

Sentencia C-251/99

IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IGUALDAD TRIBUTARIA ENTRE EMPRESAS COLOMBIANAS Y EXTRANJERAS NO DOMICILIADAS EN COLOMBIA QUE PRESTAN SERVICIOS DE TRANSPORTE AEREO Y MARITIMO INTERNACIONAL

Antes que violar la Constitución Política, el Legislador ha ejercido sus facultades dentro de los límites constitucionales, pues, respetando los principios tributarios de equidad y eficiencia, al prever un régimen diferencial de tributación por concepto de impuesto de rentas y remesas para las empresas de transporte internacional que no tienen domicilio en el país, empleando al efecto el instrumento de la retención de la fuente, ha procedido razonable y equitativamente, comoquiera que este atiende las particulares características de los negocios transnacionales, de donde se infiere que el régimen que consagran las normas sub-examine se acompasa plenamente a la Constitución, en cuanto resulta razonable y ajustado a la necesidad de facilitar la tributación que, por concepto del impuesto de renta y el complementario de remesas, deben pagar dichas personas jurídicas, por las actividades de transporte internacional que prestan en el país, así como al deber de consultar su aptitud para evitar la evasión y viabilizar el control del cumplimiento de la obligación de tributación.

Referencia: Expediente D-2202

Acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 592 -parcial- y 594 -parcial del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 29 y 30 de la Ley 223 de 1995.

Actor: Jose Alberto Martinez Menendez

Temas:

Igualdad tributaria entre empresas colombianas y extranjeras no domiciliadas en Colombia que prestan servicios de transporte aéreo y marítimo internacional, en materia de impuesto sobre la renta.

Magistrado Ponente:

Dr. FABIO MORÓN DÍAZ

I. ANTECEDENTES

Procede la Sala Plena de la H. Corte Constitucional, a resolver la demanda promovida por el ciudadano JOSE ALBERTO MARTINEZ MENENDEZ en contra de los artículos 592 -parcial- y 594 -parcial del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 29 y 30 de la Ley 223 de 1995.

Por auto del 7 de octubre de 1998, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda; ordenó la fijación en lista y el traslado del expediente al señor Procurador General de la Nación para efectos de recibir el concepto fiscal de su competencia. Dispuso, además, que se cursaran las comunicaciones de rigor al Secretario General de la Presidencia de la República, al Ministro de Hacienda y Crédito Público, a la Directora de Impuestos y Aduanas Nacionales y al representante legal del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, para que si lo estimaban oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Cumplidos, como se encuentran, los requisitos que para esta índole de asuntos, contemplan la Constitución Política y el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a decidir.

I. EL TEXTO DE LAS DISPOSICIONES ACUSADAS

Se transcriben a continuación los artículos demandados, de acuerdo a la publicación de la Ley 223 de 1995 en el Diario Oficial, 42160 del viernes 22 de diciembre de 1995, destacándose en negrillas los apartes parcialmente acusados:

LEY 223 DE 1995

(diciembre 20))

Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones

El Congreso de la República de Colombia

D E C R E T A

...

Artículo 29. Adiciónase el artículo 592 del Estatuto Tributario con el siguiente numeral:

ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR. No están obligados a presentar la declaración de renta y complementarios:

1.

4. “Los contribuyentes señalados en el artículo 414.11 de este Estatuto.

....

DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS.-

Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno”.

....”

III. LA DEMANDA

El demandante considera que los apartes acusados quebrantan los artículos 13, 100, 338 y 363 de la Constitución Política, “porque su finalidad es privar a las empresas extranjeras de transporte aéreo y marítimo, sin domicilio en el país, de la posibilidad de solicitar la devolución del excedente del impuesto sobre la renta, a la vez que dejan sin efecto práctico el artículo 203 del Estatuto Tributario que establece la forma como dichas empresas determinan su renta líquida gravable en el país, o sea, la base gravable del impuesto, con violación de las normas citadas, pues se infringe el principio de la igualdad de los contribuyentes ante la ley claramente establecidos en los artículos mencionados de la Carta, por razones de origen nacional de las personas, sin que existan razones de orden público que justifiquen un trato diferente.”

Sostiene que “las empresas extranjeras de transporte aéreo y marítimo sin domicilio en el país determinan su renta líquida gravable originada en el país mediante la fórmula

consagrada en el artículo 203 del Estatuto Tributario, pero en virtud de las normas acusadas, la disposición mencionada deja de tener efecto práctico, porque su impuesto sobre la renta será igual a las retenciones que se les practiquen, porque sus declaraciones tributarias no producen efecto legal alguno”.

De otra parte, expresa que el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, es inconstitucional, por violar igualmente los artículos 13, 100, 338 y 363 de la C.P., “porque este último no hace sino complementar y asegurar los efectos que se producen al trasladar a los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 del Estatuto Tributario al grupo de los no obligados a declarar.”

Asevera que el legislador no puede “suprimir la declaración de renta ni la liquidación, en ningún caso en vigencia del artículo 338 de la Constitución, porque la declaración no sólo es un deber del contribuyente, sino un derecho que él tiene a establecer la cuantía del crédito a su cargo y a solicitar la devolución de lo que quede a su favor por la aplicación de la ley al caso concreto. Resulta inconstitucional que el legislador por el sistema de excluir de la declaración de renta a un grupo de contribuyentes, les impida a éstos la aplicación de la ley al caso concreto y la posibilidad de utilizar los medios legales pertinentes para pedir la devolución de lo que resulte a su favor. Por este sistema el legislador, además de impedirle a una parte de los contribuyentes ejercitar los medios legales pertinentes para la exacta determinación de su crédito, se apropia indebidamente de unas sumas que, como la retención en la fuente, no son sino un anticipo al impuesto.”

I. INTERVENCIONES OFICIALES

1. En memorial dirigido al Magistrado Sustanciador, la abogada EDNA PATRICIA DIAZ, funcionaria de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la U.E.A. (sic) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, defendió la constitucionalidad de los apartes acusados.

