Sentencia C-1005/03

COSA JUZGADA ABSOLUTA-Configuración

Referencia: expediente D-4684

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 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”.

Actores: Pedro Enrique Sarmiento Pérez y César Camilo Cermeño Cristancho

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D. C., veintiocho (28) de octubre de dos mil tres (2003).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Pedro Enrique Sarmiento Pérez y César Camilo Cermeño Cristancho presentaron demanda contra los artículos 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”.

Mediante auto del 26 de junio de 2003, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, y al Presidente del Congreso de la República, así como también a los Ministros del Interior y de Justicia, de Hacienda y Crédito Público y al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, a fin de que, de estimarlo oportuno, conceptúen sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Así mismo ordenó invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario con el mismo fin.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas demandadas de conformidad con su

publicación en el Diario Oficial No.45.046 del 27 de diciembre de 2002:

“ 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:

(...)

CAPITULO VII

Otras disposiciones

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

“Párrafo 2º. 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:

“Párrafo. 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 impuestos de remesas, a la tarifa del siete por ciento (7%)”.

(...)

I. LA DEMANDA

Los demandantes, afirman que las disposiciones acusadas vulneran los artículos 13, 363 (inciso primero) y 338 de la Constitución Política.

Afirman que la jurisprudencia constitucional ha reconocido el principio de igualdad como pilar básico del sistema tributario nacional, con plena aplicación y efectos en el campo tributario; de forma tal que las reglamentaciones sobre éste tema deben respetar plenamente este principio que es objetivo y no formal.

Al respecto citan apartes de las sentencias C-094/93, C-022/96, C-734/02.

Señalan que: "...las disposiciones que se demandan crean un trato tributario desigual entre dos partes iguales, tomando como parámetro un criterio que, a la luz de la aplicación del test de igualdad, no ofrece una justificación objetiva y razonable para la discriminación que la Ley tributaria hace entre los contribuyentes que tienen operaciones con los denominados "paraísos fiscales" y aquéllos que no...", de forma tal que, es claro que la discriminación de las empresas que tengan operaciones con "paraísos fiscales" no era la única alternativa viable para efectos de aumentar el recaudo en el tipo de transacciones que contemplan las normas acusadas.

Estiman en consecuencia que las disposiciones acusadas violan el artículo 338 superior que exige que el elemento tributario de la Tarifa, sea fijado directamente por el Congreso, pues esas normas están permitiendo fijar la tarifa por vía del establecimiento de lo que se considere en ese momento un "paraíso fiscal".

Señalan así mismo que los preceptos legales acusados vulneran el artículo 363 constitucional, que orienta el sistema tributario, en especial el principio de equidad, toda vez que según este: "...debe existir una igual distribución en la carga fiscal, lo que es desconocido por las normas acusadas al imponer una mayor carga a quienes realicen pagos o abonos en cuenta a un país designado "Paraíso Fiscal"..."

Concluyen que la aplicación cierta, lógica y consecuente de la normatividad acusada, da lugar a una situación de inequidad en relación con la aplicación de los principios contenidos en el artículo 363 superior los que son aplicables a todo el sistema fiscal, toda vez que, se crea una situación perjudicial y desventajosa contra el contribuyente que efectúa pagos y abonos a "paraísos fiscales", teniendo que soportar una carga tributaria superior e injustificada frente a los demás, de forma tal que, es irrazonable el tratamiento inequitativo, en virtud de la fuerte carga impositiva que se le imputa a un determinado contribuyente en razón exclusivamente, de la localización internacional concepto ajeno a nuestra tradición jurídica del receptor en sus pagos y abonos.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La entidad señalada a través de apoderada judicial interviene en el presente proceso, para solicitar que se declare la constitucionalidad de las disposiciones acusadas, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

Estima que: "...en materia tributaria debe existir una permanente cooperación entre los

gobiernos y organizaciones internacionales, tendiente al logro de los objetivos comunes mediante la optimización del funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales...”.

