalidades especiales de la actividad legislativa. Y como una manifestación más exigente del principio de legalidad, en ciertos casos la Constitución ha excluido la posibilidad de la legislación delegada a través de facultades extraordinarias al Ejecutivo. Así, en el numeral 10º del artículo 150 de la Constitución se establece que no se podrán conferir facultades extraordinarias para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, o marco, ni para decretar impuestos.

Las dos manifestaciones del principio de legalidad a las que se ha hecho referencia, la ordinaria y la derivada de las específicas reservas de ley, comportan consecuencias diferentes desde la perspectiva de la articulación de fuentes.

Del principio de legalidad en sentido general se desprende la consecuencia de que no puede el reglamento ser fuente autónoma de obligaciones, limitaciones o gravámenes, pero si es posible, en términos amplios, una concreción administrativa de los elementos centrales que hayan sido previamente definidos en la ley, lo que constituye una exigencia técnica para su

debida ejecución.

Así, por ejemplo, en materia tributaria, como se precisará más adelante, no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal. Así, no obstante que corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley en materias tales como el recaudo o los deberes de información.

A su vez, las materias que se encuentran dentro del ámbito de una específica reserva de ley no pueden ser objeto de remisión al reglamento, puesto que corresponde al legislador la regulación clara y expresa de las materias reservadas. De este modo, por ejemplo, el principio de legalidad en materia penal, del que hace parte el principio de tipicidad, exige que todos los elementos del delito estén contenidos de manera precisa en la ley.

Sobre esta diferencia en la articulación de fuentes la Corte, en la citada Sentencia C-474 de 2003, expresó que la existencia de la cláusula general de competencia del legislador, "... no significa que la ley deba obligatoriamente agotar toda la materia, pues una cosa es que determinada materia corresponda primariamente al Legislador, en virtud de la cláusula general de competencia, y otra que se trate de un asunto que tenga reserva legal, por mandato específico de la Carta. En el primer caso, la ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, pues puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos. En cambio, si se trata de una materia que tiene reserva legal, entonces corresponde exclusivamente al Legislador desarrollarla, pues la reserva de ley "es una institución jurídica, de raigambre constitucional, que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que el constituyente decidió que fueran desarrolladas en una ley"15."

Sobre este último particular cabe señalar, sin embargo, que en muchos casos, la naturaleza misma de las materias objeto de regulación no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias a efectos de permitir su cumplida ejecución, y que en tales casos el contenido de la reserva está referido al núcleo esencial de la materia reservada, de tal manera que el reglamento se limite a desarrollar, complementar y precisar

lo que ya ha sido de manera expresa contemplado en la ley.

Quiere lo anterior decir que corresponde al legislador regular directamente el núcleo de las materias reservadas, el objeto propio de la reserva, sin perjuicio de la posterior especificación que, en ciertos supuestos, se deje a la actuación administrativa.

Cuando hay específica reserva de ley, de la propia norma que establece la reserva se desprenden los parámetros que permiten especificar la articulación de fuentes. Por la manera como, en cada caso, las potestades de regulación se distribuyen entre la ley y el reglamento, es posible distinguir, siguiendo la jurisprudencia de la Corte, entre reservas más o menos estrictas, en relación con la posibilidad de concreción administrativa de los elementos contenidos en la ley.

Dentro de dichas posibilidades de articulación está el recurso a los denominados conceptos jurídicos indeterminados que, aunque están contenidos en la ley y por ello se satisface el principio de legalidad, son, en ciertos casos, susceptibles de concreción por la autoridad administrativa con un cierto margen de apreciación. A este respecto Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández señalan que “[e]s claro que abstractamente el concepto indeterminado no admite más que una sola solución justa en su aplicación a un supuesto de hecho determinado, pero es igualmente claro que la concreción de esa única solución no siempre es fácil. En la estructura del concepto indeterminado es identificables un núcleo fijo (Begriffkern) o ‘zona de certeza’, configurado por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre, o ‘halo del concepto’ (Begriffhof), más o menos imprecisa, y, finalmente, una ‘zona de certeza negativa’ también segura en cuanto a la exclusión del concepto”.<sup>16</sup>

Por otra parte, también son posibles las expresas remisiones a la Administración, particularmente cuando por la naturaleza de la materia no es posible que la especificación del concepto contenido en la ley, no obstante que indispensable para la cumplida ejecución de la misma, se cumpla por el propio legislador.

En la Sentencia C-333 de 200118, la Corte puso de presente que los tipos penales pueden contener conceptos jurídicos indeterminados, “... cuya concreción, incluso, en determinados supuestos, puede dejarse a la Administración sin afectar el principio de legalidad del delito.” En esa Sentencia, en la que se discutía la constitucionalidad de la remisión a la certificación

que haga la Superintendencia Bancaria sobre la tasa de interés cobrada por los establecimientos bancarios para los créditos ordinarios de libre asignación, a efectos de establecer el delito de usura, la Corte señaló que ese tipo de remisiones deben apreciarse en concreto con el propósito de que se mantenga la intangibilidad del principio de legalidad en materia penal, y que las mismas pueden resultar necesarias dada la mutabilidad del entorno económico y financiero de ciertos delitos. En concreto, señaló la Corte en esa oportunidad que no resulta contrario al principio de legalidad en materia penal que para la defensa del interés jurídico que se intenta proteger con el tipo de la usura, se atribuya a las autoridades administrativas la potestad de complementarlo, con un cierto margen de apreciación.

En otra de las reservas de ley previstas en la Constitución, en relación con el régimen disciplinario de los servidores públicos, la Corte señaló que si bien las prohibiciones a las que los mismos están sometidos deben ser estipuladas por el legislador, "... en lo que respecta a los deberes funcionales, en concordancia con los artículos 6º, 122 y 123 de la Constitución, la misma ley puede establecer que el funcionario que se extralimite, infrinja u omita el ejercicio de sus funciones, aún las detalladas en el reglamento, incurre en una falta disciplinaria<sup>19</sup>." <sup>20</sup> Agregó la Corte que "[c]uando el legislador emplea esta técnica legislativa, la configuración de la falta depende tanto de la ley, que crea la prohibición y remite a una norma de menor nivel jerárquico que delimita su contenido, como del reglamento, que detalla las funciones del funcionario<sup>21</sup>." <sup>22</sup>

En materia de la reserva de ley para la determinación de la regulación de los servicios públicos, la Corte señaló que es posible "... que la rama legislativa con la utilización de un lenguaje amplio reconozca a la autoridad administrativa competente un margen suficiente para el desarrollo específico de algunos de los supuestos definidos en la ley con el propósito de concretar la aplicación de ciertos preceptos legales a circunstancias diversas y cambiantes. Eso es propio de un Estado regulador. Sin embargo, en esos eventos la acción de la administración y el cumplimiento de las políticas públicas que animan la ley y las regulaciones administrativas que las materializan dependen de que las disposiciones legales establezcan criterios inteligibles, claros y orientadores dentro de los cuales ha de actuar la administración de tal forma que se preserven los principios básicos de un estado social y democrático de derecho." <sup>23</sup>

De esta manera, conforme al anterior recuento jurisprudencial, será diferente la articulación

de fuentes según que, en cada caso concreto, el asunto se desenvuelva en la orbita del principio ordinario de legalidad o esté sujeto a una de las específicas reservas de ley previstas en la Constitución, y dentro de éstas será necesario precisar el nivel de exigencia de la reserva, que es cambiante según la naturaleza de la materia y la forma como la propia Constitución haya previsto la reserva.

### 3.1. La reserva de ley en materia tributaria

En materia tributaria existe un reserva especial de ley prevista en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución. De conformidad con el primero, corresponde al Congreso, mediante una ley “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Para ese efecto se ha excluido la posibilidad de legislación delegada, por cuanto de acuerdo con el numeral 10 del artículo 150 de la Carta las facultades extraordinarias legislativas no pueden conferirse para decretar impuestos. En el artículo 338 Superior, a su vez, se dispone que corresponde a la ley, y en ocasiones, en los términos de ésta, a las ordenanzas de las Asambleas Departamentales o a los Acuerdos de los Concejos Municipales, determinar los elementos esenciales de los tributos.

En la Sentencia C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett, la Corte hizo un recuento de la jurisprudencia constitucional en relación con el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, para señalar, entre otros aspectos, que el mismo es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados<sup>24</sup>, y que materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal”<sup>25</sup>, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos, ha dicho la Corte, está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca.

En la Sentencia C-597 de 2000 la Corte puso de presente que si la ley, la ordenanza o el acuerdo que crean un tributo no señalan directa y claramente los elementos de la obligación tributaria se desconoce el principio de legalidad en sentido material y agregó que, “... en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad

reglamentaria<sup>26</sup>, puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo.”

En relación con el principio de certeza al que atiende la reserva de ley en materia tributaria la Corte ha señalado que el mismo “... juega un papel de trascendental importancia para efectos de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones que consagran obligaciones fiscales. Si la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo no sólo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado.” <sup>27</sup>

Agregó la Corte que “[d]icha situación también se prestaría para abusos y arbitrariedades pues en últimas quien vendría a definir tales elementos serían las autoridades administrativas encargadas de exigir su cumplimiento, lo cual no se aviene con el ordenamiento constitucional.” <sup>28</sup>

No obstante el señalamiento de los anteriores criterios, conforme a los cuales, en desarrollo del principio de legalidad en materia tributaria, corresponde a las corporaciones de elección popular definir de manera clara e inequívoca todos los elementos del tributo, sin que sobre la materia quepa remisión al reglamento, la Corte, en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos.