La interviniente recuerda que la jurisprudencia de esta Corporación ha sido reiterativa en señalar que, conforme al ordenamiento constitucional el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer tributos, impuestos, tasas y contribuciones, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva.

A continuación se transcriben los principales argumentos que expone en defensa de las disposiciones demandadas:

1. En favor de la constitucionalidad del numeral 4º. del artículo 592 del Estatuto Tributario, comienza por señalar que “el tratamiento fiscal es diferente, en tratándose de extranjeros sin residencia, ni domicilio en el país, toda vez que las personas extranjeras sin residencia nacional, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. (Artículos 9 y 12 del Estatuto Tributario).

Mientras que las personas naturales y jurídicas nacionales, están gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios, sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y de fuente extranjera.

Por ello, a su juicio “no puede pretenderse que el legislador, ante entidades con características totalmente diferentes, las regule tributariamente de manera uniforme, como equivocadamente lo sostiene el accionante.”

En su criterio, es indudable, que los extranjeros (personas naturales o sociedades) sin residencia, ni domicilio en el país, están obligados a contribuir con el impuesto de renta y complementarios, por los ingresos de fuente nacional que perciban, siendo la retención en la fuente, un mecanismo de recaudo anticipado del mismo.

Es por eso, que la Ley 223 de 1995, artículo 128, adicionó el Estatuto Tributario, con el artículo 414-1, en el cual estableció que los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios de transporte internacional, prestados por empresas de transporte aéreo o marítimo, están sujetas a retención en la fuente a título de impuesto de renta, a la tarifa del tres por ciento (3%). Por impuesto de remesas, la tarifa de retención es del uno por ciento (1%) sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta, tarifas que por demás son inferiores, en comparación con la tributación de las personas jurídicas declarantes, para las cuales el legislador ha determinado una tarifa de impuesto de renta, del treinta y cinco por ciento (35%).

Así mismo, el ordenamiento fiscal es claro al señalar que cuando el legislador exime de la obligación de presentar declaración de renta a los denominados “no declarantes”, el impuesto de renta y complementarios es el que resulta de sumar las retenciones en la fuente

por todo concepto, que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable. (Artículo 6 del Estatuto Tributario).

En el caso que nos ocupa, afirma, “el artículo 592 numeral 4º, aquí demandado, expresa que los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 del Estatuto, no están obligados a presentar declaración de renta y complementarios.”

La interviniente expresa que una interpretación armonizada de las normas señaladas, permite concluir que “por razones de política tributaria, y partiendo de la base que las empresas de transporte internacional sin domicilio en el país, tributan por el impuesto de renta y remesas a través del mecanismo de la retención en la fuente, bien podía el legislador exonerarlas de presentar la respectiva declaración de renta, atendiendo a un manejo tributario más simplista.”

Acota que “en situación similar, se encuentran los asalariados y trabajadores independientes, para quienes la suma de sus retenciones durante el año gravable, constituye su impuesto de renta, por lo cual el legislador los eximió de presentar la respectiva declaración.”

Por ello, a su juicio no es dable sostener que la norma acusada consagre un tratamiento discriminatorio con relación a las empresas de transporte internacional, ni menos aún, que sea la intención del legislador, ponerlas en condiciones de inferioridad con respecto a las nacionales (artículos 13 y 100 de la C.P.).

Por el contrario, en su parecer, la disposición tributaria las está excluyendo del cumplimiento de la obligación fiscal de declarar renta, tomando en consideración que como sujeto pasivo del impuesto, tributaron a través del mecanismo de la retención en la fuente.

De otra parte, señala que “no puede pretenderse, como equivocadamente lo argumenta el actor, que la Ley permita que las empresas de transporte internacional sin domicilio en Colombia, declaren con el fin de obtener la devolución de los saldos a favor originados en las retenciones, pues para ello el legislador les determinó por concepto de retención, una tarifa proporcional del tres por ciento (3%) por renta y uno por ciento (1%) por remesas, inferior a la que se aplica a las empresas nacionales dedicadas a la misma actividad, del treinta y cinco por ciento (35%), precisamente teniendo en cuenta que las excluía de declarar, y por ende de depurar sus rentas para obtener saldos a favor, ya que dichas retenciones constituyen su

impuesto”.

Acerca de la constitucionalidad del artículo 594-2 del Estatuto Tributario, observa que “carecería de efectos legales, que el legislador determinara un grupo de no declarantes de renta y complementarios, pero sin embargo, le diera validez a la liquidación privada por ellos presentada.”

Por ello, en opinión de la ciudadana interviniente, si una persona que tiene la condición de “no declarante”, presenta declaración de renta, resulte lógico que la misma no produzca efectos legales.

2. El Ministro de Hacienda y Crédito Público, por conducto de apoderado especial, el ciudadano JUAN FERNANDO ROMERO TOBON, intervino en defensa de la constitucionalidad de las normas acusadas.

Respecto de los cargos, anota:

“El problema jurídico que desarrolla el actor a lo largo de su libelo requiere, en primer lugar una aclaración en torno al mecanismo de retención en la fuente, como un sistema de recaudo anticipado de un tributo y, en segundo lugar, un análisis de los efectos que ello produce en la relación tributaria. Dentro de este ámbito procede el examen de igualdad y equidad, principios en los cuales se basa el impugnante para sostener una eventual infracción a nuestro ordenamiento constitucional.

Vale la pena aclarar, ab initio, que la pretensión se remonta a determinar la validez de una fórmula establecida en el propio Estatuto Tributario en la que se preceptúa que:

Esta disposición fue declarada exequible mediante la sentencia C-489 de 1995, con lo que el debate que plantea el accionante ya ha encontrado solución en nuestra jurisprudencia. En dicho pronunciamiento se indicó:

El demandante parte de una premisa que no demuestra cómo es que la condición del declarante es idéntica a la condición del contribuyente no declarante como sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios. Esta identidad no sólo no está demostrada sino que, en principio, no es cierta. El nivel de renta o patrimonio es el factor determinante para estar obligado a presentar declaración de renta, mecanismo de recaudo que no excluye la

retención en la fuente. La posibilidad de beneficiarse de deducciones, descuentos o exenciones responde a un principio de equidad tributaria (C.P. art. 363) que impide el exceso en la tributación para quienes, además de declarar renta, se les aplica retención en la fuente.

