C-409-96

Sentencia C-409/96

IMPUESTO CONFISCATORIO-Prohibición/PODER IMPOSITIVO DEL ESTADO-Límites

La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas y los principios de justicia y equidad tributarias. Si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado.

RENTA GRAVABLE-Limitación a deducciones/COSTOS-Límite al monto

El establecimiento de límites máximos a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio, ni una violación de la equidad tributaria. La limitación a las deducciones de costos es factible. Se fundamentan en objetivos de eficiencia en el recaudo tributario, a fin de evitar elusiones o evasiones a los impuestos, lo cual tiene claro sustento constitucional. Igualmente, pueden tener otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía. A veces, el establecimiento de altos aranceles a las importaciones busca no tanto financiar gastos públicos como proteger a la industria nacional, lo cual muestra que la tributación es un componente de la política económica general del Estado, y no puede ser desvinculada de la misma.

EQUIDAD TRIBUTARIA-Límites a deducciones

Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales

sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, ademas, tales principios se predican del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible.

Referencia : Expediente D-1197

Norma acusada: Artículo 84 (parcial) de la Ley 223 de 1995.

Actor: Michael Anderson Gómez.

Tema:

El Legislador puede razonablemente limitar el monto de los costos para determinar la renta gravable.

Magistrado Ponente:

Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Santa Fe de Bogotá, cuatro (4) de septiembre de mil novecientos noventa y seis (1996).

La Corte Constitucional de la República de Colombia, integrada por su Presidente Carlos Gaviria Díaz, y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Antonio Barrera Carbonell, Eduardo Cifuentes Muñoz, José Gregorio Hernández Galindo, Hernando Herrera Vergara, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

Ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Michael Anderson Gómez presenta demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 84 (parcial) de la Ley 223 de 1995, la cual fue radicada con el número D-1197. Cumplidos, como están, los trámites previstos en la Constitución y en el Decreto No. 2067 de 1991, procede la Corte a decidir el asunto por medio de esta sentencia.

II. DEL TEXTO LEGAL OBJETO DE REVISIÓN.

LEY 223 DE 1995

POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS SOBRE RACIONALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

(…)

Artículo 84.- Limitación a los Costos y Deducciones. El artículo 122 del Estatuto Tributario quedará así:

“Artículo 122.- Limitación a los Costos y Deducciones. Los Costos y deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta liquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:

a) Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.

b) Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior.

c) Los contemplados en el artículo 25.

d) Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.

e) Los costos y gastos que se capitalizan para su armonización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.

f) Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera."

III. LA DEMANDA.

El actor considera que el aparte de la norma demandada viola los artículos 13, 34, 58, 95 ord. 9º y 323 de la Constitución, pues considera que la previsión según la cual los costos en el exterior en que incurran las empresas para la obtención de rentas dentro del país son deducibles hasta un máximo del 15% representa una confiscación, por cuanto conduce a que el impuesto aplicable exceda el valor de la utilidad que se percibe. Para demostrar lo anterior, el demandante plantea el siguiente ejemplo:

Una empresa (X) contrata el diseño e instalación de un sistema de información especial con una firma consultora nacional (Y), por un valor de $100. Para diseñar e instalar ese sistema, Y necesita subcontratar, y por tanto subcontrata, los servicios técnicos de una empresa internacional sin domicilio en el país (Z), por un valor de $50 (los servicios de Z se prestan fuera del país). Al concluir el servicio Y establece la utilidad del negocio de la siguiente manera:

Ingresos por servicios	$100
Costos por servicios técnicos del exterior	-50
Costos en Colombia	-20
Gastos o "deducciones" en Colombia	-10

Utilidad neta, antes de impuestos	$ 20

Al aplicar la norma acusada, Y se vería obligada a hacer la siguiente liquidación del impuesto de renta:

De los $100 de ingreso descontaría los $20 de costos y $10 de gastos incurridos en Colombia, lo que arrojaría un subtotal de $70 que es la renta líquida computada antes de descontar los costos por expensas en el exterior. El 15% de $70 (que es el límite que fija la norma acusada) equivale a $10.5, que sería la única porción de los $50 efectivamente incurridos por costos en el exterior que Y podría descontar de su ingreso. De este modo la renta líquida gravable de Y se determinaría así:

