



Universidad Libre de Colombia
Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Honorables Magistradas y Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA
Magistrado Ponente: **ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO**
Palacio de Justicia, Calle 12 N°7-65, Bogotá D.C.
secretaria3@corteconstitucional.gov.co
La Ciudad

Demandante: ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ.

Expediente: D-14722 Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 714 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y, el artículo 117 (parcial) de la Ley 2010 de 2019.

Asunto: Intervención ciudadana conforme al art. 7 del D. 2067 de 1991.

Los suscritos ciudadanos **JORGE KENNETH BURBANO VILLAMARÍN**, director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá e **INGRID VANESSA GONZALEZ GUERRA**, abogada, miembro del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá; actuando dentro del término ordenado en el Auto del 13 de mayo de 2022 y a la fijación en lista que hizo la Secretaría General de la Corte Constitucional; también conforme al núm. 1, del art. 242 de la Constitución Política y el art. 37 del D.2067/91, presentamos la siguiente intervención ciudadana respecto a la demanda de la referencia, en defensa de la supremacía e integridad de la Constitución de Colombia de 1991.

1. NORMA LEGAL DEMANDADA

LEY 1819 DE 2016

(Diciembre 29)

“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

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

Artículo 714. Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

(...)

El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a



Universidad Libre de Colombia
Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.

LEY 2010 DE 2019

PODER PÚBLICO - RAMA LEGISLATIVA

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

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

2. CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

La Corte Constitucional profirió un Auto del 29 de marzo de 2022 donde inadmitió la demanda. Luego, los demandantes la corrigieron y el 27 de abril la Corte admitió parcialmente y rechazó el resto de la demanda. En ese sentido, los cargos admitidos fueron:

- Inicialmente, la parte accionante señala que el término de firmeza de las declaraciones de renta, los 6 años fijados por la ley a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, es inconstitucional.
- El término de firmeza especial de los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia de 6 años es diferente al término ordinario del resto de contribuyentes, vulnerando así el derecho a la igualdad, al ser una discriminación injustificada;
- Si la finalidad de la norma es otorgar tiempo de revisión a la autoridad tributaria para verificar la exactitud de las declaraciones, establecer un término de revisión especial más extenso a los contribuyentes sometidos a precios de transferencia, por el solo hecho de estar sometidos a dicho régimen, no es un medio adecuado para alcanzar dicha finalidad. Lo anterior, por cuanto el término ordinario, es suficiente para adelantar dicha verificación, teniendo en cuenta que incluso los contribuyentes de precios de transferencia cumplen con mayores deberes formales en la revelación de sus operaciones.
- En estricto sentido, hay un trato diferenciado entre los contribuyentes del régimen de precios de transferencia y los otros grupos de contribuyentes en donde el término de la firmeza de las declaraciones es de 3 años, vulnerándoseles el derecho a la igualdad.



3. CONSIDERACIONES DEL OBSERVATORIO DE INTERVENCIÓN CIUDADANA CONSTITUCIONAL DE LA UNIVERSIDAD LIBRE

3.1. Contextualización de lo precios de transferencia-deberes formales

Los precios de transferencia, de conformidad con la definición y la finalidad que la misma Corte Constitucional ha considerado:

“(…) constituyen un mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o parte relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente. La esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria(…)”.

Todos los obligados a cumplir con las obligaciones formales son los siguientes:

- Las personas cuyo patrimonio bruto en el año gravable es igual o superior a 100.000 UVT y;
- Las personas cuyos ingresos brutos iguales o mayores a 61.000 UVT.

Los cuales deben cumplir con una documentación para comprobar los movimientos de los precios de transferencia, por lo tanto deben cumplir con las siguientes obligaciones formales:

- Informe local,
- Estudio de precios de transferencia,
- Declaración informativa,
- Informe maestro del grupo multinacional,
- Informe país por país,
- Notificación correspondiente.

Tal como lo señala el Decreto 1778 del 20 de diciembre de 2021, la DIAN estableció las fechas para la presentación de las anteriores obligaciones formales. Es cierto que la DIAN constantemente recibe información de las transacciones de los precios de transferencia.