Afirma que a la luz de la Constitución Nacional y la jurisprudencia constitucional: “...El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución, como principio normativo de aplicación inmediata, supone la realización de un juicio de igualdad...”.

Recuerda que esta Corporación ha señalado que hablar de la clásica fórmula aristotélica, según la cual hay que tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual, con las variantes que le imprime el artículo 13 de la Constitución Política, tiene sentido en la medida en que el trato diferenciador sea adecuado, necesario y proporcionado. Al respecto cita apartes de las sentencias C-1376/00, C-210/00 y C-1191/01, así como la sentencia No.124 del 3 de septiembre de 1987 de la Corte Suprema de Justicia.

Estima que en el caso sub examine el cotejo realizado por los impugnantes en relación con las normas acusadas frente a la presunta discriminación que la ley tributaria hace entre los contribuyentes que tienen operaciones con los denominados paraísos fiscales y aquellos que no, omite tener en cuenta una serie de rasgos que diferencian a unos de otros, en consecuencia el hecho de que las actividades formen parte de un mismo conjunto no implica necesariamente que deban ser tratadas de manera idéntica.

Señala que las operaciones con beneficiarios ubicados en paraísos fiscales también tienen la obligación de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pues no se trata de situaciones similares ya que las personas que realizan pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituya ingreso gravado para su beneficiario y éste sea o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales están presentes en unas condiciones distintas que hacen que el legislador señale un tributo especial, de forma tal que, el principio de igualdad no debe entenderse en estricto sentido literal, pues según la justicia distributiva, es equitativo no otorgar el mismo derecho a personas que no están en iguales condiciones.

Afirma que el principio de legalidad de los tributos se debe entender como uno de los más importantes de la tributación nacional, por tanto que no es causal de ilegalidad que la Ley consagre situaciones objetivas de los administrados y las ubique dentro del régimen general, el cual obedece a los principios señalados en el artículo 338 superior encajando las operaciones a que hacen mención los artículos demandados en el sistema general de tributación a título de retención en el impuesto sobre la renta y remesas, menos aún cuando es de público conocimiento que uno de los motivos de la baja en la tributación del país, obedece a la repatriación de capitales a jurisdicciones de menos imposición como los paraísos fiscales.

Al respecto cita apartes de las sentencias C-253/95, C-740/99 y C-987/99.

Considera que los preceptos legales acusados indican en forma precisa los sujetos, el hecho y el gravamen, de forma tal que: “...no existe creación de sujetos pasivos en la nueva reglamentación y que si la ley hizo referencia a “cualquier otro tipo de entidad”, esto es materia privativa del reglamento pronto a expedirse por el Gobierno Nacional. Además, el hecho de tomar como punto de referencia la declaración que de paraísos fiscales efectúa la

OCDE, este criterio orientador no descalifica la legalidad de las disposiciones objeto de demanda de inconstitucionalidad y menos aún cuando la ley concede facultades al Gobierno Colombiano para los mismos fines...”.

En ese sentido afirma que no existe aumento de tarifa, como lo señalan los demandantes cuando aducen que el artículo 82 acusado, expresamente toma en cuenta la territorialidad para la aplicación de la norma, afirmación que carece de asidero legal, toda vez que lo establecido en la Ley 788 de 2002, solo aplica a los eventos especiales que allí se mencionan y en ningún momento sustituye o modifica la reglamentación general o particular existente antes de la vigencia de la citada ley; además, el aspecto de la territorialidad señala que la constitución, localización o funcionamiento de la entidad beneficiaria del pago, debe estar en países declarados como paraísos fiscales.

Finalmente recuerda que en materia de tributos nacionales opera el principio general para la aceptación o limitación de los costos o deducciones que aplica en todos los eventos tipificados en el Estatuto Tributario, es así como este principio ha sido analizado por la Corte Constitucional, que ha determinado que la limitación a la deducibilidad de costos y gastos no implica la configuración de un impuesto confiscatorio ni violación de la equidad tributaria. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-409/96.