Ingresos por servicios	$100.0
Costos por servicios técnicos del exterior	-50.5
Costos en Colombia	-20.0
Gastos o “deducciones” en Colombia	-10.0
Renta gravable	59.5
Utilidad neta, antes de impuestos	$ 20.8

Como puede verse, aplicando el limite del 15% fijado en la norma acusada el impuesto excede el valor de la utilidad (20.8 de impuesto de renta sobre una utilidad neta antes de impuestos de 20)!! Por tanto, después de pagar el impuesto de renta Y tendría una pérdida por $0.8, con lo cual se aprecia claramente el efecto confiscatorio de los textos acusados. Si Y no tuviera que aplicar el límite del 15% fijado en la norma acusada, podría deducir de los $100 que recibe como ingreso el total de los costos incurridos en el exterior, es decir $50, lo cual, aunando a los costos y gastos incurridos en Colombia por valor de $30, arrojaría una suma de $20 como renta gravable que es igual a la utilidad real del negocio. Esta suma, sometida a la tarifa del 35%, arroja un impuesto de $7, y puede realizar una utilidad razonable neta del impuesto por valor de $13.

Ese ejemplo lleva al actor a considerar que la inclusión de los costos dentro de las

deducciones tributarias, y su sometimiento a un porcentaje legal "aumenta irregularmente la base del impuesto de renta, ya que en ella se incluyen costos que no pueden estar incluidos, y por tanto el citado límite del 15% vuelve al impuesto de renta exorbitante o confiscatorio con lo cual se viola el artículo 34 de la Constitución". De esa manera, además, se desconoce la propiedad privada (CP art. 58) y se vulneran los principios de equidad y justicia tributaria consagrados en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, porque se le impone al contribuyente más cargas de las que puede soportar, sin darle la posibilidad de que aumente los beneficios correlativos, con lo cual se vulnera también el principio de igualdad, por cuanto se establece un trato desigual para aquellas empresas cuyo costos de operación dependen de los servicios obtenidos en el exterior.

El problema deriva entonces, según el demandante, de que el legislador de 1995 impuso un límite a algo que no lo tenía: los costos por expensas en el exterior. Ahora bien, agrega el actor, un costo es una erogación sin la cual no es posible la producción o compraventa de bienes o la prestación de servicios, que constituyen los cometidos esenciales del negocio. En efecto, dice el actor, el artículo 39 del decreto 2649 de 1993 señala que "los costos representa erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos." En cambio, distingue el demandante, conforme al artículo 40 de ese mismo decreto, el gasto es una "erogación incidental y más o menos necesariamente en un negocio, la cual se hace para administrar adecuadamente el negocio, colocar la producción o bienes para venta en el mercado, financiar el negocio y asegurarle al mismo un mercado futuro." Por consiguiente, concluye al respecto el actor, "al impedir que el contribuyente reste sin limitación alguna los costos en el exterior del total de los ingresos, la norma acusada está gravando aquel elemento que le permite al contribuyente generar ingresos y no el beneficio que de los mismos pueda éste obtener que es lo único que efectivamente aumenta su patrimonio." En efecto, aclara el actor, "si en un caso dado los costos incurridos en el exterior no son necesarios para obtener los ingresos, no se requiere fijar límite alguno pues sencillamente el contribuyente no puede deducir los costos innecesarios bajo los artículos 26, 89 y 107 del Estatuto Tributario".