No es posible predicar igualdad matemática entre la obligación tributaria del declarante y la del no declarante. Precisamente, el nivel de ingresos o de patrimonio hace que el primero deba declarar renta y ser objeto de retención en la fuente. Para evitar la imposición de un gravamen excesivo, la ley establece que se tengan en cuenta las retenciones ya efectuadas, mediante su deducción o descuento, sin que esto implique que el declarante de renta tenga un trato más favorable que el no declarante, ya que existe una justificación objetiva y razonable para la diversidad de trato. El no declarante sólo está obligado a tributar la suma de las retenciones en la fuente que por todo concepto deban aplicarse a los pagos realizados durante el respectivo año gravable, sin que pueda beneficiarse de los descuentos, las deducciones o exenciones. En consecuencia, de la mera no aplicación de este mecanismo a los no declarantes, no puede afirmarse la existencia de un trato desigual e inequitativo.

La situación objeto de controversia se deriva, entonces, de una consecuencia contenida en el propio Estatuto Tributario, particularmente, en relación con el artículo 30 de la Ley 223 de 1995, que tiene una identidad de objeto con el artículo 6º el cual fue declarado exequible. Adicionalmente, habrá que establecer, si el análisis concreto que realiza el impugnante contiene un tratamiento que no se compeadece con los principios y reglas que deben regir nuestro sistema tributario.

Es claro, en todo caso, que argumentos cómo que con el mecanismo de retención en la fuente se vulnera el artículo 338, pues no contiene la tarifa y la base gravable o que subsista una facultad del contribuyente para declarar, no están llamados a prosperar.”

3. El Presidente (E) del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Dr. Alvaro Leyva Zambrano, aportó la ponencia de la Doctora LUCY CRUZ DE QUIÑONES, que la Junta Directiva aprobó en sesión del 20 de octubre de 1998, la cual defiende la constitucionalidad de las disposiciones acusadas, según síntesis que a continuación se transcriben:

“Reflexiones previas:

El artículo 24 del E.T., tal como fue modificado por la misma ley 223 de 1995 establece una regla general de territorialidad de los ingresos al considerar ingresos de fuente nacional ‘los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio’. El mismo artículo señala, a título enunciativo, algunos ingresos que participan de esa condición, y entre ellos, en el numeral 14 se hallan ‘las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país’.

“En la correcta interpretación de la regla de territorialidad los ingresos por fletes o por tiquetes de transporte aéreo, marítimo o fluvial, vendidos en Colombia resultan ser de fuente territorial colombiana, gravables en nuestro país, como lo enseña el principio de la fuente territorial del ingreso.

Por su parte el artículo 26 del Estatuto Tributario establece el mecanismo de determinación de la base gravable para la generalidad de los contribuyentes, mecanismo éste que parte de los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente en el momento de su percepción, y continúa disminuyéndose con las rebajas, devoluciones, descuentos, costos y gastos necesarios para llegar a la renta líquida, que es la base gravable.

Sin embargo, el artículo 203, considerando que el negocio de transporte internacional, por la propia naturaleza comparte rentas líquidas de carácter nacional con rentas líquidas gravables por el país de origen de la empresa extranjera, acudió a un sistema de prorrateo de la ganancia neta comercial mundial, en función de la misma proporción que exista entre los ingresos brutos recibidos en Colombia y los ingresos mundiales por transporte. No es necesario que estas compañías se sometan a la regla de determinación de la renta líquida según las leyes tributarias colombianas ni que cumplan con la totalidad de los requisitos formales y para la aceptación de costos y deducciones puesto que se trata de un contribuyente sin domicilio en Colombia, y probablemente sin establecimiento permanente, lo cual dificulta la comprobación de las partidas que reducen los ingresos computables. Además la mayoría de sus ingresos brutos son de fuente extranjera. Basta entonces, con aplicar la proporción en la que participan los ingresos brutos obtenidos en Colombia a la ganancia comercial neta para hallar la base.

Teóricamente se trata de una renta líquida especial y así la trata el Estatuto, dentro del

capítulo que lleva esa denominación y su origen es mixto por las razones que se han expuesto.

El hecho generador, la base gravable y las tarifas del impuesto de renta se encuentran perfectamente definidos en las normas sustantivas (art. 24, art. 26, 203 del E.T.) de manera que lo que merece reparo no es el establecimiento del impuesto sobre la renta para esa clase de negocios, ni que se consideren de fuente colombiana – y por ende, sometidos a la soberanía tributaria del país – los ingresos que por venta de pasajes en nuestro territorio obtengan compañías extranjeras.

Concretándonos a la modificación contenida en la Ley 223 de 1995, podemos afirmar que esta consistió en considerar, en primer lugar, que los ingresos derivados de la actividad comercial y los originados en la prestación de servicios en Colombia son de fuente territorial colombiana, (artículo 24 del E.T.) y en segundo lugar, establecer una retención en la fuente a título de impuesto de renta sobre los pagos o abonos que efectúen a su favor en Colombia.

Siendo la retención sobre los ingresos del 3% en tanto que la tarifa sobre la renta líquida originada por esos ingresos es del 35%, se puede decir, razonablemente que la primera tarifa considera la diferencia entre una base de ingresos y una base de rentas líquidas o utilidad comercial, con el fin de llegar a resultados aproximados, y con ello restablecer la desigualdad que podría presentarse frente a la tributación de los no domiciliados. Igualmente, puede afirmarse sin temor a equívocos, que una retención del 3%, que se convierte en impuesto definitivo, sobre los ingresos totales, tiene como intención acabar con la dificultad que entraña el método de proporcionalidad de las utilidades gravables en Colombia, porque éste parte de una premisa no siempre pacífica: determinar los ingresos brutos obtenidos en Colombia, cuando se trata de venta de pasajes internacionales.

