

C-115-93

Sentencia No. C-115/93

IMPUESTO DE RENTA/INGRESOS DE FUENTE NACIONAL

La preceptiva del artículo 124, no hace más que indicar que los aludidos pagos, hechos por las filiales y subsidiarias a la casa matriz, no son deducibles, lo que quiere decir que integran la base gravable del impuesto de renta, en perfecta armonía con lo estatuido en el numeral 7 del artículo 24 del Estatuto, en el sentido de que constituyen ingresos de fuente nacional. No asiste razón constitucional a la demanda, porque, no existiendo doble tributación, carecen de fundamento los cargos que dependían de ésta. Se deduce la clara impropiedad en que incurre el demandante al confundir el concepto de ingreso de fuente nacional con el de no deducibilidad de pagos, para efectos impositivos; por cuanto el uno identifica la naturaleza de la renta, mientras el otro la condiciona de manera específica en el artículo 124; de suerte que la declaratoria de inconstitucionalidad pretendida por el actor, dejaría exentos del impuesto de remesas y de renta, los montos de esos pagos de las filiales y subsidiarias; por cuanto su carácter inconstitucional le restaría posibilidad de aplicar esos impuestos a ese porcentaje de la base gravable, por deducible, a pesar de su determinación como fuente de renta nacional.

Ref.: Expediente No. D-177

Acción de Inexequibilidad contra el artículo 124 del Decreto 0624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

Actor:

PAUL CHAN-SPEYER W.

Magistrado Ponente:

FABIO MORON DIAZ

Santafé de Bogotá, D. C., marzo veinticinco (25) de mil novecientos noventa y tres (1993)

I ANTECEDENTES

El ciudadano Paul Chan-Speyer W., en ejercicio de la acción de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241 numeral 4° de la Constitución Política, presentó el 28 de julio de 1992, demanda en donde solicita sea declarado inconstitucional parcialmente el artículo 124 del Decreto 624 de 1989.

Una vez cumplidos los trámites constitucionales y legales y recibido el concepto del Procurador General de la Nación previsto en los numerales 2° y 4° del artículo 242 de la Carta, la Corporación procede a dictar sentencia.

II NORMA ACUSADA

Decreto No. 0624 de 1989

(marzo 30)

“... ”

“Artículo 124. Los pagos a la casa matriz no son deducibles. Las filiales, subsidiarias, sucursales o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, no tendrán derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, cantidad alguna pagada o reconocida, directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de gastos, comisiones, honorarios de administración o dirección, regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles”.

Lo subrayado es la parte del artículo que se demanda.

III. LA DEMANDA

El actor cita las normas constitucionales contenidas en los artículos 93, 95 numeral 9; 100 y 363 de la Carta; a las cuales, según su parecer, es contrario el segmento legal acusado, por las consideraciones resumidas a continuación:

- Que el artículo 124 del Estatuto Tributario tiene como antecedentes más inmediatos el artículo 51 de la ley 9 de 1983, y el artículo 21 del Decreto ejecutivo No. 1900 de 1973, fuera de otras normas citadas en el libelo.
- Que en la exposición de motivos del Estatuto Tributario se indica que en el precepto revisado se está “repitiendo lo ya consagrado por las normas del Pacto Andino” (Decisión 24 del Acuerdo de Cartagena).
- Que “la situación cambió diametralmente en 1987, año a partir del cual las normas del Pacto Andino ya no prohíben la deducción de los referidos pagos” y que por tanto, ha dejado de existir la razón expresa por la cual se estableció la posibilidad de deducir regalías y pagos por la explotación de intangibles.
- Que “las razones para la expedición de lo que hoy es el artículo 124 del Estatuto Tributario fueron las siguientes:

“1. Que los pagos cuya deducción no se permite no fueran verdaderos repartos de utilidades”.