Por todo lo anterior, el demandante considera que la norma acusada vulnera igualmente la libertad económica, la libre competencia y el desarrollo empresarial, por cuanto se bloquea el mercado de las empresas de servicios y se les impide adquirir e intercambiar tecnología en

beneficio del país. La norma acusada, concluye el actor, es entonces inexequible por los siguientes motivos:

(¡) Viola los artículos 34 y 58 de la Constitución Política pues autoriza la confiscación de bienes de los contribuyentes por parte del Estado. (¡¡) Igualmente viola los principios de equidad y justicia consagrados en la Carta (arts. 95-9 y 363) pues impone al contribuyente mas cargas de las que debe soportar, sin aumentar los beneficios correlativos. (¡¡¡) Viola el artículo 13 de la Carta también, pues establece sin justificación un trato desigual para las empresas cuyos costos de operación están constituidos en una u otra medida por el costo de servicios obtenidos en el exterior. (IV) Por último, viola los principios de libertad económica, libre competencia y desarrollo empresarial consagrados en el artículo 333 de la Constitución, pues asfixia el mercado de ciertas empresas (en su mayoría empresas de servicios) y entraba el intercambio de asistencia y servicios especializados y por ende la adquisición de tecnología necesaria para el desarrollo del país.

IV. INTERVENCIÓN DE AUTORIDADES PÚBLICAS

4.1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas.

La interviniente comienza por un análisis de la relación de la política fiscal con los cometidos y funciones del Estado, para concluir que en este campo el legislador tiene una amplia libertad para definir los distintos modelos tributarios para los diferentes momentos históricos, pero como es obvio, respetando los principios constitucionales en la materia.

Luego la ciudadana examina los cargos específicos de la demanda y muestra, con algunos ejemplos numéricos, que el caso expuesto por el actor sólo se aplica en aquellos eventos en los cuáles los costos de origen externo equivalen al 50% o más de los ingresos obtenidos en la actividad, lo cual la lleva a señalar al respecto:

(L)a utilidad varía de acuerdo al porcentaje de costos realizados en el exterior, probando que no es tan cierto que el impuesto, en aplicación de esta norma, exceda el valor de la utilidad, esto sería cierto solamente en aquellos casos en que el contribuyente hubiera incurrido en elevados costos pagados en el exterior como en el caso previsto por el actor, que es precisamente lo que la norma busca evitar.

Demostrado que la hipótesis propuesta por el actor, es muy particular y que solo opera en ese evento, considero que no existe sustento jurídico para la inexequibilidad de la norma, pues la misma no entra en contradicción con disposición constitucional alguna y menos con la prohibición de confiscación, que como se observa, no opera en los ejemplos planteados.

Además habida consideración que la hipótesis planteada por el actor no es aplicable a todos los contribuyentes del impuesto a la renta ni a todas las actividades gravadas en renta se tiene que el juicio de inconstitucionalidad no podría llegar a ser objetivo y sus conclusiones realmente no serían generales, porque responderían al caso particular planteado.

De otro lado, la ciudadana señala que la norma acusada contempla unas excepciones importantes , pues si nos "remitimos a los llamados que la misma hace de los artículos 121 y 25 del Estatuto Tributario se encuentra que es realmente amplio el universo sobre el cual no opera la restricción del 15% sobre costos provenientes del extranjero, además de que el artículo 84 de la Ley 223 incluye 3 tipos más de excepciones al respecto, de donde se colige que la intención del Estado no es apoderarse arbitrariamente de los bienes o ingresos de los administrados." Además, añade la interviniente, esta norma se justifica pues es un desarrollo de importantes objetivos estatales. Según su criterio:

Siendo claro que una de las facultades que permiten al Estado dirigir la economía es la impositiva, pudiendo éste a través de ella y mediante los mecanismos que la misma Constitución le otorga, diseñar o rediseñar los elementos y contenidos de la obligación tributaria como de los hechos generadores, es perfectamente válido el tratamiento particular dado en la norma acusada a los costos de origen exterior, ya que la misma se fundamenta en propósitos racionales de carácter económico y encuentra justificación en los fines generales del Estado y en las competencias que le asigna la Carta en materia de inversión económica, ya que la idea es incentivar la industria y la tecnología nacional para que de una parte los administrados dirijan su actividad a la creación de nuevas empresas que puedan prestar, aquí, los servicios, hasta hoy, solicitados al exterior bien sea directamente o en representación de entes extranjeros pero con mano de obra nacional, generándose empleo y redundando ello, definitivamente, en las políticas económicas de orden estatal.