Colombia, en este sentido está siguiendo una tendencia mundial que es la de gravar las rentas según la fuente, obtenidas con o sin establecimiento permanente. La regulación consiste en tributar en forma separada por cada devengo de ingresos que, por principio tienen vocación de generar renta, a una tarifa muy inferior a la que resultaría aplicable de permitirles llegar hasta la renta líquida gravable.

La técnica reconocida mundialmente como *with holding tax* grava, por la vía de la retención cada operación o ingreso, sin que pueda predicarse la existencia de un período

impositivo o puedan acumularse o compensarse rentas de signo positivo con pérdidas. Cuanto más gravosa es la with holding sobre las remesas al exterior, tanto más se reduce el impulso a la salida de cantidades. Es habitual que los países utilicen esta técnica sobre regalías, dividendos e intereses y aún sobre compensaciones por servicios profesionales. En el evento en estudio, ingresos de origen colombiano, como lo son ' los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios de transporte internacional prestados por empresas sin domicilio en el país', una retención en la fuente a título de impuesto del 3% y una por concepto de impuesto de remesas del 1%, sin perjuicio de las exoneraciones previstas en convenios internacionales vigentes. La renta determinada según el texto del artículo 203 no sigue el cálculo real de la renta territorialmente obtenida puesto que se imputa a la utilidad comercial percibida por la sociedad no residente en su país de origen, con reglas mercantiles, fiscales y contables distintas a las colombianas. En verdad esa regla establece una presunción de renta imputable territorialmente en Colombia sobre circunstancias que sustituyen los hechos reales y efectivos de carácter territorial.

Parece entonces que el objetivo final del legislador al establecer la retención sobre los ingresos generados en nuestro país es razonable porque busca controlar que efectivamente se tribute en Colombia sobre ingresos que efectivamente tienen origen colombiano, y que no resulte trasladado todo el peso impositivo en favor del país de domicilio de la transportación internacional, en donde habitualmente el contribuyente tributa sobre su renta mundial, descontando el impuesto pagado en otros países, para evitar la doble tributación.

La demanda no cuestiona el trato fiscal diferente en función de la residencia de los contribuyentes, consagrado en las normas sustantivas. Fundamentalmente se endereza contra el mecanismo de retención en la fuente, por cuanto las sumas retenidas se convierten en impuesto definitivo, lo cual en la práctica hace inane la legislación sustantiva sobre la determinación concreta de la base gravable.

Veamos primero el reparo en torno al principio de legalidad contenido en el artículo 338 constitucional. Es cierto que el esquema de retención-impuesto convierte al impuesto de renta en un impuesto sobre el ingreso bruto, porque las retenciones siempre se aplican sobre la totalidad del pago o abono en cuenta, pero si la tarifa no es igual a la del impuesto aplicable a rentas líquidas puede sostenerse que el propio legislador ha establecido dos sistemas de determinación de la base gravable, con miras a obtener resultados recaudatorios

similares al tiempo que establece condiciones tributarias semejantes para los contribuyentes. Evidentemente uno de esos sistemas conduce a un impuesto personal, que considera todos los costos y minoraciones estructurales del impuesto y otro, como bien lo dice el demandante, lleva a un impuesto real, entendiendo por tal aquel que no considera las condiciones singulares del contribuyente, de manera que el hecho generador se mantiene como la renta generada en el país para cualquier clase de contribuyentes, pero la base gravable y la tarifa conllevan apreciables diferencias establecidas directamente en la ley, como lo exige la Constitución. Las condiciones objetivas para pertenecer a uno y otro régimen, en este caso, están determinadas por el domicilio de la empresa y el control de sus operaciones locales. Si ésta se radica en Colombia se aplica el impuesto personal, con una regla que trata unilateralmente de evitar la doble tributación, al permitir, para las colombianas un descuento contra el impuesto liquidado y en las extranjeras un descuento en la base al permitir que se prorratee la renta comercial mundial para hallar la porción gravada en Colombia. Si la empresa no se encuentra radicada en Colombia, pero hace negocios en este país, es razonable que el legislador acuda a un sistema alternativo, sencillo y eficaz que consiste en retener a una tarifa baja, sobre el ingreso bruto, sin reducción de costos y gastos; como quiera que se retiene solo sobre los ingresos de fuente territorial colombiana, no hace falta aplicar la fórmula de distribución proporcional de la base gravable, puesto que la totalidad de los ingresos reportados por el sistema de retención son gravables en Colombia, y lo que si constituiría un reparo de mayor envergadura, que es la negativa de costos y deducciones, tiene también su justificación económica en cuanto que la tarifa finalmente aplicable es equivalente al 8.5% de la tarifa plena.

En relación con la violación al principio de igualdad en los tributos en razón del origen de las sociedades, ha sido doctrina de la Corte que el Estado pueda adoptar tratamientos tributarios diferenciados desde que estos sean razonables; adicionalmente se ha considerado la igualdad como un objetivo que el ordenamiento jurídico propende a alcanzar, de manera que una distinción en el trato desde la ley puede estar legitimada si se encamina a lograr la igualdad. La teoría de la interdicción de la arbitrariedad se constituye en el límite para la libre configuración de que goza el legislador en la conformación de grupos y tratamientos diferenciados. Debe examinarse si realmente existe una desigualdad de hecho, preexistente a la norma, que justifique el tratamiento diferenciado. El Instituto considera que, precisamente para los casos de empresas de transporte internacional el imperativo es justamente un tratamiento desigual o diferenciado. La desigualdad preexistente radica en