Los términos para la firmeza de las declaraciones del régimen de precios de transferencia, que tiene la DIAN, tienen diferencias sustanciales:

Clase de término	Norma	Disposición
Ordinario-todas las declaraciones tributarias	Estatuto Tributario. Artículo 714 Término general de firmeza de las declaraciones tributarias	La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.
Especial -para precios de transferencia	Artículo 714 Término general de firmeza de las declaraciones tributarias	El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.
Ordinario-todas las declaraciones tributarias	Ley 2010 de 2019. ARTÍCULO 117. TÉRMINO DE FIRMEZA	El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años.

Fuente: Creación propia

En la anterior tabla señalamos que existen tres términos diferentes para las declaraciones en el régimen de precios de transferencia, sin tener justificación alguna. Adicionalmente, comprobamos que el Estatuto Tributario, en el art. 714, establece 3 años como termino general para todas las declaraciones tributarias y 6 años para el régimen de precios de transferencia. Sin embargo, la Ley 2010 de 2019, establece que son 5 años contrario a lo que establece el Estatuto Tributario por 6 años. Esto desconoce la Ley 2010 de 2019.

Por otro lado, si la DIAN anualmente recibe información de los contribuyentes de los precios de transferencia, no se entiende:

- Primero: El motivo por el cual para las declaraciones ordinarias tributarias es de 3 años y para el régimen de precios de transferencia es de 5 y 6 años;



- Segundo: El motivo de por cual hoy existen tres términos de firmeza distintos para la firmeza de las declaraciones; y,
- Tercero: Si la DIAN recibe información anual por medio de las obligaciones formales que se les impone a los contribuyentes del régimen de transferencia, no es claro por qué les amplía el plazo para la firmeza de sus declaraciones, contrario a los contribuyentes del régimen tributario ordinario.

Teniendo las anteriores inconsistencias jurídicas, casi antinómicas, es necesario consultar la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016. La finalidad de ello es identificar la razón o propósito de política pública por la cual el Congreso extendió el término de la firmeza de las declaraciones para el régimen de precios de transferencia. La motivación de la ley dice:

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

a) Firmeza General: término aplicable a todas las declaraciones tributarias y que sería

de tres (3) años.

b) Firmeza extendida: como término aplicable a las declaraciones tributarias de contribuyentes que presentan comportamiento atípico (fraude o abuso tributario) o que por la naturaleza de sus operaciones requieren de un mayor tiempo de revisión (pérdidas, saldos a favor y **precios de transferencia**) **el proyecto adiciona un término de firmeza de seis (6) años.**

c) Firmeza reducida: se otorgaría a quienes son objeto del “Procedimiento especial para la fiscalización y control electrónico” y para los contribuyentes que voluntariamente mejoren su nivel de tributación; derogando de esta manera las disposiciones de los llamados beneficios de auditoría, con un término de firmeza de seis (6) meses”.

La razón principal por la cual en la Ley 1819 de 2016 amplió el plazo para el caso del régimen de transferencia a 6 años es porque el Congreso, en su margen de configuración, consideró como el tiempo suficiente para que la administración tributaria pueda verificar la información. Sin embargo, no se incluye ninguna justificación adicional para ampliar la firmeza de estas declaraciones: solamente se lanza una frase sin fundamento.



Adicionalmente, consultamos la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2019, pero no se encontró ningún fundamento para el establecimiento del término de la firmeza de las declaraciones de 5 años para el régimen de precios de transferencia.

Por ello, teniendo en cuenta que la discusión del término extendido en 6 o 5 años no ha tenido ningún fundamento o debate, este Observatorio Constitucional de la Universidad Libre evidencia una vulneración del principio de igualdad entre los contribuyentes tributarios a los que se les aplica la firmeza de 3 años respecto de aquellos que les aplica la firmeza de las declaraciones de 5 o 6 años, que son las personas del régimen de precios de transferencia.

Adicionalmente, debe considerarse que la norma demandada viola la garantía del principio de equidad tributaria. Este se ha entendido, en el caso de las obligaciones formales, como:

“El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente”¹

Esto significa que el legislador no puede imponer obligaciones excesivas o beneficios desbordados. Consideramos que la sola extensión de este término de firmeza de las declaraciones es injustificada porque en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 y de la Ley 2010 de 2019 no existe ningún argumento o estudio que lo soporte. En ese sentido, es una carga excesiva que se le traslada a los contribuyentes del régimen de precios de transferencia, lo cual vulnera el principio de igualdad y el principio tributario de equidad tributaria. La razón fundamental es que la ley está desmeritando el esfuerzo adicional que hacen estos contribuyentes para cumplir con todas las obligaciones formales que se les impone. En ese sentido, es necesario la realización de un test integrado de igualdad, con el fin de ponderar correctamente si se ha vulnerado este principio constitucional.