En la Sentencia C-537 de 1995, por otra parte, la Corte al estudiar la constitucionalidad de las normas que establecían una contribución sobre las boletas, billetes y tiquetes de rifas y apuestas y sobre los premios de las mismas, expresó que no obstante que alguno de los elementos esenciales del tributo no estaban claramente determinados, si eran determinables

y que por consiguiente no se violaba el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

A su vez, en relación con las remisiones a la Administración en las normas que crean tributos, la Corte, en diversas oportunidades ha señalado que ello es posible, sin violar el principio de legalidad del tributo, cuando existan razones de orden técnico o administrativo que lo hagan indispensable.

De este modo, la Corte ha admitido la remisión al reglamento o a la administración entre otros casos, en normas que tienen que ver con la certificación del precio de la panela<sup>29</sup>, la fijación del precio de los productos agropecuarios como punto de partida para establecer la tarifa de las contribuciones parafiscales aplicables<sup>30</sup>, las exenciones del IVA implícito para la importación de bienes cuando exista insuficiencia de oferta<sup>31</sup>, la determinación de los parámetros para la fijación, y la fijación, del índice de bursatilidad de las acciones<sup>32</sup>, la valoración de activos patrimoniales<sup>33</sup> y el avalúo catastral<sup>34</sup>.

Al referirse a las conclusiones que se desprenden de las providencias, a las que se ha venido haciendo referencia, la Corte en la Sentencia C-597 de 2000 señaló que "... resultaría contrario a la técnica del procedimiento tributario exigir que la ley, el acuerdo o el reglamento, más allá de la fijación de la base de cobro del gravamen, entren a detallar en cada caso concreto la suma sobre la cual el mismo habrá de liquidarse<sup>35</sup>, ya que en esta operación deben tenerse en cuenta variables económicas que escapan al rigorismo propio de esos actos jurídicos y a la determinación política del tema, lo cual se encuadra dentro del principio de legalidad tributaria que establece el artículo 338 de la Carta Política."

Así, solo la determinación política de los elementos del tributo estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad, al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido.

En la Sentencia C-583 de 1996, a la que se ha hecho referencia, la Corte se pronunció en relación con la demanda de una norma conforme a la cual la determinación del valor de ciertos activos patrimoniales para efectos de determinar el impuesto de renta se haría de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las respectivas entidades de control. En criterio del demandante, ello implicaba dejar en manos de la respectiva entidad de control la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo, por el efecto que el valor

patrimonial de dichos activos tiene sobre la renta presuntiva.

La Corte, por su parte, reiteró los criterios que había vertido en la Sentencia C-040 de 1993 y expresó que la facultad concedida a algunos órganos de control para fijar los métodos de valoración de ciertos activos patrimoniales, no significa que se está delegando la facultad de señalar la base gravable, por cuanto "... establecer la manera de valorar uno o varios de los activos patrimoniales, no puede equipararse a fijar la base gravable, concepto este último mucho más complejo, pues incluye el de patrimonio bruto y patrimonio líquido, y la presunción de una rentabilidad porcentual, que en el presente caso no están siendo determinados por los organismos de control."

Concluyó la Corte, después de hacer un recuento jurisprudencial sobre la materia, que "... la ley no puede, por razones de tipo técnico que tienen que ver especialmente con la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, entrar a determinar en cada caso concreto el valor de un bien. Debe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor. Así lo hace en el caso del impuesto predial y así también procede para la determinación del precio de la panela, base gravable de la cuota de fomento panelero, situaciones ambas que, como acaba de verse, han sido estudiadas por esta Corporación, que las ha encontrado avenidas al precepto constitucional consagrado en el artículo 338 superior."

Y agregó que "... no compete al legislador señalar directamente en todos los casos los valores patrimoniales de los bienes que son tomados como determinantes de la base gravable de los tributos, pues esto, por razones de tipo técnico y administrativo, no resulta posible en la mayoría de los casos. Fenómenos tan dinámicos como la inflación y la devaluación monetaria, entre otros, hacen pensar en lo inconveniente y contraria a la naturaleza de las cosas que resulta esa posición."

Con base en el recuento de la jurisprudencia de la Corporación sobre la materia, es posible concluir que en desarrollo del principio de legalidad de los tributos contenido en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, corresponde al legislador, y en ciertos casos a las Asambleas y los Consejos, con sujeción a la ley, determinar directamente y de manera clara todos los elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, no toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conduce a la inconstitucionalidad de

la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley.

Por otra parte, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella.

Finalmente, en materia de remisiones a la administración o al reglamento, es posible concluir que el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos del tributo, y que de tal rigor escapan ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley.

Entre tales remisiones, la Corte se ha pronunciado acerca de la constitucionalidad de las que se refieren a la certificación de precios, a la fijación de parámetros para la valoración de activos, al avalúo catastral, al índice de bursatilidad de las acciones. Estas hipótesis de remisión a la administración tienen como denominador común que se refieren a elementos variables, que no es posible predeterminar en la ley, pero que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción con un alto nivel de certeza. Así, no obstante un relativo margen de apreciación, la determinación del valor de un inmueble, o el precio de un producto, el valor de unos activos o el índice de bursatilidad de unas acciones, está necesariamente vinculada a la realidad objetiva que tales conceptos comportan.

Adicionalmente la Corte también ha dicho que es posible que la remisión recaiga sobre conceptos que no obstante no tener un carácter unívoco en la ciencia económica sean determinables, a partir de ciertos parámetros. Tal es el caso por ejemplo, del concepto de insuficiencia de oferta.

De este modo, no obstante que el legislador ha expresado su voluntad en torno a la configuración de un impuesto, ciertas variables escapan a la posibilidad de determinación legislativa, bien sea por el carácter cambiante que revisten o por su naturaleza técnica especializada.

En este caso la determinación política del tributo, que como se ha expresado está sometida al rigor del principio de legalidad en sentido estricto, hace referencia a un elemento volitivo, esto es a la decisión del legislador de establecer un determinado tributo definiendo los

elementos que lo conforman. Pero en la definición del tributo pueden incidir variables económicas cuya determinación puede librarse a la administración.

4. El sistema de precios de transferencia, las jurisdicciones de menor imposición, los paraísos fiscales y la OCDE

La presente demanda versa sobre dos conjuntos de normas que se desenvuelven en contextos distintos, no obstante el común denominador de remitir al Gobierno o a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición o los países que se consideren paraísos fiscales. Por un lado, el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 adiciona al Estatuto Tributario un capítulo sobre precios de transferencia, del que hacen parte los artículos 260-6 y 260-9 acusados. Por otro lado, los artículos 82 y 83 de la Ley 788, modifican los artículos 124-1 y 408 del Estatuto Tributario, para, de manera directa, excluir, en el primer caso, de los costos y deducciones los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas localizadas, constituidas o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, y, en el segundo, para someter a un diferente régimen de retención en la fuente a esas mismas operaciones.

Se refiere la Corte a continuación a los conceptos contenidos en los anteriores conjuntos normativos y que resultan determinantes para el juicio de constitucionalidad que debe cumplirse.

4.1. Los precios de transferencia

Se denominan precios de transferencia los que se utilizan en transacciones que se realizan entre empresas vinculadas. Desde la perspectiva tributaria han surgido diversas inquietudes en relación con tales precios, por cuanto en la medida en que puedan fijarse libremente entre las empresas vinculadas, pueden producir distorsiones, que en ocasiones conducen a doble o múltiple tributación, o permiten que las empresas manipulen los precios con el objeto de obtener ventajas desde la perspectiva tributaria, principalmente las que se derivan de las operaciones que se realizan entre jurisdicciones con distintos niveles impositivos.

Con el propósito de combatir esa situación, pero particularmente, para hacer frente a la erosión de las bases impositivas que se produce cuando, con propósito netamente tributario, se fijan determinados precios de transferencia en operaciones que se realizan con partes

localizadas en jurisdicciones de baja o nula imposición, los Estados han venido desarrollando herramientas que permitan a las administraciones tributarias revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que haya sido fijado en operaciones entre partes relacionadas.

Desarrollar un sistema para la fijación de los precios de transferencia no es una tarea sencilla, dada la gran cantidad de variables que incide en la determinación del precio de los bienes y servicios en un mercado abierto. Sin embargo se ha avanzado en la dirección de señalar que los precios acordados entre empresas vinculadas, típicamente, empresas de un mismo grupo económico, deben fijarse, para efectos tributarios, a partir de los que para operaciones similares y en condiciones también similares habrían sido establecidos por personas independientes. “Esto es lo que se conoce en la actualidad como el principio del operador independiente (arm’s length principle), el cual a su vez viene a determinar, tanto para las autoridades tributarias como para las compañías vinculadas, los rangos de precios que son aceptables —al menos para efectos fiscales— para las operaciones que realizan entre sí. La justificación de la aplicación del principio está dada, como ya se advirtió, en el derecho que se reconoce a los distintos Estados para que por la vía de los mecanismos de fijación de precios entre vinculadas no escapen ingresos de su poder de imposición, así como proveer paridad de tratamiento a las compañías multinacionales frente a otras empresas independientes<sup>36</sup>.”<sup>37</sup>

Para el proceso de fijar esos precios, tanto por las empresas como por las administraciones tributarias, se han desarrollado distintos métodos, los cuales en Colombia, fueron incorporados por la ley en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 28 de la Ley 788 de 2002 introduce en Colombia un sistema para el tratamiento de los precios de transferencia. Como parte del mismo, en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario se dispone, que para la interpretación de las normas sobre precios de transferencia resultarán aplicables las guías que sobre el particular ha aprobado el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

Dicha organización internacional, de la que no hace parte Colombia, tiene entre sus objetivos constituirse en un foro de consulta y coordinación entre gobiernos, en materias relacionadas con el crecimiento de la economía y el empleo en los países miembros, así como el mejoramiento sostenido de sus niveles de vida, dentro de un contexto de promoción del

desarrollo de la economía mundial y de expansión del comercio internacional.

En desarrollo de sus objetivos, la OCDE ha venido trabajando en torno al problema de los precios de transferencia, y en 1979 publicó por primera vez las “Guías de Precios de Transferencia para Multinacionales y Administraciones Tributarias”, las cuales se basan en el principio de arm’s length y fueron significativamente actualizadas en 1995. Dentro de la labor permanente que la OCDE adelanta en este campo, periódicamente se publican revisiones de las mismas y material complementario.