un hecho: en el difícil control de ingresos que pueden tener un componente transnacional, cuyos beneficiarios no se radican en el país pero se beneficia de ingresos generados en él. En esos tratados se reconoce que el derecho a gravar las actividades de navegación aérea y marítima compete exclusivamente al Estado de residencia de la empresa de navegación. Pero el tratado supone un efecto de compensación por el carácter recíproco de las relaciones entre los países interesados. Como dice Bühler donde falta dicha reciprocidad, sobre todo en muchos países en desarrollo, resulta, no obstante un perjuicio inmaterial no justificado para dichos países, que probablemente contribuyen a la obtención del beneficio derivado de dicho tráfico en medida no menor que el país de origen de la compañía en cuestión'. En Colombia, por virtud del artículo 414-1, parágrafo, norma a la cual remiten las disposiciones acusadas, se excluye de la retención en la fuente cuestionada por el demandante a las empresas beneficiarias de pagos por servicios de transporte internacional en Colombia cuando 'no sea sujeto del impuesto sobre la renta en Colombia en virtud de tratados de doble tributación', de manera que queda claro que la retención está pensada para las empresas, no domiciliadas en Colombia, originarias de aquellos países con los cuales no tenemos reciprocidad.

En relación con la violación al principio de equidad que debe informar al sistema tributario, ya hemos adelantado que la negativa de presentar costos y deducciones para los contribuyentes a los que se refiere la norma no constituye en sí misma una inequidad, dadas las características de sus negocios, y antes que gravar en mayor medida, el régimen legal cuestionado busca restablecer la equidad para que paguen de manera similar a como lo hacen los demás de su grupo y para ello se vale de una tarifa muy inferior, puesto que es aplicada a los ingresos brutos (3%). Tal tarifa equivale al 8.5% de la tarifa general del 35% aplicable a las utilidades netas. Dicho de otra forma, es como si el legislador, en esos negocios mercadeados en Colombia, aceptara costos y deducciones hasta un límite que no disminuya la utilidad en menos del 8.5% lo cual no solo es razonable sino equitativo con el país.

...

En relación con la violación, por el propio legislador de la exigencia constitucional de señalar la base gravable y la tarifa, tampoco cree el Instituto que se viole la Constitución, puesto que como se ha afirmado en este escrito, un régimen diferenciado de impuesto-retención

establecido por el propio legislador quien a su vez determina la base de retención y la tarifa aplicable, cumple a cabalidad con la exigencia del principio de legalidad previsto en el artículo 338 de la Constitución. Los regímenes especiales pueden coexistir con los generales siempre y cuando provengan de la propia ley y ambos significan una cuantificación del hecho gravado que es la renta.

Tampoco se viola el principio de equidad de que trata el artículo 363 de la Constitución puesto que la equidad del sistema tributario no se ve afectada por esta norma que busca poner en condiciones similares a las compañías extranjeras no domiciliadas con las nacionales y las extranjeras domiciliadas.

...”

V. EL MINISTERIO PUBLICO

El señor Procurador General de la Nación rindió, en el término, el concepto de su competencia en el que solicitó a la Corte declarar CONSTITUCIONAL, los apartes acusados.

En su opinión, el cargo de presunta transgresión a la igualdad de tratamiento entre nacionales y extranjeros no está llamado a prosperar, puesto que la decisión del legislador de someter las empresas extranjeras de transporte internacional, sin domicilio en el país, al régimen de retención en la fuente, exceptuándolas, por tanto, de la obligación de declarar la renta, no está fundamentada en motivos de nacionalidad, sino en las particulares condiciones en las que operan esas compañías en nuestro país.

En efecto, las sociedades extranjeras de transporte aéreo y marítimo internacional que tienen su residencia en el exterior y operan en nuestro país, obtienen ganancias por concepto del ejercicio de su actividad; estas constituyen ingresos de carácter nacional conforme a los artículos 24 y 26 del Estatuto Tributario, como quiera que provienen de la prestación de servicios dentro de nuestro territorio.

Sin embargo, estas empresas foráneas de transporte internacional también generan rentas líquidas que son gravadas por el país donde tienen su domicilio, situación que dificulta la determinación de la base gravable para efectos del impuesto de renta y complementarios que deben cancelar en Colombia. De ahí que el artículo 203 del Estatuto Tributario califique

estos ingresos como rentas mixtas.

Por ello el legislador, tomando en cuenta las especiales circunstancias en las que se causan los ingresos de las empresas extranjeras de transporte internacional, adoptó el mecanismo de la retención en la fuente, con el objeto de recaudar de manera ágil y efectiva el impuesto de renta y complementarios que genera el desarrollo de dicha actividad, lo que no podría alcanzar si acude al expediente tradicional de la declaración tributaria, que supone, entre otras exigencias formales, la coincidencia de este acto con el período o ejercicio gravable correspondiente (art. 575 del E.T.)

La medida en cuestión no resulta, por lo tanto, violatoria de los principios constitucionales de la igualdad y de la equidad tributaria, pues el legislador, inspirado en fundados criterios de política fiscal, actuó de manera razonable regulando la situación tributaria de las firmas extranjeras de transporte aéreo y marítimo internacional que, por demás, se ven favorecidas con el establecimiento de una tarifa de retención en la fuente del 3%, que es baja en comparación con la tarifa del 35% del impuesto de renta que les correspondería pagar si fueran declarantes (art. 240 del E.T.)

De otra parte, sostiene que en relación con el artículo 594-2 del Estatuto Tributario que se impugna, según el cual las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producen efecto legal alguno, no se ve cómo esta disposición vulnere la Ley Fundamental, porque en sana lógica, no pueden generar efectos jurídicos los actos que el legislador exime de su cumplimiento o celebración.

Sin embargo, mediante la norma censurada se evitan situaciones contrarias a la equidad tributaria, porque los contribuyentes no declarantes sometidos al régimen de la retención en la fuente, podrían utilizar las declaraciones de renta para obtener la restitución de las sumas recaudadas correctamente por concepto del impuesto de renta y complementarios, con fundamento en el artículo 850 del Estatuto Tributario.