3.2. Test integrado de igualdad

La jurisprudencia constitucional ha adaptado las fortalezas del juicio de proporcionalidad y del juicio de igualdad para conformar el criterio del *juicio integrado de igualdad*. Este procedimiento está compuesto por los pasos del juicio de proporcionalidad: análisis de adecuación, idoneidad y proporcionalidad de la medida. También se han utilizado los

¹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



criterios brindados por el test de igualdad con el fin de realizar un análisis de igualdad de diferente intensidad, dependiendo de si se está ante el caso de un test estricto, intermedio o flexible².

El juicio integrado de igualdad se compone de varias etapas de análisis. En primer lugar, se debe exponer la cláusula general, punto en el cual se identifican los sujetos que se diferencian en la relación fáctica, con el fin de calificarla dentro de alguno de los siguientes mandatos: 1. Trato idéntico a destinatarios en circunstancias idénticas; 2. Trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas circunstancias son enteramente diferentes; 3. Trato paritario a destinatarios cuyas similitudes sean más relevantes que sus diferencias; y 4. Trato diferenciado para quienes sus diferencias sean más relevantes que sus similitudes³.

a. Primer paso: exposición de la cláusula general de igualdad

De acuerdo con el demandante, hay dos grupos de personas que poseen semejanzas y diferencias: los contribuyentes a los cuales les aplica la firmeza de las declaraciones en el término de 3 años -contribuyentes ordinarios- y los contribuyentes a los cuales les aplica la firmeza de las declaraciones en el término de 5 y 6 años por pertenecer al régimen de precios de transferencia- contribuyentes de los precios de transferencia-.

b. Segundo paso: Tertium comparationis

Este parámetro busca establecer si existe un criterio de comparación entre las dos poblaciones. Esto implica saber “si los sujetos o situaciones bajo análisis son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza”⁴. En el caso *sub-examine*, se analiza si existe un criterio de comparación entre los contribuyentes a los cuales se les aplica los distintos términos establecidos para las firmezas de las declaraciones.

c. Tercer paso: Intensidad del test

La Corte Constitucional fijó tres niveles diferentes de intensidad: leve, intermedio y estricto. En este caso se afecta gravemente el derecho a la igualdad real y efectiva previsto en el art. 13 y al principio de equidad tributaria del art. 363 de la Constitución.

² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-104 de 2016. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-250 de 2012. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

⁴ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-138 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.



Consideramos que, aunque en principio pareciere proceder la aplicación de un test leve, por tratarse de materias tributarias, lo cierto es que, la norma en cuestión nos remite a una clasificación sospechosa por afectar lo señalado en el artículo 13 constitucional referente a la violación del derecho a la igualdad, en razón del trato injustificado a dos clases de contribuyentes, los ordinarios y los que pertenecen al régimen de precios de transferencia.

El nivel de este test ha sido categorizado como el más exigente, ya que busca establecer si el fin es legítimo, importante e imperioso y si el medio es legítimo, adecuado y necesario, es decir, si no puede ser remplazado por otro menos lesivo. Este test incluye un cuarto aspecto de análisis, referente a si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales⁵.

d. Aplicación del método de proporcionalidad

- Fin legítimo e imperioso e idoneidad

La Ley 1819 de 2016, y su exposición de motivos, establecen un termino extendido para la firmeza de las declaraciones de los contribuyentes que pertenecen al regimen de precios de transferencia en 6 años. La razón por la cual extienden este término es porque la administración tributaria no tiene el tiempo suficiente para la verificación de la información de estos contribuyentes. Sin embargo, anualmente se cumplen con varias obligaciones formales lo cual contribuye a que de manera organizada y masiva, se allegue la información suficiente para contribuir a la verificación de la informacion de forma agil por parte de la administración tributaria.