Por otro lado y como corolario de lo anterior se pretende que los consumidores nacionales encuentren más atractivo el uso de la materia prima nacional, dada la posibilidad de

deducción directa de los ingresos, todo ello como estrategia económica con un mejor resultado en el plano empresarial.

La interviniente tampoco considera que la norma acusada viole la igualdad pues el legislador puede adoptar medidas que "en principio aparezcan como inequitativas para el universo sobre el cual se aplican, pero que a la postre se dirigen a promover la igualdad, en áreas de interés común". Esto sucede en este caso, pues la disposición impugnada busca asegurar nuevos y óptimos niveles de producción de servicios nacionales, que puedan ser utilizada por los consumidores nacionales. En efecto, la limitación consagrada por la norma no constituye una discriminación en contra de las empresas "cuyos costos de operación están constituidos en parte importante por el costo de servicios obtenidos en el exterior, porque precisamente lo que se busca con ella, es propender por el desarrollo industrial y tecnológico del país, lo que justifica la limitación de costos provenientes del exterior, no en ciertas empresas sino en todas aquellas que incurran en ellos lo cual se está dando un trato igual a personas que se hallan en situaciones iguales o análogas." En todo caso, agrega la interviniente, la disposición acusada no le está imponiendo "más cargas al contribuyente que aquellas que él mismo quiera soportar, pues frente a la posibilidad de escoger entre el consumo de costos nacionales o extranjeros con sus consecuencias fiscales, es el administrado quien decide y asume el precio por ello."

Finalmente, la ciudadana considera que la disposición acusada no desconoce la libertad económica ni obstaculiza el desarrollo empresarial. Según su criterio, se trata de una sana política de intervención económica pues "no puede el Estado negar la necesidad que tiene la industria de echar mano de la tecnología extranjera, pero tampoco puede permitir que se desconozca el esfuerzo de los empresarios nacionales a fin de ponerse a tono con la competencia extranjera, desestimulando con ellos el crecimiento económico y la generación de empleo."

4.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El ciudadano Manuel Ávila Olarte, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de la norma acusada. Según su criterio, es necesario comprender que el sistema tributario debe articular la equidad con la eficiencia, por lo cual son legítimas aquellas medidas destinadas a controlar la

evasión tributaria. Ahora bien, precisamente el objetivo principal de la Ley 223 de 1993 fue "la puesta en marcha de toda una serie de mecanismos para cerrar, así sea parcialmente, el abismo existente entre el sistema tributario desde el punto de vista formal y el sistema tributario desde el punto de vista sustancial". Eso explica el sentido de la disposición acusada pues, según sus palabras:

(B)ajo la normatividad del antiguo Estatuto Tributario los gastos en el exterior podían ser deducidos para efectos de determinar el impuesto de renta, cuando tuvieran una relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país. Existía, como existe hoy, un limite máximo a tal deducción que llegaba al 10% de la renta liquida del contribuyente, computada antes de la deducción de tales gastos, con excepciones, que como se verá luego, no solo se mantuvieron sino que ahora abarcan nuevas hipótesis.

Bajo tal normatividad, se observó sin embargo, la evasión del impuesto toda vez que los gastos en que incurrían las empresas respectivas, eran denominados formalmente como costos, con lo que se burlaba la limitación legal a las deducciones para tales gastos.

Para tal efecto, baste mencionar que el costo dentro del impuesto de renta es la erogación esencial que hace el contribuyente en relación con el ingreso determinado, mientras que el gasto es la erogación accidental al mismo. Frente a tal situación, la obligación constitucional de recaudo efectivo de las rentas tributarias quedaba en entredicho, en perjuicio de la realización de los fines sociales del estado, respecto de los cuales tales rentas representan un medio fundamental.