Con base en las consideraciones que se han sintetizado, concluye que la preceptiva acusada no vulnera la Constitución Política.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Primera.- La Competencia

Las disposiciones acusadas forman parte de una Ley de la República. Por tanto, conforme a lo dispuesto en el artículo 241-4 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para decidir definitivamente sobre su constitucionalidad.

* Segunda.- Precisión preliminar acerca de los cargos sobre los que recaerá el examen de constitucionalidad.

El legislador en el acusado numeral 2º del artículo 592 del Estatuto Tributario, preceptúa que las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, no están obligadas a declarar renta y complementarios, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a retención por impuesto de renta y remesas.

Congruente con lo anterior, el artículo 594-2 del Estatuto Tributario preceptúa que las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.

La censura constitucional que formula el demandante, en lo esencial, cuestiona la existencia de regímenes diferenciales para la determinación de la base gravable aplicable al impuesto de renta, cuando se trata de una empresa extranjera de transporte internacional que no se ha domiciliado en el país.

Su reparo no cuestiona ni ataca la validez de las razones en que el Legislador sustenta la diferenciación, pues guarda silencio sobre estos aspectos que, -dicho sea de paso-, constituyen el núcleo esencial del examen de constitucionalidad, desde la perspectiva de la igualdad que, pese a lo anterior, plantea como principal razón de su reparo.

La razón de su inconformidad, según su aserto, tiene que ver con el hecho de que al someterlas el legislador a retención en la fuente, no les es dable presentar declaración de renta, pues esta, respecto de los no obligados a presentar declaración de renta carece de efectos jurídicos. En esas circunstancias, el impuesto equivale a la totalidad del valor retenido, pues las sumas retenidas se convierten en impuesto definitivo.

La Corte se ocupará de examinar la razonabilidad de la diferenciación efectuada por el Legislador para la determinación de la base gravable del impuesto de renta que deban pagar las empresas extranjeras no domiciliadas en el país, por los pagos o abonos en cuenta que reciban por concepto de los servicios de transporte internacional que prestan en el país, esto es, por concepto de ingresos de fuente nacional.

En otros términos, se ocupará de estudiar si la distinción en comento es o no razonable y, si, por ende, el trato tributario que el Legislador ha dado a las sociedades extranjeras de transporte internacional o domiciliadas en el país es o no equitativo.

En cambio, se abstendrá de adentrarse en el examen de la ratio aparentemente perversa, que según el actor, tuvo en mente el Legislador al expedir las normas acusadas, toda vez que no pasa de ser una suposición subjetiva que el accionante esgrime en aras de la prosperidad de su argumento acusatorio; por ende, carece de relevancia en este estrado, pues, como en oportunidades anteriores esta Corte² ha puesto de presente, es su deber:

“...evitar la perversión del control de constitucionalidad y el abuso de éste por los demandantes quienes, en muchos casos, actúan no para mantener la legalidad abstracta constitucional, lo cual es de interés público, sino con el propósito de satisfacer intereses particulares, cuando buscan que una norma se interprete en determinado sentido, eliminando de ella palabras o expresiones que no se adecuan o no resultan idóneas para alcanzar los propósitos deseados...”

* Tercera.- La igualdad tributaria entre empresas colombianas y extranjeras no domiciliadas en Colombia que prestan servicios de transporte aéreo y marítimo internacional, en materia de impuesto sobre la renta.

La Corte considera necesario iniciar este examen, señalando que a partir de la vigencia de la Ley 223 de 1995, coexisten en el ordenamiento colombiano dos regímenes distintos de determinación de la base gravable para la liquidación del valor que, por concepto de impuesto de rentas, deban pagar las empresas multinacionales de transporte internacional aéreo o marítimo, con ocasión de los pagos o abonos en cuenta que reciban por los servicios de esa naturaleza que presten en el país.

Las condiciones objetivas para pertenecer a uno u otro régimen, están determinadas por el lugar de domicilio de la empresa y, de consiguiente, por las implicaciones que la variable ubicación geográfica de su domicilio comercial, representa para el control de las utilidades que obtienen y que a las autoridades tributarias les corresponde ejercer.

El primero, el antiguo, contemplado en los artículos 24 a 26, en concordancia con el 203 del Estatuto Tributario, se aplica a las empresas extranjeras o personas naturales dedicadas al transporte aéreo, fluvial o marítimo, que se radican en Colombia, como quiera que las normas en cita consideran ingresos de fuente nacional “los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio.

Bajo esos supuestos, el artículo 24 del Estatuto Tributario, en la enumeración que a título enunciativo consigna sobre los ingresos de fuente nacional, incluye en su numeral 14 “las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.”

Conforme a los artículos 26 y 203 del Estatuto Tributario, este primer régimen de determinación de la renta líquida tiene una base gravable depurada con utilidad neta, es decir, después de costos y gastos.

En efecto, conforme a las disposiciones en cita:

“Las rentas provenientes del transporte aéreo, marítimo, terrestre y fluvial obtenidas por sociedades extranjeras o personas naturales no residentes que presten en forma regular el servicio entre lugares extranjeros y colombianos, son rentas mixtas.

En los casos previstos en este artículo, la parte de la renta mixta que se considera originada en el país, y que constituye la renta líquida gravable en Colombia, es la cantidad que guarde con el total de la ganancia neta comercial obtenida por el contribuyente, tanto dentro como fuera del país en el negocio del transporte, la misma proporción que exista entre sus entradas brutas en Colombia y sus entradas totales en los negocios de transporte efectuados dentro y fuera del país.

Corresponde al Gobierno Nacional, en los casos de duda, decidir si el negocio de transporte se ha ejercido regularmente o sólo de manera eventual.”