2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La citada entidad, actuando mediante apoderada judicial interviene en el presente proceso para solicitar a la Corte que declare exequibles los artículos acusados; con base en los argumentos que se resumen a continuación.

La interviniente recuerda que las normas acusadas hacen parte de la Ley 788 de 2002, y en su orden establecen regulaciones específicas con relación a los pagos o abonos en cuenta que se hagan en los denominados “paraísos fiscales”, razón por la que los cargos formulados por los actores carecen de asidero legal, toda vez que, en ningún momento los artículos demandados, sustituyen o modifican las regulaciones existentes anteriores a la vigencia de la Ley 788 de 2002, sino que: “...adicionan un procedimiento sui-géneris esencial precisamente para atacar el tratamiento favorable existente en materia de tributación, debido al auge económico de que se han revestido estos denominados paraísos fiscales...”.

Señala que la motivación económica que impulsó al Congreso para expedir estas normas, es legítima y legal, pues si lo que se pretende es lograr una economía sana, no es viable competir con reglamentaciones monetarias y fiscales flexibles que escapan al control en los países con una legislación tributaria organizada de quienes utilizan estas prerrogativas atraídos por las mínimas cargas fiscales y además porque no hay creación de sujetos pasivos diferentes a los contemplados desde hace tiempo en la legislación colombiana, esto es, las personas naturales y jurídicas.

Aduce que no existe vulneración al artículo 338 superior pues no es cierto que la OCDE, sea la entidad encargada de señalar los sujetos pasivos para los fines indicados en los artículos demandados, toda vez que los citados sujetos no se han modificado ni creado en los textos normativos acusados, solo que la mención del organismo internacional es importante como punto de apoyo y criterio auxiliar para lograr los objetivos buscados con la reglamentación

tributaria, en consecuencia las disposiciones acusadas contenidas en la Ley 788 de 2002, cumplieron a cabalidad con las exigencias del artículo 338 constitucional, razón que permite desvirtuar el cargo de inconstitucionalidad por ilegalidad formulado por los demandantes.

Estima que no existe aumento de tarifa, como lo señalan los demandantes cuando aducen que el artículo 82 acusado, expresamente toma en cuenta la territorialidad para la aplicación de la norma, afirmación que carece de asidero legal, toda vez que, lo establecido en la Ley 788 de 2002, solo aplica a los eventos especiales que allí se mencionan y en ningún momento sustituye o modifica la reglamentación general o particular existente antes de la vigencia de la citada ley; además, el aspecto de la territorialidad señala que la constitución, localización o funcionamiento de la entidad beneficiaria del pago, debe estar en países declarados como paraísos fiscales.

Considera que no existe vulneración al derecho a la igualdad, ya que el objetivo del legislador al expedir la normatividad acusada fue entre otros, atacar la desigualdad en los tratamientos fiscales, que representa la repatriación de capitales a los denominados territorios “paraísos fiscales”, además de tener en cuenta el principio internacional de plena competencia que permite una amplia paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes, pues este permite que las empresas se encuentren en condiciones de igualdad para fines fiscales, entre otros objetivos. Al respecto cita apartes de las sentencias C-094/93 y C-040/93.

Finalmente considera que no se vulnera el inciso primero del artículo 363 superior, pues en materia de tributos nacionales opera el principio general para la aceptación o limitación de los costos o deducciones que aplica en todos los eventos tipificados en el Estatuto Tributario, es así como este principio ha sido analizado por la Corte Constitucional, que ha determinado que la limitación a la deducibilidad de costos y gastos no implica la configuración de un impuesto confiscatorio ni violación de la equidad tributaria.

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Vicepresidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar un escrito del académico Mauricio Alfredo Plazas Vega en el que advierte que los cargos planteados en el presente proceso coinciden con los que se esgrimieron en demandas anteriores contra las mismas normas y sobre los cuales el Instituto hizo llegar los conceptos solicitados en esa oportunidad por la Corte Constitucional, correspondientes a los procesos D-4454 y D-4579, por lo que no estima necesario rendir un nuevo concepto sobre el tema.