“2. Que al repartirse utilidades de esta forma, no se escapare a las disposiciones cambiarias que establecían limitaciones al monto de giro de utilidades, así como tampoco se burlare el impuesto establecido para la remesa de utilidades al exterior”.

“3. Que no existía control estatal para establecer la realidad de los gastos”.

“4. Que dicha ausencia de control podía dar origen a la violación cambiaria atrás aludida y a evasiones fiscales provenientes del hecho de que a las sociedades extranjeras beneficiarias de los pagos no se les gravaban dichos ingresos”.

- Que las anteriores razones que comparte, “hoy no están presentes con respecto a los pagos de regalías y explotación de intangibles”, toda vez que actualmente “no se obtiene provecho alguno en el ocultamiento de reparto de utilidades bajo la forma de pago de regalías, por las razones siguientes:

“a) La limitación que existía para el giro de utilidades al exterior fue eliminada totalmente por el artículo 4o. de la Resolución No. 51 del 22 de octubre de 1991 del Consejo Nacional de Política Económica Social -CONPES-, en ejercicio de facultades legales conferidas por la Ley 9a. de 1991”.

“b) Adicionalmente, todos los contratos que generan pagos por concepto de regalías han de ser revisados y aprobados por el Comité de Regalías, como lo ordena la ley”.

- Que “Hoy ya no puede haber evasión fiscal. En efecto, los pagos de regalías y explotación de intangibles son rentas de fuente colombiana, conforme lo dispone el numeral 7o. del artículo 24 del Estatuto Tributario”.

- “Efectivamente, los pagos de regalías y explotación de intangibles son rentas de fuente nacional y por tanto gravables para las matrices u oficinas del exterior de las subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras en Colombia, a una tasa efectiva de impuesto de renta y de remesas del 38.4%, retenida íntegramente en la fuente, conforme lo disponen los artículos 12, 24 numeral 7, 240, 406, 408, 417 y 321, literal b) del Estatuto Tributario”.

“La circunstancia de la no deducibilidad del pago, sumada al gravamen de la retención en la fuente, genera el anormal, injusto, inequitativo y por ende inconstitucional fenómeno de una doble tributación injustificada, pues el pago de regalías a la casa matriz u oficina del exterior, en la realidad económica origina una absurda y desigual tasa efectiva de impuestos del 68.4% (30%) al no permitirse la deducibilidad del pago; otro 30% a título de impuesto de renta íntegramente retenido en la fuente; y el 12% sobre el saldo, a título de impuesto de remesas íntegramente retenido en la fuente. Esta tasa efectiva de impuestos se reduce al 60%, si se da la condición establecida por el último inciso del artículo 53 del Estatuto Tributario, subrogado por el artículo 5o. de la Ley 6a. de 1992, previa aprobación del Comité de Regalías.

- Que “si por una parte los pagos por regalías se gravan en la forma atrás expuesta y por la otra se prohíbe su deducción con fundamento en el artículo 124 del Estatuto Tributario, se produce una doble tributación que contraría los principios fundamentales de los tributos”. Cita sentencia del Honorable Consejo de Estado.

- Que se “presenta una transgresión irrefutable al principio tributario de JUSTICIA, introducido a la Constitución Nacional por el numeral 9o. del artículo 95” y desarrollado por el artículo 683 del Estatuto Tributario.

- Que resulta injusto mantener la prohibición a este tipo de contribuyentes de deducir las regalías pagadas a sus casas en el exterior, “luego de haber desaparecido todas las razones para haber establecido esta restricción; verbi gracia, prohibición de la Decisión 24 del Acuerdo de Cartagena, limitación al monto de giro de utilidades, ausencia de controles y, principalmente, la no gravabilidad a las regalías percibidas por las casas u oficinas del

exterior”.