En relación con el sistema de precios de transferencia previsto en la ley, la demanda versa exclusivamente sobre la remisión a las Guías de la OCDE para la interpretación del mismo y sobre la remisión al Gobierno Nacional y a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición a efectos de hacer efectiva la presunción de vinculación económica prevista en el artículo 260-6 del Estatuto Tributario.

#### 4.2. Jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales

En las disposiciones acusadas la ley emplea las expresiones “jurisdicciones de menor imposición” y “paraísos fiscales”, sin que en la propia ley o en otra norma de nuestro ordenamiento jurídico se precise el alcance de las mismas.

No obstante que la ley remite a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, dicha organización no produce en la actualidad listados en función de esa denominación. Su trabajo, en este campo, se ha centrado en los denominados paraísos fiscales, y en los documentos de la organización es posible encontrar referencias a “jurisdicciones de baja o de nula imposición”. Desde esta perspectiva el concepto de jurisdicciones de menor imposición presenta problemas de determinación, que la Corte habrá de evaluar más adelante, en la medida en que sería susceptible de interpretarse en un rango que va desde su asimilación a los paraísos fiscales, hasta la posibilidad de incluir en el mismo cualquier jurisdicción a la que de alguna manera le sea atribuible un menor nivel de tributación en relación con unos determinados estándares.

Por el contrario, el concepto de paraíso fiscal responde a una denominación generalizada y ampliamente difundida en el panorama internacional.

En general, se considera que una determinada jurisdicción puede calificarse como un paraíso fiscal cuando ofrece ventajas tributarias atractivas para el capital y la actividad financiera de personas no residentes en ella, al amparo de legislación laxa en materia de controles y poco transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados.

Sin embargo, en la práctica, establecer cuando se está ante un paraíso fiscal, y más específicamente, cuando resulta adecuado adoptar en relación con determinada jurisdicción medidas defensivas contra los efectos nocivos que se atribuyen a los paraísos fiscales, es un asunto complejo, que ha sido objeto de estudio por diversos Estados y organizaciones internacionales. La OCDE, dentro de su programa de trabajo para combatir las prácticas tributarias nocivas en el panorama internacional, ha desarrollado unos criterios al efecto.

En su Reporte de 1998, la OCDE, después de arduas negociaciones con partes interesadas, identificó cuatro criterios para determinar si una jurisdicción puede ser calificada como paraíso fiscal y a partir de los cuales fuese posible superar el criterio de la fama o reputación que se había tratado de hacer operativo con anterioridad.<sup>38</sup>

El primero de tales criterios es la ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas por las actividades económicas. Este criterio, sin embargo, no obstante que necesario para la calificación correspondiente, no se considera suficiente. Esto es, puede haber jurisdicciones de baja o nula imposición que, sin embargo, no sean calificadas como paraísos fiscales, si no satisfacen alguno de los criterios restantes.

El segundo criterio tiene que ver con la carencia de intercambio efectivo de información con terceros países en relación con sus contribuyentes.

Finalmente, el cuarto criterio se refiere a la no exigencia de actividad real a particulares o a empresas domiciliadas en esa jurisdicción fiscal, porque ello sugiere que se pretende atraer inversiones o transacciones que acuden por razones puramente tributarias.

No obstante la adopción de los mencionados criterios, la identificación de los paraísos fiscales sigue siendo materia de profundos y agitados debates en razón de los diversos intereses encontrados: La jurisdicciones de alta imposición, las jurisdicciones de baja imposición, unas y otras con diferente perspectiva según se trate de países de mayor o de menor grado de desarrollo, y los contribuyentes.

A partir de los anteriores criterios en el Reporte de 1998 de la OCDE se recomendó que la Organización dispusiese la adopción de un listado de paraísos fiscales.

Sin embargo, la experiencia ha mostrado cómo, a partir de los criterios generales, el concreto señalamiento de un país o de una jurisdicción como paraíso fiscal, depende, en gran medida de consideraciones de tipo político. Así, el sistema de evaluación y la correspondiente calificación opera de manera diversa según se trate de Estados o de jurisdicciones que pertenezcan o no a la OCDE. Por otra parte, la inclusión, la no inclusión, o la exclusión de los listados que se elaboran por la OCDE obedece a procesos de negociación que se adelantan con los diversos países y a los compromisos que éstos decidan hacer en relación con los criterios generales.

Cabe anotar que, como producto de esas negociaciones, por una parte la OCDE en su Reporte del año 2001 manifestó que el criterio de carencia de operaciones reales ya no sería empleado para la elaboración de los listados y por otra, que dichos listados en adelante se referirían a paraísos fiscales no cooperadores, en función de los compromisos que las jurisdicciones que inicialmente habían sido calificadas como paraísos fiscales hayan hecho o estén dispuestas a hacer en materia de transparencia e intercambio de información.

Debe tenerse en cuenta que en su Reporte de 2000 la OCDE incluyó un listado de 35 jurisdicciones que satisfacían los criterios para ser calificadas como paraísos fiscales y que no obstante que en abril de 2002 hizo público un listado de siete jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales no cooperadores (reducido a seis jurisdicciones en mayo de 2003), no ha habido un pronunciamiento expreso de la OCDE para excluir una jurisdicción de la lista original de paraísos fiscales o para dejarla sin vigencia.

Acompasado con ese cambio en los criterios para manejar el tema de los paraísos fiscales debe mirarse también la evolución en cuanto a la evaluación de sus consecuencias nocivas, al punto que hay quienes consideran que las jurisdicciones de nula o baja imposición cumplen un papel importante en el contexto internacional sin que puedan considerarse nocivas en si mismas. Sin embargo, desde la perspectiva de la OCDE, los paraísos fiscales, junto con los regímenes con sistemas de preferencias tributarias nocivas, hacen parte de la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones, que consiste en la existencia de esquemas tributarios orientados a atraer hacia ciertas jurisdicciones la actividad financiera y

otras actividades geográficamente móviles<sup>39</sup>, como ciertos servicios, lo cual puede ocasionar distorsiones tanto en la inversión como en el comercio y erosionar la base gravable de los Estados.

## 5. El análisis de los cargos

Para el análisis de los cargos, la Corte se referirá, en primer lugar, y en relación con todas las disposiciones acusadas, a las remisiones que se hacen a la OCDE. Luego se analizarán por separado las remisiones que se hacen al Gobierno Nacional, por un lado, en el artículo 28, y, por otro, en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

### 5.1. Las remisiones a la OCDE

#### 5.1.1. La identificación de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales

El demandante y algunos intervinientes han planteado que la remisión que en las disposiciones acusadas se hace a la OCDE para el señalamiento de cuales son las jurisdicciones de menor imposición o los paraísos fiscales a los que ella se refiere, comporta la delegación de una potestad discrecional en esa materia. Sin embargo considera la Corte que es necesario distinguir entre, por un lado, la atribución de una potestad, sea discrecional o reglada, a una autoridad para la determinación de los elementos de un tributo, y, por otro, la remisión a un dato que se produce de manera externa a la norma y que no comporta la expresión de un contenido volitivo en relación con ella. Así, no obstante que pueda existir un margen de discrecionalidad en la manera como la OCDE elabora esas listas de paraísos fiscales o, dado el caso, de jurisdicciones de menor imposición, tal discrecionalidad no se predica en función de la norma a cuya determinación se pretende. La decisión de incluir o no un país en una de tales listas es por completo ajena a la consideración sobre la consecuencia que de ello se deriva en el derecho colombiano. Por tal razón se trata de la remisión a un dato externo que no comporta delegación de facultad alguna.

Por el contrario, la remisión al Gobierno comporta una habilitación para producir unos listados en función del contenido de la disposición legal y es necesario establecer entonces si tal habilitación es congruente con el principio de legalidad en materia tributaria. Antes de analizar esta situación, sin embargo, es preciso establecer si la remisión a las listas de la OCDE, no obstante que no constituye una habilitación para alterar los elementos que están

definidos en la ley, satisface los demás requerimientos del principio de legalidad, en particular el relacionado con la certeza de los tributos.

Un primer déficit de certeza se produce en la medida en que no hay claridad en torno a la formalización de los listados a los que remite la ley. Un segundo elemento tiene que ver con la correspondencia de los términos, puesto que, en uno de los casos, la ley remite al concepto de “jurisdicciones de menor imposición”, al paso que en los documentos de la OCDE no se encuentran listados que respondan a esa denominación y en los análisis de la organización se utilizan las expresiones “jurisdicciones de baja o de nula imposición”. Y es clara la diferencia de determinación que existe entre las expresiones “nula” o “baja”, por una parte, y la expresión “menor”, por otra. En cuanto hace a las remisiones en relación con los paraísos fiscales, debe tenerse en cuenta que la OCDE ha producido listados de jurisdicciones que cumplen con los criterios generales que esa organización ha desarrollado para la identificación de los paraísos fiscales, pero en su último reporte sobre la materia ha formalizado sólo un listado de “paraísos fiscales no cooperadores”. Ello daría lugar a interrogantes acerca de cual de los listados resultaría aplicable para efectos de la Ley 788 de 2002, o en relación con la vigencia de los mismos. Otro problema de determinación surge del hecho de que mientras que la ley se hace referencia a “los países que hayan sido declarados paraísos fiscales”, los listados de la OCDE se refieren a jurisdicciones, puesto que la calificación puede no resultar aplicable a todo un Estado pero si a una determinada jurisdicción del mismo.<sup>40</sup> Adicionalmente los artículos 82 y 83 contienen una imprecisión, en cuanto que remiten a los listados de la “Organización para el Desarrollo Económico Europeo OCDE”, organización que fue el antecedente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, y que hoy ya no existe.