4. Academia Colombiana de Jurisprudencia

El Presidente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto que preparó el académico Mauricio Plazas Vega, solicitando la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas demandadas, cuyos argumentos se resumen a continuación.

Afirma que al hacer depender del Gobierno o de la OCDE la sujeción del impuesto sobre la renta y la práctica de la retención en la fuente a que alude el artículo 82 acusado, se desconoce lo previsto en los artículos 150, numeral 12 y 338 constitucionales, que contemplan que no puede haber "impuesto sin representación", toda vez que la calificación del país que se trate como paraíso fiscal depende simplemente de lo que al efecto sostengan la OCDE o el Gobierno Nacional, por tanto no se acata el principio de reserva de la ley.

Precisa que no existe un criterio unificado en el seno de la OCDE para la calificación de un determinado país como paraíso fiscal, pues actualmente ya no se habla propiamente de la clasificación de los países en paraísos fiscales o países de tributación normal sino que se hace referencia a países cooperadores, según estén dispuestos o no a suministrar información en desarrollo de acuerdos sobre intercambio con otros países.

Estima que la retención en la fuente a que alude la parte final del parágrafo 2 del artículo 82, es inconstitucional toda vez que, esa exigencia allí establecida solamente se formula respecto de pagos o abonos en cuenta con destino a quienes estén localizados en paraísos fiscales pero no en relación con quienes no estén localizados en ellos.

Considera que en relación con el artículo 83 acusado al establecerse la posibilidad de una tarifa del 35% a título de impuesto de remesas cuando quiera que la OCDE o el Gobierno dictaminen que el país de que se trate es un paraíso fiscal se delega en terceros distintos al Congreso, el establecimiento tanto del hecho generador como de la tarifa.

Finalmente afirma que las disposiciones acusadas violan la presunción constitucional de la buena fe contemplada en el artículo 83 superior, pues al descartar la posibilidad de acreditar la realidad de gastos de que se trate y disponer que la simple presencia de un paraíso fiscal conlleva como consecuencia la no deducibilidad, o en su caso, la aplicación de las tarifas de impuestos sobre la renta y de remesas del 35% y del 7%, sin considerar si el régimen general de tales pagos o abonos en cuenta deben dar lugar al impuesto en Colombia, lo hace a partir del arbitrario criterio según el que toda erogación que se realice con destino a personas que se encuentren localizadas en paraísos fiscales tienen objetivos de evasión fiscal.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación, allegó el concepto número 3315, recibido el 13 de agosto de 2003, en el cual solicita a la Corte estarse a lo resuelto en la sentencia C-690 de 2003 en donde ésta Corporación declaró la inexecutable de los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002, demandados dentro del expediente D-4454, motivo por el que considera que en el presente caso no es necesario hacer planteamiento alguno distinto a que se declare la existencia de la cosa juzgada constitucional absoluta.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la norma acusada hace parte de una

Ley de la República.

2. Existencia de cosa juzgada constitucional absoluta en relación con los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

La Corte constata que estando en curso el presente proceso mediante Sentencia C-690 del 12 de agosto de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil, ésta Corporación decidió: " Declarar la INEXEQUIBILIDAD de los artículos 260-6 y 260-9; del parágrafo 2º del artículo 124-1 y del parágrafo del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002."

Así mismo que mediante Sentencia C-715 de agosto 19 de 2003, M.P. Alfredo Beltrán Sierra, la Corte decidió estarse a lo resuelto en la sentencia C-690 de 2003 en relación con idénticos cargos a los formulados en el presente proceso. La misma decisión fue adoptada por la Corte en la sentencia C-945 de 2003 con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa.

En consecuencia dado que ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional habrá de estarse a lo resuelto en la citada sentencia C-690 de 2003 respecto de los cargos formulados contra los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

3. Audiencia.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E:

ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil que declaró inexecutable los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidenta

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

1 Parte Resolutiva: “ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-690 del 12 de agosto de 2003”