El segundo, nuevo, que resulta de las disposiciones en estudio, se aplica a una base gravable de ingreso bruto, asumiendo el Legislador una margen de utilidad del 10.5%, que es equivalente a la media³ de ganancia que arroja esta actividad; en otros términos, en esta hipótesis, el Legislador está partiendo del supuesto objetiva y empíricamente demostrable, que las operaciones de transporte internacional involucran costos y gastos del orden de un 90.5%.

De otra parte, a los efectos de este fallo también resulta pertinente traer a colación la sentencia C-489 del 2 de noviembre de 1995, en la que, con ponencia del H. Magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, con ocasión de demanda ciudadana contra el artículo 6º. del Estatuto Tributario, relativo al contenido del impuesto de renta y ganancia ocasional de los asalariados y demás contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, esta Corte precisó las diferencias existentes entre contribuyente declarante y contribuyente no declarante, respecto del impuesto de renta, en los siguientes términos:

“...

El demandante parte de una premisa que no demuestra como es que la condición de declarante es idéntica a la condición de contribuyente no declarante como sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios. Esta identidad no sólo no está demostrada sino que, en principio, no es cierta. El nivel de renta o patrimonio es el factor determinante para estar obligado a presentar declaración de renta, mecanismo de recaudo que no excluye la retención en la fuente. La posibilidad de beneficiarse de deducciones, descuentos o exenciones responde a un principio de equidad tributaria (C.P. art. 363) que impide el exceso en la tributación para quienes, además de declarar renta, se les aplica retención en la fuente.

No es posible predicar igualdad matemática entre la obligación tributaria del declarante y la del no declarante. Precisamente, el nivel de ingresos o de patrimonio hace que el primero

deba declarar renta y ser objeto de retención en la fuente. Para evitar la imposición de un gravamen excesivo, la ley establece que se tengan en cuenta las retenciones ya efectuadas, mediante su deducción o descuento, sin que esto implique que el declarante de renta tenga un trato más favorable que el no declarante, ya que existe una justificación objetiva y razonable para la diversidad de trato. El no declarante sólo está obligado a tributar la suma de las retenciones en la fuente que por todo concepto deban aplicarse a los pagos realizados durante el respectivo año gravable, sin que pueda beneficiarse de los descuentos, las deducciones o exenciones. En consecuencia, de la mera no aplicación de este mecanismo a los no declarantes, no puede afirmarse la existencia de un trato desigual e inequitativo.”

Ahora bien, en punto al examen de igualdad, juzga la Corporación necesario, hacer las siguientes observaciones adicionales acerca de las características diferenciales que, a partir de supuestos fácticos también diferentes, configuran la dualidad de regímenes del impuesto de rentas aplicables a quienes presten el servicio de transporte internacional:

* El primero, que es el general para cualquier tipo de contribuyentes, está contenido en las reglas generales del Estatuto Tributario, que comprende las empresas de transporte internacional colombianas y las extranjeras domiciliadas en nuestro país.

Ese régimen tiene una diferencia fundamental que se halla en el artículo 12 del E.T., por el cual las sociedades nacionales son gravadas tanto por las rentas de fuente colombiana como por las obtenidas fuera del país, al paso que las extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias de fuente nacional colombiana.

Por eso resulta explicable que el artículo 256 del Estatuto Tributario les permita, a las nacionales, descontar del impuesto un porcentaje equivalente a la proporción que dentro del respectivo año gravable representen los ingresos por transporte aéreo, marítimo y fluvial internacional dentro del total de ingresos obtenidos por la empresa, con el fin de aminorar los efectos de la tributación internacional a que son sometidas nuestras empresas en el extranjero sobre la porción de ingresos obtenida fuera de Colombia.

* El segundo, previsto en el artículo 203 del E.T., que calcula una renta territorial colombiana multiplicando el porcentaje de los pasajes, tiquetes y fletes vendidos en Colombia a la utilidad comercial mundial.

Ese sistema partía de la base de la presentación de la declaración de renta en la que se reportan los ingresos, los gastos y utilidades así como se liquida el impuesto a cargo, descontando los anticipos y retenciones pagados a buena cuenta del mismo.

Ahora, con la eliminación de la declaración para estos contribuyentes, se busca aplicar este segundo sistema de una forma más sencilla, que consiste en dejar por impuesto definitivo el valor de la retención sobre ingresos directamente aplicados por los compradores, sobre las ventas de los mismos conceptos, (tiquetes, fletes o pasajes) pero vendidos en Colombia. Por esa razón, con el mecanismo de la retención no se requiere declaración, y la presentada carece de efectos jurídicos (arts. 414-4, 592-4 y 594-2 ibídem).

- En el primer régimen el contribuyente debe mostrar sus ingresos totales y sus costos y gastos para llegar a la utilidad, sobre la cual se liquida el impuesto a la tarifa del 35%.
- En el segundo régimen se busca teóricamente la porción colombiana, que es la gravable, según la fórmula descrita en el art. 203, a esa debería aplicarse también la tarifa del 35%, con la dificultad de encontrar la realidad de costos y gastos realizados por una sociedad extranjera no residente.

Por esa razón, dentro de este segundo régimen el legislador calculó la tarifa de retención equivalente a un promedio de rentabilidad cercano al 9%, que daría lo mismo que la norma sustantiva prevé, y muy similar a lo que se cobra a los nacionales y residentes en el país. Veámoslo en un ejemplo: supuestos unos ingresos mundiales de 1.000, y generados en Colombia 100, con costos y gastos mundiales de 900 y unos costos y gastos atribuibles a Colombia de 90, se tiene una utilidad gravable de 10 y un impuesto de 3,5; mientras que en el segundo régimen, con el mecanismo de retención, se parte del mismo ingreso colombiano total de 100 y se le aplica la retención del 3% para un impuesto de 3, que es ligeramente inferior al del régimen ordinario, luego no se ve ruptura del principio de igualdad, cuando el legislador llega a un resultado equivalente, por otra vía más sencilla y de mayor control

fiscal. La tarifa del 3 es apenas el 8.5% de la tarifa plena del 35%, lo que supone aceptar que las deducciones (gastos) que echa de menos el demandante pesan el 91.5% en la decisión del legislador.