- Que las desproporcionadas tarifas impositivas ahuyentan la inversión extranjera.
- Que desde luego debe respetarse “lo establecido en el artículo 29 del Decreto 1265 de 1987, que sólo admite contratos de regalías “cuando se trate de nuevas tecnologías o de tecnologías utilizadas para la producción de bienes destinados a la exportación”.
- Que el precepto establece una discriminación injustificable entre nacionales y extranjeros, que viola el artículo 100 de la C. N. que “ordena la igualdad para los extranjeros en cuanto a las garantías concedidas a los nacionales. Así mismo, se transgrede el principio constitucional tributario de la equidad, trasunto de la justicia y de la igualdad, consagrados por los artículos 95, numeral 9 y 363 de la Constitución Política de 1991”. Y que el artículo 93 de la Carta dispone la interpretación de los derechos y deberes de conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia.

IV. INTERVENCION DE AUTORIDAD PUBLICA

Las doctoras NOHORA INES MATIZ y ELIZABETH WHITTINGHAM GARCIA, en su calidad de ciudadanas y de funcionarias de la División de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, intervinieron en el proceso para sostener la constitucionalidad de la preceptiva acusada, de acuerdo con lo previsto en el artículo 244 de la Carta y desarrollado en el artículo 11 del decreto 2067 de 1991, “por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deben surtirse ante la Corte Constitucional”. Las intervinientes en su escrito plantean los siguientes argumentos:

- Que la ley tributaria es de orden público y una vez expedida surge la obligación tanto para el Estado como para el administrado de cumplirla.

- _ Que la ley entra en vigencia desde su publicación o cuando la misma ley lo indique (art. 52 del C. R. P. M.). Cesa su vigencia por derogatoria tácita o expresa, o cuando expira el plazo de su vigencia, o cuando es declarada inconstitucional por la Corte Constitucional.

- _ Que es incuestionable la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario, “por parte de la administración y su acatamiento por parte de las sociedades respecto de las cuales se establece la prohibición de la deducción por pagos a la casa matriz, porque la potestad de exención sólo la tiene el Estado a través del legislativo, y no es posible que sobre una ley vigente y válidamente expedida puedan aducirse circunstancias de hecho para el reconocimiento de una exención, por modificación a esta ley, a través de la rama jurisdiccional, como pretende el demandante se haga respecto a la norma acusada”.

- Que los acuerdos del Pacto Andino pueden ser fuentes de consulta por parte del legislativo para la regulación de las materias, “pero no puede aceptarse que la modificación de esos acuerdos y el mismo estado económico actual del país, se constituyan en las causas de las cuales se pueda originar un efecto directo sobre la constitucionalidad de la norma”.

- Que la norma fue expedida, en lo concerniente a su forma y a su contenido de acuerdo con el texto constitucional vigente.

- Que “si se trata de enfrentar disposiciones con fuerza de ley, no es la Honorable Corte Constitucional la Corporación competente para este análisis jurídico y menos de conformidad con el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Nacional, que señala el actor como facultad para declarar la inexecutable propuesta”.
- Que la legislación del Pacto Andino se predica respecto de los países suscriptores y no tiene “un efecto multiplicador respecto de otros países y no son reguladores de la legislación interna hasta el punto de determinar su modificación”.
- Que el Gobierno actual ha expedido un buen número de leyes orientadas a fomentar la inversión extranjera, “que se ha caracterizado en el aspecto fiscal por rebajar gradualmente los gravámenes, el impuesto a la inversión extranjera, etc., considerando las circunstancias económicas del mercado interno y su capacidad de competitividad en el mercado internacional”.
- Que sin perjuicio del tratamiento dado a las regalías por los artículos 5 y 133 de la ley 6a. de 1992, el legislador ha considerado conveniente “mantener la prohibición de deducir a título de costo o deducción los pagos afectados por las filiales o sus casas matrices en los términos del artículo 124 del E. T. y tal prohibición se hizo extensiva a otros conceptos con ocasión de la expedición de la ley 49 de 1990, artículo 15 por la cual se introdujo el artículo 124-1 al Estatuto Tributario”.
- Que esta legislación se mantiene no para evitar posibles evasiones sino por la naturaleza jurídica de las filiales y subsidiarias (art. 260 C. de Co.)
- Que se trata entre la matriz y las filiales y subsidiarias del mismo ente, “por lo cual, mal puede aceptarse que los ingresos de la que funciona en Colombia, puedan disminuirse con pagos que se haga a sí misma”. Sus deudas entre sí no constituyen acreencias, sino que hacen parte de un mismo patrimonio (art. 287 del Estatuto Tributario).
- Que no existe doble tributación según lo afirma el actor, porque “él está determinando doblemente un 30% porque no se trata de que sobre el valor no deducible se aplique esta tarifa y se determine un impuesto y que además, sobre la base gravable se aplique nuevamente la tarifa para determinar el impuesto”.
- Que el tratamiento de capitales en el pacto andino, es un tema “que por sus características no tiene ninguna conexión directa con ellos”. Y la norma no vulnera el artículo 100 C.N., sobre igual trato a nacionales y extranjeros, y es acorde con la regulación contenida en el artículo 363 ibídem sobre sistema impositivo.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO

El señor Procurador General de la Nación, mediante oficio No. 106 del 26 de octubre de 1992, rinde el concepto ordenado por los artículos 242-2 y 278-5 de la Carta Política, dentro del término precisado en el artículo 7o. del Decreto 2067 de 1991, en el cual solicita a la Corte Constitucional declarar inexecutable las expresiones “regalías y explotación”, contenidas en el artículo 124 del Decreto 624 de 1989, previas las siguientes consideraciones:

- Que el derecho tributario debe estar contenido en normas “claras, precisas y

completas”.

- Que el Estatuto Tributario enumera los ingresos que se consideran de fuente nacional (art. 24 numeral 7).
- Que la Ley 49 de 1990 estableció “las tarifas de los impuestos de renta y remesas de las sociedades extranjeras, las cuales descenderían progresivamente de 20 a 12% entre los años 1990 y 1996, para las nuevas inversiones regiría una tasa menor, el 12%; régimen que en su conjunto reducía la tasa de tributación total del 44% al 38.4% (incluyendo el 30% sobre el total de utilidades). Se dispuso además que en caso de reinvertirse las utilidades, la tasa de tributación sería del 30%.
- Que la Ley 6a. de 1992 “en su artículo 133, aceleró este proceso, al continuar disminuyendo la tarifa del impuesto de remesas que se causa sobre las utilidades comerciales de las sucursales de sociedades u otras entidades extranjeras, del 12% para 1993, hasta llegar al 7% para el año gravable de 1996 y siguientes”.
- Que el artículo 20 del Estatuto Tributario prescribe “que salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional. Para tales efectos, según la misma norma, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas”. Así mismo, como ya se citó, el artículo 12 ibídem determina que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.”
- Que, según lo sostuvo el Consejo de Estado en sentencia sobre asunto similar, el tratamiento a “las sociedades extranjeras y sus sucursales en el Estatuto Tributario se tiene que las primeras, como ya se dijo, son gravables únicamente sobre su renta nacional; las regalías y explotación se consideran por el mismo ordenamiento como rentas de fuente nacional, luego gravadas directamente por este concepto e indirectamente a través de la no deducibilidad, máxime como lo percibió el Consejo de Estado, cuando existe una identidad en el sujeto contribuyente, se produce entonces el fenómeno de la doble tributación, que choca con el principio tributario de la equidad y la justicia consagrados en los artículos 95-9, 100 y 363 de la Constitución”.

Procede la Corporación a dictar sentencia, previas las siguientes

CONSIDERACIONES:

a. Competencia.

La Corte Constitucional es competente para conocer de la acción de inconstitucionalidad de la referencia, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 241 numeral 5° de la Carta Política, por hacer parte la preceptiva acusada de un decreto con fuerza de ley.

b. La Materia

El examen constitucional se ocupa de declarar si la prohibición de deducir los pagos a las

casas matrices de sociedades extranjeras, que realicen las filiales o subsidiarias en el país por concepto de “regalías y explotación” de cualquier clase de intangibles, es exequible o no lo es.