### Jurisdicciones de menor imposición

En cuanto hace a la indeterminación de la expresión “jurisdicciones de menor imposición”, se tiene que, adicionalmente, la ley establece que se tendrán por tales “... aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico, OCDE ...”, puesto que en la medida en que, como se ha dicho, no existen listados que respondan a esa denominación, quedaría por establecer de qué manera se formalizaría un eventual señalamiento por la OCDE de una jurisdicción como de menor imposición. Se tiene, así, que la redacción de la norma es ambigua, en cuanto que no se refiere a un instrumento concreto, por ejemplo, “que

figuren como tales en el listado de los reportes anuales de la OCDE sobre competencia tributaria nociva”, sino que podría interpretarse como relativa a las jurisdicciones que de cualquier manera y en cualquier escenario, hayan sido señaladas por esa organización como de menor imposición.

Sin embargo, en su reporte de 1998, la OCDE al analizar la manera de enfrentar el problema que para la economía mundial representa la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones, identificó tres escenarios: uno primero, que se refiere a los paraísos fiscales, que o no imponen tributos sobre la renta para actividades con alta movilidad geográfica o lo hacen sólo de manera nominal; un segundo escenario, en el cual, no obstante que se contempla un impuesto significativo sobre la renta para tales actividades, a través de un sistema de preferencias se permite que la tributación efectiva sea o muy baja o nula, y finalmente, el tercer escenario se refiere a jurisdicciones que no obstante derivar ingresos significativos por concepto de impuesto sobre la renta en esos supuestos, tienen una tasa de tributación efectiva inferior a la de otro Estado. De manera expresa el reporte señala que este tercer escenario, que correspondería al concepto literal de jurisdicciones de menor imposición, se desenvuelve por fuera del ámbito del trabajo adelantado por la OCDE, entre otras razones porque esa organización no ha pretendido, ni explícita ni implícitamente, sugerir que exista un nivel mínimo de tributación por debajo del cual un Estado pueda considerarse como incurso en prácticas de competencia fiscal nociva.<sup>41</sup>

Encuentra la Corte que, en estas condiciones, la remisión a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, carece del mínimo de precisión necesario para que se pueda considerar acorde con la Constitución.

#### Paraísos fiscales

En cuanto hace a la remisión para la identificación de los paraísos fiscales, la OCDE, en desarrollo de los criterios fijados en el Reporte de 1998, aprobó en el año 2000 un listado de treinta y cinco jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, en el cual, sin embargo, no incluyó algunas jurisdicciones que no obstante satisfacer los criterios del Reporte de 1998, habían realizado un previo compromiso de eliminar sus prácticas tributarias nocivas. Dicho listado se incluyó en el Reporte del año 2000, “Towards Global Tax Cooperation”, publicado en junio de 2000, producto de la reunión del Consejo Ministerial (Ministerial Council meeting)

y de las recomendaciones del Comité de Asuntos Tributarios (Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs), en relación con el Progreso en la Identificación y Eliminación de las Prácticas Tributarias Nocivas (Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices). En ese Reporte se señaló que la lista de treinta y cinco jurisdicciones que se encuadran en los criterios del reporte de 1998 sobre paraísos fiscales tiene como propósito reflejar las conclusiones técnicas del Comité y no está prevista para ser usada como base para la adopción de medidas defensivas coordinadas por los miembros de la Organización. Agrega el reporte que a ese efecto se elaborará una nueva lista dentro de los siguientes doce meses.

En la actualización del Reporte sobre paraísos fiscales en el año 2002, la OCDE cambió la orientación de su actividad, puesto que la misma se centró en la identificación de paraísos fiscales cooperadores y no cooperadores, en función de los compromisos que se hiciesen en relación con la transparencia de los regímenes tributarios y el efectivo intercambio de información sobre la materia. En abril de ese año la OCDE publicó un listado de siete jurisdicciones que habían sido clasificadas como paraísos fiscales no cooperadores. Dicha lista se redujo a seis en mayo de 2003.

La existencia de ese doble listado en la OCDE puede conducir a la conclusión de que la remisión que hacen los artículos demandados es ambigua.

Sin embargo, tal ambigüedad podría ser objeto de determinación por el reglamento, el cual podría señalar que para efectos de estas disposiciones se tendrá como lista de paraísos fiscales la publicada por la OCDE en documento que el propio reglamento identifique de manera precisa, la cual regiría hasta que se produzca una nueva lista. Sin embargo la constitucionalidad de esta posibilidad debe supeditarse a lo que se decida en torno a la constitucionalidad de la habilitación a la Administración para determinar el contenido de la norma legal, porque en determinados casos, esa posibilidad de determinación reglamentaria comporta sustanciales cambios en el contenido del concepto previsto en la ley. Así, podría el reglamento optar por señalar que la lista de la OCDE para efectos de los artículos 124-1 y 408 del Estatuto Tributario es la de las jurisdicciones que satisfacen los criterios sobre paraísos fiscales (35 jurisdicciones), o, por el contrario, que esa lista corresponde a la de los paraísos fiscales no cooperadores (6 jurisdicciones). Es necesario establecer, entonces si ese ámbito de apreciación para optar por uno u otro extremo se aviene al principio de legalidad.

El análisis para este efecto es el mismo que el que cabe hacer respecto de la habilitación a la Administración para elaborar los listados de paraísos fiscales y a tal análisis, que se hará mas adelante, remite la Corte.

Otra de las consideraciones en torno a esta remisión, es la de que las listas que elabora la OCDE sobre paraísos fiscales obedecen a consideraciones de política que responden primariamente a los objetivos de esa organización, la cual cuenta con un amplio margen de discrecionalidad para incluir, no incluir o excluir a una jurisdicción de sus listados. En efecto, a partir de los criterios generales sobre paraísos fiscales, sobre cuya aplicación, como se ha visto, se desarrollan intensos debates, la OCDE puede optar por no incluir en sus listados a las jurisdicciones de países miembros, a los que somete a un tratamiento especial, o elaborar, para determinar la aplicación de las llamadas medidas defensivas, unos listados de paraísos fiscales no cooperadores, en los que no se incluyen jurisdicciones que no obstante satisfacer todos los criterios para ser consideradas paraísos fiscales, hayan realizado compromisos sobre intercambio de información y transparencia que, a juicio de la organización, resulten satisfactorios.

Se tiene, por otra parte, que la decisión de incluir o no a un determinado Estado o jurisdicción en un listado de paraísos fiscales, y darle, por consiguiente, un tratamiento especial en atención a esa calificación, comporta, para los Estados que adopten el listado, claros efectos en materia de política exterior, relaciones internacionales y comercio exterior, asuntos todos cuyo manejo, en Colombia, corresponde, dentro del marco de la Constitución y de la ley, al Presidente de la República. Y en ese sentido, decisiones que pueden tener alcance definitivo de la política exterior y de las relaciones exteriores el Estado, serían objeto de una remisión vinculante a los dictados de un organismo internacional, conformado por países de mayor desarrollo económico, del que Colombia no hace parte.

En la medida en que, tal como la remisión está prevista en la ley, la declaración sobre paraísos fiscales que se haga por la OCDE tendría efecto vinculante directo e inmediato en Colombia, la ley habría limitado el ámbito de las competencias constitucionales del Presidente de la República. En efecto, sin perjuicio de la utilidad que puedan tener para identificar a los paraísos fiscales y para la adopción de medidas defensivas, no resulta acorde con la Constitución transferir la capacidad de definir aspectos sustantivos de la política de comercio exterior y de las relaciones internacionales del país a un ente internacional del cual

Colombia no hace parte. O dicho de manera más precisa, es contrario a la Constitución deferir al señalamiento de un ente internacional la determinación de asuntos en los cuales existe un amplio margen de discrecionalidad y que tienen directa incidencia en la política de comercio exterior del país. Así por ejemplo, podría resultar que por consideraciones de distinta índole, entre ellas la existencia de un significativo volumen de operaciones reales entre Colombia y un Estado particular, o el propósito de impulsar la integración económica iberoamericana, el interés de Colombia fuese, no obstante que dicho Estado satisfaga los criterios que permitirían calificarlo como un paraíso fiscal, el de no incluirlo en una lista de paraísos fiscales para efectos de las medidas defensivas previstas en la Ley. Pero podría ocurrir que en ese evento, la OCDE, según sus propias consideraciones, decidiese incluir a ese Estado en sus listados. En la medida en que la remisión que hace la ley tiene carácter vinculante inmediato, la política de comercio exterior colombiana e incluso sus relaciones internacionales se verían comprometidas por la decisión adoptada por ese organismo internacional.

No quiere lo anterior decir que no sea posible, en ningún caso, que la ley haga remisiones a la actividad de un organismo internacional, que como la OCDE en este caso, ha desarrollado amplios estudios sobre una determinada materia. Sin embargo tales remisiones no pueden comprometer la autonomía del Estado colombiano en el manejo de su política fiscal, de comercio exterior o de relaciones internacionales. Así, por ejemplo, podría resultar admisible a la luz de la Constitución que para la elaboración de listados sobre paraísos fiscales, por autoridades colombianas, se tomasen como referencia, los listados elaborados por la OCDE. Pero no cabe que dicha remisión se haga con efecto vinculante directo, en materias que no son susceptibles de una determinación exclusivamente técnica y que comprometen la política exterior del Estado.

Encuentra, por consiguiente, la Corte que la remisión que en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 se hace a la OCDE en relación con los paraísos fiscales resulta contraria a la Constitución.

#### 5.1.2. La remisión a la Guías de la OCDE sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales

La Ley 788 de 2002, en su artículo 28, incorpora al Estatuto Tributario la regulación de un

sistema de precios de transferencia, del cual se derivan ciertas obligaciones formales para los contribuyentes y la posibilidad de modificar en determinados supuestos, algunos de los elementos esenciales del impuesto de renta.