Para poner freno a la situación anómala que se relata, el legislador tomó una serie de medidas, entre las cuales se encuentran:

a) Incluyó dentro de la limitación existente hasta el momento a los costos, es decir, que los mismos solo pueden deducirse para efectos de liquidar el impuesto de renta, en un determinado porcentaje.

b) Elevó el porcentaje máximo de limitación antes existente al quince por ciento (15%), razonable, si se tiene que dentro del mismo, como ya se mencionó, quedan comprendidos tanto los gastos como los costos.

c) Como una medida que en lugar de perjudicar al contribuyente lo beneficia, amplió las excepciones al régimen de limitaciones porcentuales que establece la ley, es decir, en que casos no opera tal limitación, tanto para los costos como para los gastos que se produzcan en el exterior, para la obtención de rentas de fuente dentro del país. Así, a las excepciones establecidas en el Estatuto anterior en el artículo 122, se agregan las contenidas en los literales d), e) y f), del artículo 84 de la Ley 223 de 1995, ya transcritos en el capítulo de normas demandadas.

Este conjunto de medidas, aun cuando tiene como objeto, como ya se dijo, evitar que se produzcan fenómenos de evasión tributaria, también tiene en cuenta las condiciones particulares de quienes incurren en los gastos y costos a los que se refiere la limitación demandada dentro de este proceso, por lo que combina el principio del recaudo eficiente con la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Así, y con base en amplias citas de la jurisprudencia de esta Corporación, el interviniente concluye que la disposición busca una finalidad de gran importancia para el sistema tributario, que es controlar la evasión y la elusión tributarias. Además, debe tenerse en cuenta que "los costos y gastos de los que predica la limitación demandada, se producen justamente en el exterior, donde el control que puede ejercer la administración para evitar cualquier tipo de evasiones, es limitado."

De otro lado, el ciudadano considera que la limitación establecida por el artículo demandado no viola la igualdad, pues es general y "no se aplica de manera discriminatoria a tal o cual empresa con el objeto de confiscarla." Además tal limitación "es consecuencia de la potestad impositiva del Estado, sin que pueda decirse que se trate de una confiscación pues ésta última tiene la característica de una pena, y en este aspecto, la ley tributaria no tiene nada de punitivo."

Finalmente, el ciudadano considera que los cargos del actor reposan en hipótesis muy particulares y el proceso constitucional no es "el espacio para debatir litigios particulares en el que puedan hallarse los contribuyentes en relación con la administración tributaria." Por ello concluye el interviniente:

(E)l cargo de constitucional que se formule contra una disposición legal no puede tener como referente el eventual acaecimiento de una hipótesis -supuesto de hecho-, que para nada

afecta la validez conceptual del respectivo contenido normativo. Lo anterior no significa que el sistema normativo no tenga relación alguna con los supuestos de hecho que se pretende regular, pero si pretende evitar la práctica del casuismo, en que a veces se incurre en esta clase de procesos.

Así, en los términos planteados por el actor, tendría que en cada caso particular determinarse, cuando un impuesto es confiscatorio o cuando no lo es, lo que desvirtúa la característica general que debe contener la ley, si bien como lo ha sostenido la Corte, tal generalidad debe matizarse en el marco de un estado social de derecho.

Lo que no puede aceptarse es que el juicio abstracto de constitucionalidad dependa del caso concreto de conveniencia que haga uno de los destinatarios de disposición jurídica demandada.

En efecto, dentro de la hipótesis planteada por el demandante, bastaría con modificar alguna o algunas de las variables con que trabaja el ejemplo para desvirtuar la confiscatoriedad que alega. Si el monto del ingreso por servicios inicial se aumenta mínimamente (5%) y/o en virtud de la eficiencia en la gestión, se reducen mínimamente (5%) los gastos y costos, habrá siempre una utilidad en el ejercicio económico que desvirtúa el carácter confiscatorio que el actor endilga a la disposición demandada. El ejemplo planteado por el demandante, que no es típico, en conclusión, es sólo uno de los muchos que pueden presentarse en la práctica, debiéndose realizar en consecuencia, de acuerdo con la lógica del demandante, iguales juicios de constitucionalidad frente a cada hipótesis concreta, lo que, como ya se afirmó, desvirtúa la naturaleza de los procesos de constitucionalidad, que tienen como objeto el mantenimiento de la intangibilidad de los principios incorporados dentro del sistema constitucionalidad.