El contenido del artículo 124 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), tiene origen en el criterio adoptado por la política económica del Estado con relación al tratamiento que debe darse al capital extranjero. Ese criterio, consulta las distintas realidades productivas y monetarias del país, y su mejor conducción en la economía internacional; para situar en ésta, de la manera como el legislador autorizado lo estime en su sabiduría, los intereses nacionales y su protección en el marco de la cooperación internacional, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional (art. 226 C. N.).

Es natural que normas como la examinada sean modificadas frecuentemente según el cambio de las realidades fácticas de que se ocupa y de las variables propias de la decisión del gobernante, sin perjuicio de que todo su contenido debe estar conforme con lo prescrito en el Estatuto Fundamental. Los antecedentes recientes y las normas concordantes posteriores muestran esta realidad.

El antecedente inmediato de la norma examinada se encuentra en el artículo 51 de la ley 9 de 1983 de igual texto, que retomaba de manera general, desde ese entonces, el criterio legislativo incorporado a nuestro sistema jurídico con ocasión de la Decisión 24 del Acuerdo de Cartagena “Pacto Andino” por el decreto 1900 de 1973, que prohibía las deducciones en cuestión, según lo dispuesto en su artículo 21 del siguiente tenor literal:

“Artículo 21. Las contribuciones tecnológicas intangibles darán derecho al pago de regalías, previa autorización del organismo nacional competente, pero no podrán computarse como aporte de capital.

“Cuando esas contribuciones sean suministradas a una empresa extranjera por su casa matriz o por otra filial de la misma casa matriz, no se autorizará el pago de regalías ni se admitirá deducción alguna por ese concepto para efectos tributarios”.

En el plano internacional, hubo una derogatoria de la Decisión 24 por la Decisión 220 del Acuerdo de Cartagena (1987), para no seguir prohibiendo la deducción de los comentados pagos. Así pues, esta última Decisión no prohibió las deducciones, lo que por supuesto, dejaba en libertad a cada Estado signatario de mantenerlas o nó, según su voluntad legislativa autónoma.

La circunstancia de que en la exposición de motivos del artículo 51 de la ley 9 de 1983, se haya hecho alusión a que la prohibición estaba contemplada por las normas del Pacto Andino, no sería razón suficiente, como lo sostiene el demandante, para que, como resultado de la supresión del precepto en la legislación de ese conjunto jurídico-internacional, hubiese desaparecido la ratio legis de la norma en el orden jurídico interno; lo anterior por varias razones: La primera, porque el mismo texto de la exposición de motivos no afirma que la causa de la expedición del artículo 51 de la ley 9 de 1983, sea el hecho de que exista la misma prohibición en el derecho internacional, sino que simplemente se expresa allí, como un criterio comparativo que se está “repitiendo lo ya consagrado por las normas del Pacto Andino”, con las cuales, debía concordar la legislación interna. La segunda razón, se

encuentra en el hecho de que la legislación del pacto tantas veces citado, no obliga a Colombia sino frente a los países concurrentes a ese proceso de integración y no necesariamente frente al resto de países del concierto internacional, con referencia a los cuales se presenten los supuestos de hecho previstos en la norma. Viene a confirmar la interpretación anterior, un argumento de historia legislativa; la circunstancia de que en 1989 al expedirse el Decreto 624, contenido del llamado Estatuto Tributario, ya no existía la Decisión 24 que había sido cambiada en el punto por la Decisión 220 hacia 1987, y, sin embargo, se reprodujo en ese Estatuto lo que disponía en el anterior régimen, el artículo 51 de la ley 9 de 1983, reseñada atrás.