De manera general, el demandante considera que la remisión que el artículo 260-9 del Estatuto Tributario hace a las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE, resulta contraria al principio de legalidad en materia tributaria, porque la aplicación de tales guías en Colombia, podría dar lugar a que con base en ellas se modifiquen elementos esenciales de la obligación tributaria.

Sin embargo, encuentra la Corte que la disposición demandada remite a esas guías únicamente para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo sobre precios de transferencia, y que es la propia ley la que de manera directa ha regulado los distintos aspectos de dicho sistema que pueden incidir sobre los elementos esenciales del impuesto de renta.

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.

No obstante que las anteriores consideraciones parecerían conducir a la conclusión que la norma acusada no resulta contraria a la Constitución, encuentra la Corte que un análisis más detenido conduce a un resultado distinto.

En efecto, conforme al principio de legalidad en materia tributaria, sólo la ley puede ser fuente de tributos, y a ella corresponde definir los elementos esenciales de la obligación

tributaria. Y si bien, tal como se ha mostrado en esta providencia, del principio de legalidad no se deriva la exigencia de que la ley desarrolle hasta en el más mínimo detalle la obligación tributaria, no es menos cierto que la concreción de los elementos de indeterminación que resulten admisibles en la ley, corresponde a quien de acuerdo con la Constitución, pueda ejercer una potestad de regulación de carácter reglamentario, y en particular, al Presidente de la República.

Se produce, de esta manera, para la creación y aplicación de un tributo, una articulación de fuentes formales del derecho, en los términos previstos en la Constitución.

En ese contexto es preciso indagar cual es el alcance de la remisión que se hace en la norma acusada.

Puesto que la norma dispone que para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo sobre precios de transferencia del Estatuto Tributario "... serán aplicables ..." las guías de la OCDE, podría concluirse que tales guías tienen el carácter de normas interpretativas.

Tal podría ser el entendimiento de la referida remisión por cuanto el imperativo que ella contiene, claramente, implica que las Guías de la OCDE delimitan las posibilidades interpretativas que pudieran derivarse de las normas del Estatuto Tributario sobre precios de transferencia y, en esa medida, supone una restricción al contenido de la ley a cuya interpretación se aplica. Tal característica, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, es propia de las normas interpretativas.<sup>42</sup>

Sin embargo, esa posibilidad debe descartarse por cuanto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, la norma interpretativa debe tener la misma jerarquía y está sujeta a las mismas condiciones que la norma interpretada.<sup>43</sup> Se incorpora a ella y tiene que tener su mismo nivel jerárquico. No podría un reglamento tenerse como interpretativo de la ley reglamentada.

Si ese fuese el alcance de la remisión, la norma acusada ciertamente resultaría contraria a la Constitución, no solamente porque permitiría que una norma legal sea interpretada de manera auténtica por una norma que no tiene fuerza de ley, sino porque, además, se lesionaría el principio de legalidad tributaria, en la medida en que el sentido de una ley que afecta los elementos esenciales de un tributo sería fijado por una norma que no tiene rango

de ley.

Podría decirse, sin embargo, que tal no es el alcance de la remisión que se hace en la norma acusada, puesto que en ella no se pretende que con base en las Guías de la OCDE se fije, de manera general el sentido de las normas del Estatuto Tributario sobre precios de transferencia, sino que sirvan de pautas de interpretación de esas normas en su aplicación al caso concreto.

Sin embargo, el anterior razonamiento no es suficiente para superar la objeción derivada del carácter imperativo que tiene la remisión. Por un lado, porque la interpretación en los casos concretos terminaría por convertirse en una regla general de interpretación que se incorporaría a la ley interpretada, y por otro, dado el carácter imperativo que se desprende de la ley, ya no se trataría de una mera opción interpretativa, sino de una fijación de sentido de carácter vinculante. Así, por ejemplo, no podría la DIAN interpretar una de las disposiciones del Capítulo sobre precios de transferencia, de manera distinta a aquella que resulte de las Guías de la OCDE. Si ello ocurriera así, de manera paradójica, se estaría desconociendo el principio de legalidad, que impone una determinada manera de interpretar la ley, puesto que le fija como único sentido posible el contenido en las Guías. Y como lo sostiene en sus conceptos el ICDT, ese sería un elemento de determinación del Tributo. El problema reside en que la disposición que hace la determinación no tiene rango de ley, y no puede por consiguiente, interpretar con alcance imperativo el sentido de la ley, ni constituye norma válida en Colombia, para que pudiese admitirse que tiene capacidad para precisar, en la esfera reglamentaria, las indeterminaciones que, en los niveles que resulten constitucionalmente admisibles, estén presentes en la ley.

De este modo, se tiene que, adicionalmente, no solamente se trata de unas normas que no tienen rango de ley, y por consiguiente no pueden interpretar la ley, sino que se trata de unas disposiciones elaboradas por un organismo internacional, del que no hace parte Colombia, que no han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno por el procedimiento establecido en la Constitución, y por consiguiente no pueden tener alcance vinculante en Colombia.

Se tiene, entonces, que las Guías de la OCDE, no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, -en realidad son una especie de derecho derivado y

programático en el seno de la propia OCDE- y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias. Tales disposiciones no serían susceptibles de control judicial en Colombia y sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno.

Con base en las anteriores consideraciones, la remisión contenida en el artículo 260-9 del estatuto tributario habrá de declararse inexecutable.

Ello no quiere decir que tales Guías no constituyan una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia, pero sí que las mismas no pueden tener alcance vinculante en Colombia, y que toda limitación o gravamen que se derive del sistema de precios de transferencia introducido en el Capítulo XI del Estatuto Tributario, debe tener su fuente en la ley.

## 5.2. La remisión al Gobierno Nacional contenida en el artículo 28 de la Ley 788 de 2002

En el artículo 260-6 del Estatuto Tributario, adicionado a ese ordenamiento por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 se establece una presunción iuris tantum según la cual se considera que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para ese efecto se establece, en lo que a este acápite concierne, que son jurisdicciones de menor imposición aquellas que señale el Gobierno Nacional.

Observa la Corte que, en este caso, a diferencia de la remisión que en la misma disposición se hace a la OCDE y que ya fue objeto de análisis, se trata de una clara habilitación a la Administración para que, en principio, complemente la determinación de la norma legal, mediante la elaboración de un listado de jurisdicciones de menor imposición.

La enunciación que de este modo se haga por el Gobierno, se realizaría específicamente en función de la ley. No estarían presentes en este sentido, los elementos de indeterminación que se predicaban de la remisión a la OCDE, porque resulta claro que para hacer operativa la norma legal el Gobierno tendría que expedir un Decreto en el que de manera precisa se señalase cuales jurisdicciones se consideran de menor imposición para los efectos en ella previstos.

Se ha planteado que esa remisión a la Administración resulta contraria al principio de legalidad tributaria, por cuanto por esa vía se permite que uno de los elementos esenciales del impuesto de renta, la base gravable, sea determinado, no directamente en la ley, sino que quede supeditado a la decisión que el gobierno adopte sobre las jurisdicciones de menor imposición.

Sin embargo, parecería claro, como lo ponen de presente varios de los intervinientes, que los elementos esenciales del impuesto sobre la renta han sido definidos, en principio, directamente por el legislador, en normas distintas de la acusada y en las cuales se establece de manera expresa y clara el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y la tarifa.

En la disposición que es objeto de estudio se establece una presunción que de no ser desvirtuada daría lugar a la aplicación del sistema de precios de transferencia previsto en la ley. Ello no afecta de manera directa la base gravable, porque la misma sólo sería susceptible de ser modificada mediante la aplicación del sistema de precios de transferencia por el hecho cierto de que se trate de una operación entre empresas vinculadas o partes relacionadas, y la presunción que contiene la ley admite prueba en contrario. Cualquier vicio de determinación legislativa de la base gravable, en este caso, se derivaría de la falta de precisión de los conceptos de empresas vinculadas o partes relacionadas, pero la actuación del Gobierno no incide de manera directa sobre los elementos del tributo y por lo tanto la controversia constitucional no se inscribe dentro del principio de legalidad en materia tributaria o de la reserva estricta de ley que en esta materia existe a tenor de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución.

No obstante lo anterior, es necesario examinar, aún, si se satisfacen las exigencias del principio de legalidad en sentido amplio, en la medida en que el reglamento no puede ser

fuente autónoma de obligaciones o gravámenes.

El asunto que se ha planteado admite dos interpretaciones: conforme a la primera cabría incluso una facultad discrecional, en la medida en que en desarrollo de la misma no se afectaría directamente la base gravable, la cual dependería de la efectiva vinculación económica que pueda predicarse de los destinatarios de la norma. Así, el esquema de precios de transferencia previsto en la ley sólo se aplica si efectivamente se trata de operaciones entre partes vinculadas. Si no hay tal vinculación, el esquema de precios de transferencia no se aplica.

De acuerdo con la segunda interpretación, las dificultades e incluso la imposibilidad de desvirtuar la presunción, conducen a que de la definición de jurisdicción de menor imposición se derive una afectación directa de la base gravable. En ese caso, resultaría exigible un mínimo de determinación legal del concepto cuya concreción se deja al legislador, determinación que no estaría presente en este caso, porque la expresión “menor imposición” queda librada a la absoluta discrecionalidad de la administración. Cualquier jurisdicción que tenga tasas impositivas, en cualquier medida, menores que las de Colombia podría ser incluida en la calificación. Aún así, debe tenerse en cuenta que del artículo acusado se derivan obligaciones meramente instrumentales, bien sea de información, o de declarar las transacciones entre partes vinculadas o relacionadas a precios de mercado. Pero si la presunción no corresponde a la realidad, aun cuando no pueda ser desvirtuada, ello no afectaría el hecho de que en realidad, el precio se habría fijado entre partes independientes y por consiguiente debería encajar en los rangos que al efecto se contemplan en el sistema de fijación de precios de transferencia, con lo cual la base gravable, finalmente, no se vería afectada.