Ese planteamiento, visto desde otro ángulo, equivale a decir que la rentabilidad en este sector es del 8.5% (diferencia entre 100 por ingresos y las deducciones admitidas por 91.5), lo cual se acomoda a las estadísticas de la DIAN sobre el sector servicios y más específicamente sobre el sector de transportes internacionales.

Las premisas anteriores conducen a esta Corte a considerar que la diferenciación de trato que ha efectuado el Legislador, para las empresas de transporte internacional no domiciliadas en Colombia, que son beneficiarias de pagos por servicios de transporte internacional, atiende criterios de razonabilidad, pues, dadas las características de sus negocios, resulta a todas luces obvio, que este mecanismo además atiende la objetiva dificultad que, por esa misma razón, de suyo conlleva el control de los ingresos que tienen un componente transnacional, dada la circunstancia de no estar radicadas en el país y, sin embargo, beneficiarse de ingresos que sí se han generado en Colombia, pues, como esta Corporación⁴ lo ha sostenido:

“...

La legislación tributaria, por fuerza, debe hacerse cargo de las características y variables anotadas del entorno económico y social donde está llamada a actuar. El ordenamiento colombiano, como respuestas al mismo, ha incorporado varias medidas contra la evasión y elusión fiscales, que sumariamente responden a las siguientes pautas:

- Ampliación de la retención en la fuente. Su extensión a ciertas categorías de contribuyentes y tipos de rentas, favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal.”

Lo expuesto permite concluir que, antes que violar la Constitución Política, el Legislador ha ejercido sus facultades dentro de los límites constitucionales, pues, respetando los principios tributarios de equidad y eficiencia, al prever un régimen diferencial de tributación por concepto de impuesto de rentas y remesas para las empresas de transporte internacional que no tienen domicilio en el país, empleando al efecto el instrumento de la retención de la

fuelle, ha procedido razonable y equitativamente, comoquiera que este atiende las particulares características de los negocios transnacionales, de donde se infiere que el régimen que consagran las normas sub-examine se acompasa plenamente a la Constitución, en cuanto resulta razonable y ajustado a la necesidad de facilitar la tributación que, por concepto del impuesto de renta y el complementario de remesas, deben pagar dichas personas jurídicas, por las actividades de transporte internacional que prestan en el país, así como al deber de consultar su aptitud para evitar la evasión y viabilizar el control del cumplimiento de la obligación de tributación.

A la luz de estas consideraciones, la Corte estima que es plenamente válido desde el punto de vista constitucional, que el Legislador, en consideración a razones de política tributaria que consultan la realidad de las transacciones transnacionales, consagre regímenes diferenciados de determinación de la base gravable que se fundamentan en las diferencias objetivamente existentes en el ejercicio de actividades económicas transnacionales de transporte y que consultan las dificultades que en ese caso presenta el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de esos contribuyentes, por lo cual el Estado tiene el imperativo de diseñar un régimen que atienda esas particularidades y que asegure un control eficaz al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que generan ingresos de fuente nacional sin estar domiciliados en el país.

No encuentra, pues la Corte violación alguna de los artículos 13 y 100 Constitucionales, sino mas bien, desarrollo de los mismos a través de la preceptiva cuestionada. Así habrá de declararlo.

* Cuarta.- La supuesta transgresión del artículo 338 de la Carta Política.

De otra parte, esta Corte encuentra a todas luces infundado el cargo que aduce supuesta transgresión del artículo 338 Constitucional pues, como quedó visto, es claro que para la aplicación de la aludida retención, como instrumento para el recaudo -en la misma vigencia fiscal en que se causa-, del impuesto de renta y remesas, todos los elementos de la obligación tributaria están plenamente determinados en la Ley.

En efecto:

El sujeto pasivo lo constituyen las mencionadas empresas de transporte internacional no domiciliadas en el país (i); el hecho gravable lo conforma la percepción de ingresos de fuente nacional por concepto de los pagos o abonos en cuenta que perciban con ocasión de la prestación de los servicios de transporte internacional -para el caso del impuesto de renta, y la transferencia de dichos ingresos al exterior -para el impuesto de remesas (ii) ; y, por su parte, la base gravable está dada por la cuantificación del hecho gravable en los términos que esta Corte consignó en considerando precedente, y mediante tarifas previamente establecidas por las normas que en párrafos antecedentes se analizaron (iii).

Por este aspecto, tampoco encuentra la Corte fundamento en los cuestionamientos de inconstitucionalidad formulados frente a los preceptos acusados. Así habrá de decidirlo.

I. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor Procurador General de la Nación, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLES los segmentos demandados de los artículos 592 -parcial- y 594 -parcial- del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 29 y 30 de la Ley 223 de 1995.

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

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Magistrada (E)

PABLO ENRIQUE LEAL RUIZ

Secretario General (E)

1 El Artículo 414-1 del E.T. fue adicionado por el artículo 128 de la Ley 223 de 1995, que dice: Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 414-1. Retención sobre Transporte Internacional.- Los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios de transporte internacional prestados por empresas de transporte aéreo o marítimo sin domicilio en el país, están sujetos a retención en la fuente a título de impuesto de renta, a la tarifa del tres por ciento (3%).

En los mismos casos, la tarifa de retención en la fuente a título de impuesto de remesas es el uno por ciento (1%), calculado sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.

PARAGRAFO. En los casos previstos en este artículo, no habrá lugar a retención en la fuente cuando la empresa beneficiaria de los correspondientes pagos o abonos en cuenta no sea sujeto del impuesto sobre la renta en Colombia en virtud de Tratados sobre doble tributación.”

2 Sentencia C-472 de 1995, M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell.

3 Cfr. estadísticas de la División de Análisis y estudios de la DIAN, sobre la media de utilidad neta en empresas de servicio y, en particular, de las de transporte internacional.

4 Sentencia C-015 de 1993