De otra parte, el actor interpreta que al disponer el artículo 24 numeral 7° del Estatuto Tributario que son rentas de fuente nacional los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica sea que éstos se suministren en el exterior o en el país, y los provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país, se genera por mandato de la ley una doble tributación, en razón de lo dispuesto por el artículo 124 ibídem en la parte acusada, toda vez que dispone la no deducibilidad de los pagos correspondientes a la casa matriz.

Resulta equivocada la interpretación, que además es compartida por el señor agente del Ministerio Público, al concluir la disposición de una doble tributación en los dos preceptos, que le otorga a la norma acusada un carácter "anormal, injusto, inequitativo y por ende inconstitucional". No existe la doble tributación, que pudiera traducirse en "una desigual tasa efectiva de impuestos del 68.4% (30% al no permitirse la deducibilidad del pago; otro 30% a título de impuesto de renta íntegramente retenido en la fuente; y 12% sobre el saldo, a título de impuesto de remesas íntegramente retenido en la fuente)". En efecto, aquella tasa efectiva se reduce tal como lo sostienen los representantes de la Administración de Impuestos Nacionales, al formular reparo a la interpretación del demandante, que desemboca en determinar doblemente un 30% del mismo impuesto de renta, "porque no se trata de que sobre el valor no deducible se aplique esta tarifa y se determine un impuesto y que además, sobre la base gravable se aplique nuevamente la tarifa para determinar el impuesto. Porque en el primer caso, el valor no deducible simplemente forma parte de un factor de determinación de la renta y sobre él no es posible calcular impuesto. Y en el segundo caso, se determina la renta líquida gravable y a ésta sí se aplica la tarifa del impuesto".

Interpretación que comparte la Corporación, pues la preceptiva del artículo 124, no hace más que indicar que los aludidos pagos, hechos por las filiales y subsidiarias a la casa matriz, no son deducibles, lo que quiere decir que integran la base gravable del impuesto de renta, en perfecta armonía con lo estatuido en el numeral 7 del artículo 24 del Estatuto, en el sentido de que, como se ha indicado antes, constituyen ingresos de fuente nacional.

De donde se concluye que no asiste razón constitucional a la demanda, porque, no existiendo doble tributación, carecen de fundamento los cargos que dependían de ésta, de acuerdo con lo cual la norma transgredía "el principio tributario de JUSTICIA, introducido a la Constitución Nacional de Colombia" por el numeral 9 de su artículo 95, y también la pretendida violación del artículo 93 ibídem, como consecuencia "del preámbulo y del articulado de la Declaración

Universal de los Derechos Humanos, aprobada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas”, ni se viola el artículo 100 de la Carta, en cuanto dispone que los extranjeros disfrutarán en Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos. Resultan, se repite, estos cargos infundados y mal formulados en la demanda subexámíne

Observa la Corte la clara impropiedad en que incurre el demandante al confundir el concepto de ingreso de fuente nacional con el de no deducibilidad de pagos, para efectos impositivos; por cuanto el uno identifica la naturaleza de la renta, mientras el otro la condiciona de manera específica en el artículo 124; de suerte que la declaratoria de inconstitucionalidad pretendida por el actor, dejaría exentos del impuesto de remesas y de renta, los montos de esos pagos de las filiales y subsidiarias; por cuanto su carácter inconstitucional le restaría posibilidad de aplicar esos impuestos a ese porcentaje de la base gravable, por deducible, a pesar de su determinación como fuente de renta nacional en el numeral 7 del artículo 24 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

R E S U E L V E :

Declarar EXEQUIBLE, las expresiones “regalías y explotación o” del artículo 124 del Decreto 624 de 1989, por las consideraciones precedentes.

Cópiese, publíquese, comuníquese al Gobierno Nacional, insértese en la Gaceta Constitucional y archívese el expediente.

HERNANDO HERRERA VERGARA

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

ANTONIO BARRERA CARBONELL

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

CARLOS GAVIRIA DIAZ

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

FABIO MORON DIAZ

VLADIMIRO NARANJO MESA

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General