Lo anterior permitiría concluir que la disposición acusada no viola la estricta reserva de ley del artículo 338 de la Constitución. Sin embargo, como se ha dicho, aún es necesario establecer si la remisión que se hace a la Administración resulta compatible con el principio de legalidad en sentido general.

La norma objeto de revisión es susceptible de dos tipos de interpretación. En un primer sentido resultaría aplicable a las operaciones que se realicen con cualquier jurisdicción que tenga un menor nivel de imposición que Colombia en materia del impuesto sobre la renta. La

labor del Gobierno sería, en ese caso, de mera verificación y declaración de certeza. En la medida en que cada jurisdicción puede tener un diferente sistema de impuesto sobre la renta, en cuanto a base gravable, sujetos pasivos y tarifas, resultaría necesario aplicar una metodología que permita hacerlos comparables y esa sería la tarea que tendría que cumplir el Gobierno. Identificar, mediante una operación de conocimiento, cuales son las jurisdicciones que tengan un menor nivel de imposición que Colombia, y declararlo así para efectos de certeza.

Sin embargo, a dicha interpretación se pueden oponer dos consideraciones; por una parte, que la redacción del párrafo de la norma acusada parece contener una habilitación a la Administración que sustituiría al concepto indeterminado contenido en su primer inciso. Las jurisdicciones de menor imposición son aquellas que señale el Gobierno Nacional, esto es, no las que respondan a ciertos parámetros, sino aquellas que sean señaladas por el Gobierno. Por otra parte, la norma remite, para el mismo efecto, al señalamiento que se haga por la OCDE y es claro que la OCDE, que en principio no ha identificado jurisdicciones de menor imposición, no obraría en función de identificar a las que tengan un nivel de imposición menor que el de Colombia en relación con el impuesto sobre la renta. De esta manera, en el evento en el que la OCDE señalase a determinadas jurisdicciones como de menor imposición, lo haría en función de unos estándares internacionales fijados por la propia organización, que podrían resultar o inferiores o superiores al nivel de imposición que en el impuesto de renta exista en Colombia.

Lo anterior daría piso a una conclusión distinta a la inicialmente contemplada, y según la cual la norma acusada se refiere a jurisdicciones de menor imposición en relación con un cierto estándar internacional. En tal evento, sería susceptible de interpretarse, por ejemplo, en un sentido según el cual “menor imposición” es equivalente a lo que en el panorama internacional se conoce como “nula o baja imposición”. Y en algunos documentos estas últimas expresiones se utilizan como sucedáneas de la de paraísos fiscales. Sin embargo, ya se ha visto como la OCDE ha precisado que la baja o nula imposición es solo un elemento, necesario pero no suficiente, para la determinación de un paraíso fiscal. Y habría que concluir, entonces que “menor imposición” significa baja o nula imposición, pero sin que para efectos de la norma resulten exigibles las demás condiciones que se predicen de los paraísos fiscales.

De la definición que se adopte en relación con el concepto de “jurisdicciones de menor imposición”, así ella no incida de manera directa sobre la base gravable del impuesto de renta, se derivan importantes obligaciones y consecuencias para los contribuyentes, y encuentra la Corte que su ámbito de indeterminación no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio. En la medida en que no se ha desarrollado un criterio para establecer el ámbito del concepto de menor imposición y que la ley no fija los parámetros para establecerlo, haría falta ese mínimo de materialidad legislativa que resulta indispensable como soporte de la actividad reglamentaria del Gobierno.

## 5.2. Las remisiones al Gobierno Nacional contenidas en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002

Los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 remiten al Gobierno Nacional para establecer cuales son los paraísos fiscales a efectos de excluir costos y deducciones en ciertas operaciones o establecer un régimen especial de retención para las mismas.

Es claro que, como se ha dejado establecido, la expresión “paraíso fiscal” no responde, hoy por hoy, a un concepto que pueda aplicarse a partir de su mera enunciación legislativa y sin una previa determinación. No es, o no vale como concepto indeterminado, por el nivel de inseguridad e incertidumbre que se generaría. Nadie sabría si una determinada operación se realiza con persona situada en un paraíso fiscal; habría una determinación ad hoc, a partir de una apreciación discrecional fundamentada en criterios extrajurídicos. No obstante que la Administración debe inscribirse dentro del contexto de lo que pueda considerarse como un paraíso fiscal, la precisión de ello obedece a criterios, económicos y de política fiscal, así como a consideraciones de política exterior, que no están contenidos en la norma legal.

Así, la norma no remite a una realidad económica determinable que responda a la denominación de paraísos fiscales contenida en ella, sino que confiere o habilita al gobierno para determinar cuales son los paraísos fiscales. En el momento de su aplicación la norma sería claramente determinada porque se sabría a ciencia cierta cuales son para cada momento los paraísos fiscales.

La decisión política, sujeta a la estricta reserva de legalidad, es la de combatir la evasión tributaria desestimulando las operaciones con paraísos fiscales, y para el efecto, dado el caso, gravarlas de manera especial, bien sea mediante la imposición de obligaciones

formales o la alteración de las condiciones de tributación aplicables a las mismas.

La determinación del ámbito de la decisión, sin embargo, por la naturaleza del concepto y la imposibilidad legislativa de precisarlo, se deja a la administración.

Así, encuentra la Corte que en esta materia, se tiene:

1. La definición acerca de los países o las jurisdicciones que puedan calificarse como paraísos fiscales a efectos de la ley comporta un margen de discrecionalidad para la Administración, en la medida en que la ley no refiere a un concepto objetivo y determinable conforme a criterios exclusivamente técnicos o económicos, sino que, a partir de la definición de unos criterios generales por la doctrina internacional, o por el propio gobierno, operan otros que pueden resultar determinantes para incluir, no incluir o excluir a una determinada jurisdicción en la lista de paraísos fiscales y que obedecen a consideraciones de política tales como la existencia de compromisos bilaterales o multilaterales o los niveles de comercio real que existan con determinados países.

2. Resulta posible, sin desconocer el principio de legalidad en materia tributaria, que a partir del señalamiento que se haga en la ley de los elementos de un tributo, se deje a la Administración la especificación de algunos de ellos cuando resulte imposible que tal especificación, en razón de la naturaleza de la materia, se haga en la propia ley.

En este caso el concepto relevante es el de imposibilidad legislativa. Cuando hay un propósito constitucionalmente valioso que se incluye en el ámbito de determinación política del tributo, pero cuya realización requiere de una concreción que no es posible incorporar a la misma ley, por consideraciones técnicas, resulta admisible la remisión al reglamento. De manera recíproca, la actividad reglamentaria se tiene como válida cuando ella sea necesaria para la cabal ejecución de la ley. El balance es en este caso muy delicado, porque una interpretación laxa de la idea de imposibilidad legislativa, conduciría a que el legislador trasladase a la Administración los asuntos que la Constitución ha sujetado a expresa reserva de ley, pero, por el contrario, una interpretación demasiado rígida del principio de legalidad, y del tipo de imposibilidad legislativa que habilitaría la remisión al reglamento, conduciría a que asuntos que responden a objetivos constitucionalmente valiosos y respecto a los cuales ha habido una clara y expresa manifestación de voluntad legislativa, no pudiesen ponerse en práctica por déficit insubsanable de determinación en la propia ley.

3. En principio, por la naturaleza de los elementos que inciden en la determinación de los países o las jurisdicciones que pueden calificarse como paraísos fiscales, no resulta posible que tal determinación se haga en la ley. En efecto, se trata de una situación de naturaleza dinámica y cambiante, en función de las variaciones que puedan darse en las legislaciones de los países, sujeta a consideraciones técnicas y de política comercial que afectan las relaciones internacionales del país, sometida a factores tales como compromisos bilaterales o multilaterales entre los Estados y que por consiguiente no puede someterse a la rigidez de la ley.

4. De esta manera, también en principio, cabría que el legislador remita a la Administración para el señalamiento de las jurisdicciones que deban considerarse como paraísos fiscales para los efectos contemplados en la ley, confiriéndole, incluso, un cierto margen de discrecionalidad.

5. Sin embargo, en la medida en que tal remisión afecte de manera directa los elementos de un tributo, materia que es objeto de estricta reserva de ley, el examen acerca de la imposibilidad legislativa para hacer la correspondiente determinación debe ser también estricto y lo mismo se predica del margen de discrecionalidad que resulta constitucionalmente tolerable.

6. En el caso que es objeto de consideración por la Corte, las disposiciones acusadas producen una directa afectación de los elementos del tributo, porque de la calificación de paraísos fiscales que el Gobierno haga de determinadas jurisdicciones, se deriva una afectación inmediata, o bien de la base gravable, en las operaciones que se realicen con entidades que se encuentren constituidas, localizadas o en funcionamiento en tales jurisdicciones, por efecto de la exclusión de los costos y las deducciones, o bien de la tarifa, en la medida en que la misma cambia para efectos de la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional y de impuesto de remesas.

7. Ello hace imperativo que para el ejercicio de la labor de determinación que se deja a la Administración se presente una de las siguientes condiciones: a) o que el ámbito de determinación que se deja a la Administración se encuentre suficientemente restringido a partir de las características técnicas de la materia cuya extensión es susceptible de

precisarse con un alto grado de exactitud, o b) que existan en la propia ley unos parámetros generales que guíen la acción del Ejecutivo.

8. La anterior consideración conduciría, en principio, a la inexequibilidad de las disposiciones acusadas, puesto que ya se ha señalado cómo (i) el concepto de paraísos fiscales, no tiene una significación unívoca en la ciencia económica y, (ii) la ley no fija ningún parámetro para la determinación del mismo por la Administración. Sin embargo, es posible un examen más detenido de estos dos extremos.