En ese sentido, la ampliación de este término para lograr un fin legitimo, imperioso e idoneo, que es contribuir con la verificacion eficaz y de forma agil por parte de la DIAN, no se esta cumpliendo con la adopción de esta medida. Por el contrario, este no es el medio idoneo, pues el medio idoneo es identificar aquellas inconsistencias u obstaculos que estan haciendo que la DIAN no pueda en el termino de 3 años (termino ordinario) verificar la información de los contribuyentes del regimen de precios de transferencia, ya sea por la falta de planta de personal o por la desorganización o inconsistencias en la entrega de informacion de los contribuyentes a cargo de las obligaciones formales que tiene, para lo cual deberian adoptarse otras medidas y no la extensión del termino para la firmeza de las declaraciones.

Adicionalmente, estas medidas deben tener un sustento tecnico (estudios que demuestren que la DIAN no puede verificar la información en el término de 3 años) y

⁵ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-104 de 2016. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.



adicionalmente, un sustento jurídico basado en los principios constitucionales tributarios.

Con la adopción de la medida de 5 a 6 años para el término de firmeza de las declaraciones, a los contribuyentes que pertenecen al régimen de precios de transferencia, se les está trasladando obligaciones y cargas formales adicionales e injustificadas. Ellas consisten en una carga extra que consiste en una extensión del término de la firmeza de las declaraciones sin fundamento alguno, lo cual es evidentemente inconstitucional e ilegal.

- Necesidad y proporcionalidad

La medida no es necesaria ni proporcional atendiendo los argumentos anteriores, los cuales se concretan a continuación:

- No es necesaria, por cuanto si el problema es la mora en la verificación de la información por parte de la DIAN y por tanto, el problema es el tiempo para poder revisar la información, se debe implementar otras medidas. Por ello, deberá verificarse si es falta de personal, modificación de softwares, modificación y exigencia de nuevos parámetros de la información con ocasión de las obligaciones formales, entre otras;
- No es proporcional, por cuanto, para los contribuyentes que les aplica el término de los 3 años para la firmeza de las declaraciones tributarias, la DIAN si ha podido verificar la información que les entregan vs las declaraciones, a pesar de que ellos no cuentan con las mismas obligaciones formales.
- En ese sentido, no le asiste razón alguna que se extienda el término de 5 y 6 años para los contribuyentes del régimen de precios de transferencia, cuando estos últimos deben cumplir con más obligaciones formales, las cuales tienen precisamente el fin de contribuir con la agilidad y facilidad de verificación de la información vs las declaraciones;
- La ley 1819 de 2016 y la Ley 2010 de 2019, tienen inconsistencias respecto al establecimiento del término de firmeza de las declaraciones para el régimen de precios de transferencia. En ese sentido, se evidencia la disparidad y el desconocimiento del legislador en el establecimiento del término, que en la primera es de 6 años y en la segunda es de 5 años, y sin embargo, el Estatuto Tributario adopta la de la ley 1819 de 2016 que es anterior a la de la ley 2010 de 2019.



Universidad Libre de Colombia
Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Por todas las anteriores razones, se considera que las normas demandadas si vulneran el principio de igualdad de los contribuyentes del régimen de precios de transferencia respecto a al régimen ordinarios de los otros contribuyentes, en ese sentido el legislador y la administración tributaria debería realizar estudios con el fin de identificar las verdaderas inconsistencias y obstáculos para así poder adoptar la medida mas idónea, legitima, necesaria y proporcional para lograr la eficaz verificación de la información en el termino de 3 años, teniendo en cuenta que si estos contribuyentes de los precios de transferencia cumplen con varias obligaciones formales, imponerles una carga adicional al extenderles el termino de firmeza de las declaraciones es desproporcional y vulnera el principio de igualdad de estos contribuyentes.

4. PETICIÓN

Que se declare la **INEXEQUIBILIDAD** del art. 714 (p) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y, el articulo 117 (parcial) de la Ley 2010 de 2019

De los H. Magistrados, Atentamente,

JORGE KENNETH BURBANO VILLAMARIN
Director Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional
Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.
Calle 8, 5-80, Segundo Piso. Cel. 3153465150.
jorgek.burbanov@unilibre.edu.co - observaciudadanoderecho@unilibre.edu.co

INGRID VANESSA GONZALEZ GUERRA
Miembro del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional
C.C. 1010227362
Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.
Correo vanessa-3@hotmail.com