9. En cuanto hace a la necesidad de que se establezcan en la ley unos parámetros generales que guíen la acción administrativa, encuentra la Corte que al efecto cabría evaluar la posibilidad de dos alternativas: O dichos parámetros se establecen en la propia ley tributaria, como condición para la remisión a la potestad reglamentaria ordinaria del Presidente de la República, o se considera que la determinación del concepto de paraísos fiscales y las condiciones en las cuales resulta aplicable a jurisdicciones de terceros Estados, debe hacerse a través de una ley marco, en cuanto que involucra consideraciones de comercio exterior, lo cual a su vez remite a una potestad de regulación por el Ejecutivo cuyo contenido es más amplio que el de la potestad reglamentaria ordinaria. En cualquier caso, la necesidad de dichos parámetros legislativos está supeditada a la imposibilidad de determinación técnica del concepto contenido en la ley. Pasa la Corte a examinar esta cuestión.

10. Tal como se ha expresado, el concepto de paraísos fiscales presenta claras dificultades de determinación. Ya se vio cómo la OCDE, organismo al que la propia ley remite para la determinación del concepto, ha dedicado un importante esfuerzo, a lo largo de un buen número de años, a la identificación de los criterios que permitan calificar a una determinada jurisdicción como un paraíso fiscal. Y se puso de presente, también, que no obstante lo anterior, todavía existen serias discrepancias en torno a la pertinencia y suficiencia de esos criterios, algunas de las cuales han llevado a la OCDE a atenuar la manera como aplica algunos de tales criterios<sup>44</sup>. Del mismo modo se indicó que, por otra parte, la OCDE ha manifestado que el listado inicial de paraísos fiscales no está concebido para servir de base para la adopción de medidas defensivas, efecto para el cual se desarrollaría un segundo listado. En ese segundo listado, el énfasis no está en los criterios que permiten identificar un paraíso fiscal, sino en la consideración de si una de tales jurisdicciones está

dispuesta a cooperar en materia de información y transparencia.

Sin embargo, también cabría argumentar, que no obstante que la expresión paraísos fiscales no tiene una significación unívoca, lo cierto es que si tiene un contenido propio, en el cual es posible distinguir, por un lado, jurisdicciones que definitivamente tienen la condición de paraíso fiscal, y por otro, jurisdicciones que definitivamente no pueden encajar en ese concepto. Podría entonces señalarse que entre esos dos extremos existe una zona de penumbra cuya determinación se deja al Ejecutivo, porque, precisamente las dificultades que se han enunciado, harían imposible que tal determinación se hiciese de manera efectiva por la ley.

No obstante la validez general de esta consideración, considera la Corte que en este caso la misma no es de recibo, por cuanto, por una parte, aunque no se expresa en el texto de la ley, ello se deriva de la experiencia internacional sobre la materia, el concepto de paraísos fiscales requiere una determinación adicional para que sea operativo. Esto es, uno es el concepto de paraíso fiscal y otra la valoración que debe hacerse en torno a las condiciones en las cuales un paraíso fiscal puede ser el destinatario de medidas defensivas. De este modo, no basta con precisar el concepto de paraíso fiscal para que la ley pueda ser operativa, sino que se requeriría, además, precisar en qué casos las disposiciones defensivas previstas en la ley debieran aplicarse a una jurisdicción que encaje en los criterios generales de lo que constituye un paraíso fiscal. Por otra parte, tal como están concebidos los artículos 82 y 83, el señalamiento de una determinada jurisdicción como paraíso fiscal implica una afectación directa de, al menos, uno de los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, la base gravable, en un caso y la tarifa, en otro, razón por la cual la argumentación que sería admisible en el contexto del principio general de legalidad no lo es en el de la reserva estricta de ley prevista en el artículo 338 de la Constitución. Dicha reserva haría imprescindible que si no es posible definir en la ley, de manera precisa, el concepto de paraísos fiscales, y el mismo no es susceptible de precisa determinación técnica, sea la ley la que señale, al menos, los parámetros dentro de los cuales dicha determinación habrá de hacerse por el Gobierno.

12. Dado que la ley tributaria no señala parámetro alguno para la determinación del concepto de paraíso fiscal y tampoco se ha expedido una ley marco que regule de manera general la materia, la remisión que en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 se hace al

Gobierno Nacional habrá de declararse inexecutable.

## VII. DECISION

Dado que la Corte ha encontrado que las remisiones al Gobierno Nacional y a la OCDE previstas en los artículos 260-6; 260-9; 124-1, párrafo 2º y 408, párrafo, del Estatuto Tributario, son contrarias a la Constitución, y como quiera que dichas disposiciones no pueden aplicarse en ausencia de tales remisiones, la Corte habrá de declarar la inexecutable de las normas acusadas.

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional actuando en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE:

Declarar la INEXEQUIBILIDAD de los artículos 260-6 y 260-9; del párrafo 2º del artículo 124-1 y del párrafo del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-690/03

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Competencia del legislador para imponer tributos en el Estado Social de Derecho (Aclaración de voto)

RESERVA DE LEY-Gobierno no tiene facultades extraordinarias para imponer tributos (Aclaración de voto)

Respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconciente a veces de manera conciente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir ésta con la primera), etc.. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se

distingue en cual de los varios significados se le está usando. Para evitar este error, que da lugar a una falacia en el razonamiento se utilizan como solución las denominadas definiciones lexico gráficas.

CONCEPTO JURIDICO-Estructura indeterminada/CONCEPTO JURIDICO-Causas de indeterminación (Aclaración de voto)

CONCEPTO JURIDICO-Límites de indeterminación/CONCEPTO JURÍDICO-Tipos (Aclaración de voto)

Un concepto jurídico es indeterminado sólo cuando sus límites no son bien precisos (o lo que es lo mismo, no está bien delimitado). Se distinguen dos tipos de conceptos jurídicos indeterminados: a) de experiencia, como por ejemplo, peste; casa que amenaza ruina; cuyos criterios de aplicación remiten a hechos empíricos; y b) conceptos indeterminados de valor; por ejemplo, justo precio; buena fe; democracia; cuyos criterios de aplicación se refieren a juicios de valor.

Referencia: expediente D-4454

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 28 (parcial), 82 y 83 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”.

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, el suscrito magistrado aclara el voto, sobre los siguientes temas:

En primer tema que debo aclarar es que los países en ejercicio de su soberanía pueden determinar como manejan sus decisiones tributarias: que gravan y que no; y si deciden hacerlo en que proporción.

El segundo tema que se debe precisar es el relativo a los conceptos de legalidad, reserva de ley y conceptos jurídicos inditerminados (páginas 19 y 23).

El principio de legalidad apunta a que en el Estado de derecho sólo el legislador puede imponer tributos.

La reserva de ley apunta a otro concepto diverso: A que el Gobierno no tiene competencia para tocar el tema reservado a la ley. No la tiene directamente, ni tampoco de manera indirecta por medio de facultades extraordinarias para imponer tributos.

Respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconciente a veces de manera conciente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir ésta con la primera), etc.. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se distingue en cual de los varios significados se le está usando. Para evitar este error, que da lugar a una falacia en el razonamiento se utilizan como solución las denominadas definiciones lexico gráficas.

En cambio un concepto es vago no por que tenga más de un significado, sino que teniendo un significado preciso y existiendo una categoría de objetos a los cuales es claramente aplicable; sin embargo, en el límite existe una zona de nebulosa en la cual no se sabe si a otros objetos también se aplica o no; por ejemplo, el impuesto que se aplica a las casas, ¿se aplica también a los carros-casa?. Con el fin de reducir la vaguedad de un concepto se debe utilizar una definición aclaratoria, que cobije no solo a las casas sino también de manera expresa a los carros-casa (o que los excluye expresamente).

La definición de concepto jurídico indeterminado apunta más a los conceptos vagos que a los ambiguos.

Por eso algunos han afirmado que un concepto jurídico es indeterminado sólo cuando sus límites no son bien precisos (o lo que es lo mismo, no está bien delimitado). Se distinguen dos tipos de conceptos jurídicos indeterminados: a) de experiencia, como por ejemplo, peste; casa que amenaza ruina; cuyos criterios de aplicación remiten a hechos empíricos; y b) conceptos indeterminados de valor; por ejemplo, justo precio; buena fe; democracia; cuyos criterios de aplicación se refieren a juicios de valor.

Así como podemos tener dificultades para determinar si estamos ante un problema sanitario que constituye una peste o no; podemos tener dificultades para decir si el trato es cruel o no y si la conducta fue justa o no. Como se puede observar existen problemas adicionales para los conceptos jurídicos indeterminados de valor, ya que su discusión no versa sobre hechos sino sobre actitudes, lo que los hace subjetivos, pues los juicios de valor intrínsecos y los principios morales no puede ser demostrados ni verificados, no son falsos ni verdaderos.

Fecha ut supra.

JAIME ARAUJO RENTERIA

1 Entiéndase por sistema de precios de transferencia: “la obligación para efectos del impuesto de renta de declarar a precios de mercado las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, tanto para el efecto del ingreso como de costos y gastos”. (ZARAMA Vásquez Fernando, Reforma Tributaria Comentada, Editorial Legis, Bogotá, 2003).

2 Sentencia C-086 de 1998. M.P. Jorge Arango Mejía. [Hace notar la Corte que el texto citado por el interviniente NO HACE PARTE de la sentencia C-086 de 1998, como equivocadamente se afirma.

3 Tomado de: Ponencia del Dr. Jaime González Bendiksen. XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Febrero de 1998.

4 Sobre esta significación general del principio de legalidad, la Corte en Sentencia C-790 de 2002. M.P. Clara Inés Vargas Hernández expresó que “desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789 se consideró que la reserva de ley, en virtud de la cual los derechos y libertades ciudadanas sólo pueden ser restringidos por la ley en cuanto expresión legítima de la voluntad popular, constituye un elemento esencial para que los derechos del hombre puedan estar jurídicamente protegidos y existir plenamente en la realidad.”

5 Sentencia C-280 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero

6 Sentencia C-474 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett

- 7 Ver, entre otras, las sentencias C-234 de 2002 y C-710 de 2001.
- 8 Ibid.
- 9 Ibid.
- 10 Sentencia C-327 de 1997, M.P. Fabio Morón Díaz
- 11 Ver al respecto las siguientes sentencias: C-996 de 2000 y C-939 de 2002.
- 12 Ver sentencias C-769 de 1998, M.P. Antonio Barrera Carbonell y C-328 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.
- 13 Ver sentencias C-448 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara y C-1076 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández
- 14 Sentencia C-150 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa
- 15 Sentencia C-570 de 1997. MP Carlos Gaviria Díaz, consideración VI.4.2. Ver también, entre otras, la sentencia C-1191 de 2001. Fundamento 39.
- 16 Eduardo García de Enterría, Tomás-Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, E. Civitas, Madrid, 1983, reimpresión 1986, p 436.
- 17 M.P. Alejandro Martínez Caballero
- 18 M.P. Rodrigo Escobar Gil
- 19 Por ejemplo, el numeral 1º del artículo 35 del Código Disciplinario Único establece que: “Artículo 35. Prohibiciones. A todo servidor público le está prohibido: 1. Incumplir los deberes o abusar de los derechos o extralimitar las funciones contenidas en la Constitución, los tratados internacionales ratificados por el Congreso, las leyes, los decretos, las ordenanzas, los acuerdos distritales y municipales, los estatutos de la entidad, los reglamentos y los manuales de funciones, las decisiones judiciales y disciplinarias, las convenciones colectivas y los contratos de trabajo.”
- 20 Sentencia C-328 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

21 Cabe anotar que el Código Disciplinario Único establece: “Artículo 4º de la Ley 756 de 2002: El servidor público y el particular en los casos previstos en este código sólo serán investigados y sancionados disciplinariamente por comportamientos que estén descritos como falta en la ley vigente al momento de su realización.”

22 Sentencia C-328 de 2003

23 Corte Constitucional, Sentencia C-265 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. En esta ocasión la Corte declaró INEXEQUIBLE el inciso tercero del artículo 64 de la Ley 675 de 2001. Consideró que “condicionar la posibilidad del cerramiento a una autorización administrativa, sin señalar criterios que impidan dicha apropiación y exclusión, resulta insuficiente para proteger los bienes constitucionalmente garantizados”.

24 Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, “Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios”. La Corte estudió el principio de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las sentencias C-987 de 1999, C-084/95 y C-004/93. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

25 Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

26 Ver la Sentencia C-740 de 1999, M.P. Dr. Alvaro Tafur Galvis.

27 Sentencia C-488 de 2000

28 Ibid.

29 En la Sentencia C-040 de 1993, la Corte encontró que no resulta contrario al principio de legalidad tributaria que la ley atribuya al Ministerio de Agricultura la fijación del precio de la panela que se tomará como base gravable de la cuota de fomento panelero, que es una contribución parafiscal. Dijo la Corte en esa oportunidad, que la función atribuida al Ministro de Agricultura, era simplemente una labor administrativa de certificación que facilitaba el cálculo y la prueba de dicho precio, la cual no podía cumplirse de manera arbitraria.

31 En la Sentencia C-597 de 2000, la Corte estudió la demanda presentada contra las disposiciones que, por una parte, exoneran del llamado IVA implícito, a las importaciones de bienes cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna, y por otra señalan que corresponde al gobierno publicar la base gravable de ese impuesto. En concepto del demandante, en la norma acusada el legislador incurrió en una indeterminación del impuesto a las importaciones de bienes exentos del IVA, atribuible a la indefinición del concepto de oferta insuficiente de esos productos en el mercado nacional, lo cual había dado lugar a distintas interpretaciones por parte de autoridades nacionales encargadas de este tema económico, en desmedro de los destinatarios de la exclusión del gravamen. Al analizar el problema planteado, la Corte, no obstante que de manera categórica reitero la jurisprudencia conforme a la cual no pueden remitirse al reglamento las materias que son objeto de reserva de ley, concluyó que "... la Corporación en varias oportunidades ha aceptado que por razones de orden técnico y administrativo se defiera al ejercicio de la potestad reglamentaria, la definición de la suma sobre la cual se liquida un tributo, sin que esto suponga una vulneración a la vigencia del principio de legalidad del mismo, pues la determinación particular de la base gravable sigue estando en manos de los órganos representativos de elección popular." La Corte en esa ocasión pudo constatar, a partir de los conceptos emitidos por el Ministerio de Agricultura y por el Departamento de Planeación Nacional y que sirvieron de base para el Decreto en el cual el Gobierno definió el concepto de "oferta insuficiente para atender la demanda interna"<sup>31</sup>, que tal concepto no tiene una significación unívoca en la ciencia económica; sin embargo concluyó que "... no se puede afirmar que la definición de dicho concepto haya quedado librada al arbitrio de la autoridad encargada de interpretar y aplicar la norma, con grave atentado del ordenamiento superior, pues si bien dicha labor de precisión corresponderá al Ministerio de Hacienda, éste deberá hacerlo con sujeción a precisos marcos de acción." Agregó la Corte que el legislador había establecido unas bases ciertas y determinables para señalar la suma concreta sobre la cual se liquidará el gravamen de que trata la norma acusada y que por el carácter técnico de esa labor, la misma corresponde a la Administración, "... sin que pueda endilgarse el ejercicio absolutamente discrecional de una función, pues como se ha visto ésta se encuentra reglada, lo que permitirá el debido cumplimiento de los mandatos legales establecidos en la disposición acusada, con sujeción a los artículos 113, 189-11 y 338 de la Carta Política."

32 En la Sentencia C-842 de 2000 la Corte se pronunció sobre la constitucionalidad de un artículo de la Ley 488 de 1998, que modificó el inciso segundo del artículo 36-1 del Estatuto Tributario, para disponer que “Cuando la utilidad provenga de la enajenación de acciones de alta o media bursatilidad, certificada así por la Superintendencia de Valores, realizada a través de una bolsa de valores, ésta no constituye renta ni ganancia ocasional”. En esa oportunidad el demandante sostenía que el artículo acusado delegaba en la Rama Ejecutiva una función inherente y privativa del Congreso de la República, como es la de determinar los ingresos gravados con el impuesto de renta, y cuáles son considerados como no constitutivos de renta para efectos de este impuesto con lo cual se vulneraban los artículos 150 y 338 de la Constitución. Para resolver el problema planteado, la Corte consideró que conforme a la jurisprudencia de la Corporación “... nociones de tipo técnico, que estaban presentes en la valoración de ciertos conceptos económicos que incidían en la determinación de la base gravable de los respectivos impuestos, justificaban que se defiriera a algunas autoridades tal valoración o el señalamiento del método para establecerla, dado que el Congreso no podía, dada la naturaleza de las cosas, ejercer esa función en razón de las circunstancias cambiantes dependientes del mercado o altamente técnicas.”

33 En la Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, la Corte, al estudiar la posibilidad de que se remita a las entidades de control la fijación de los métodos para hacer la valoración patrimonial de ciertos activos, señaló que si bien “... en desarrollo del principio de legalidad del impuesto es menester que la fijación del mismo incluya la determinación de los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, ello no significa que la ley, las ordenanzas o los acuerdos tengan que señalar las sumas concretas sobre las cuales ha de liquidarse el impuesto. Razones de tipo administrativo y por sobre todo de carácter técnico, conducen a desechar esta interpretación extrema del principio de legalidad del tributo.”.

34 En la sentencia C-467 de 1993, la Corte examinó, entre otros asuntos, si la remisión que hace la ley al avalúo catastral para la determinación de la base gravable del impuesto predial resultaba contraria al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución. No obstante que la manera de cumplirse el avalúo catastral no estaba contenida en norma de rango legal, sino en un reglamento, consideró la Corte que en la medida en que el avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario, el hecho de

que el mismo, alternativamente con el autoavalúo, constituya la base gravable del impuesto, "... es tan sólo un parámetro que el legislador dentro de una política impositiva consideró como el mas apropiado, pues si la propiedad va a representar una base impositiva, lo mas lógico es que se le de un valor para tales efectos. Y el único valor real de una cosa es el precio que ésta tiene en el mercado."

35 Consultar igualmente la Sentencia C- 467 de 1993, M.P. Carlos Gaviria Díaz, en la cual se hizo mención a este tema respecto del impuesto predial.

36 "...Because the arm's length principle puts associated and independent enterprises on a more equal footing for tax purposes, it avoids the creation of tax advantages or disadvantages that would otherwise distort the relative competitive positions of either type of entity. In so removing these tax considerations from economic decisions, the arm's length principle promotes the growth of international trade and investment". Transfer Pricing Guidelines... Ob. Cit. Sección I-3.

37 Juan Pablo Godoy, Ponencia XXII Jornadas de Derecho Tributario

38 En su Reporte de 1987 la OCDE concluyó que un buen indicador de que un país estaba actuando como un paraíso fiscal era que tal país se presentase a si mismo o fuese generalmente reconocido como tal, en lo que se denominó "reputation test".

39 El concepto de movilidad geográfica se considera relevante para la identificación de los paraísos fiscales debido a que, precisamente, se trata de atraer hacia esas jurisdicciones, actividades económicas que no requieran de un sustrato material y que por consiguiente pueden desplazarse con facilidad de una a otra jurisdicción. En la actualidad, por ejemplo, con el avance tecnológico y la disminución de las restricciones cambiarias, la actividad financiera es altamente móvil entre jurisdicciones.

40 Así por ejemplo, la jurisdicción de la Isla de Mann, de nula imposición, pertenece a la Gran Bretaña.

41 OCDE, 1998 Report, Harmful Tax Competition: An emerging Global Issue. [www.ocde.org](http://www.ocde.org)

42 Ver Sentencia C-1246 de 2001 M.P. Rodrigo Uprimny Yepes

43 Ibid.