V. INTERVENCIÓN CIUDADANA.

Los ciudadanos Juan Rafael Bravo Arteaga, Vicente Amaya Mantilla, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Alberto Múnera Cabas y Luis Enrique Betancourt Builes, en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervienen en el proceso y solicitan a la Corte que declare la exequibilidad del aparte del artículo acusado.

Los intervinientes comienzan por señalar que un elemento esencial del análisis es precisar si

el Estado "puede legal y por tanto válidamente, imponer a los sujetos pasivos o contribuyentes del impuesto de renta, limitaciones en la deducción de costos y gastos en determinadas condiciones de tiempo, modo y lugar". Y consideran que en general ello es válido, pero dentro de ciertas limitaciones, por lo cual concluyen que "no obstante, lo inconveniente o indeseable que pueda resultar el establecimiento de mayores cargas tributarias, ya sea mediante el incremento de las tarifas, ampliación de la base gravable o limitación a la deducción de costos y gastos efectivamente incurridos por el contribuyente, éstas resultan constitucionales". Esto significa, según los ciudadanos, que el Legislador, en virtud del "poder Tributario" del que ha sido investido por el artículo 338 de la Carta, puede señalar que la base gravable para determinados tributos sea menor o superior, para lo cual tiene la facultad de imponer "limitaciones a las expensas (costos y gastos) realmente incurridas por los contribuyentes." Los intervinientes señalan entonces múltiples ejemplos de artículos del estatuto tributario que consagran tales limitaciones.

Una vez mostrado lo anterior, los ciudadanos concluyen que la limitación específica establecida por la disposición acusada es constitucional por las siguientes razones:

1) La limitación es general, es decir es aplicable a todos los contribuyentes que incurran en costos y gastos en el exterior y que correspondan a todos aquellos que no son exceptuados por la norma.

2) Es válido, que el Estado establezca limitaciones a los contribuyentes, ya sea por razones puramente fiscales o de recaudo o por razones de otra índole, como podrían ser aquellas tendientes a producir determinados efectos en la economía o en general para producir efectos extrafiscales. Estas consideraciones se encuentran avaladas por lo previsto en el artículo 334 de la Carta, que le da la dirección de la economía al Estado y por los estudios de la doctrina tributaria internacional sobre estos temas.

Esta justificación, independiente del desestímulo económico que la misma pueda producir en aquellos contribuyentes, que utilizan, en gran proporción, un componente de servicios prestados en el exterior, resulta, a nuestro entender, constitucional por cuanto el Estado como Director General de la economía (artículo 334 de la Constitución Política), bien puede intervenir para "velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos…" (artículo 189 numeral 20 de la Constitución Nacional).

Los ciudadanos estudian igualmente los diversos cargos del actor y concluyen que éstos no son admisibles. Así, consideran que la norma no es confiscatoria pues "establece seis (6) excepciones para la no aplicación de la limitación de la deducción de los costos y gastos incurridos en el exterior", por lo cual corresponde al contribuyente "adecuarse a esta limitación impuesta por el legislador y procurar que la misma, en la medida que sólo rige a partir del 1 de enero de 1996, por virtud a lo previsto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Nacional, no lo afecte económicamente." Además, agregan los intervinientes, el artículo 34 de la Carta prohibe la pena de confiscación "y por principio y esencia los impuestos no son pena". Sin embargo, añaden, es cierto "que el exceso en el ejercicio del poder fiscal, consagrando impuestos excesivos, puede ser considerado como una verdadera confiscación de bienes, la cual está prohibida por la Constitución, no por el artículo 34, sino por violación del principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Carta".

Igualmente consideran que la norma acusada no viola los principios de equidad y justicia tributarias, ni la igualdad, ni la libertad económica, pues se aplica "a todo contribuyente que realice expensas en el exterior" y busca controlar "fenómenos de elusión, difíciles de determinar, por la dificultad de constatación de los mismos costos y gastos, allende las fronteras colombianas"

Por su parte, el ciudadano Bernardo Carreño Vela, también miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, interviene en el proceso pero se distancia del criterio de sus colegas, pues considera que la norma debe ser declarada inexequible por violar el artículo 83 de la Carta sobre la buena fe y ser confiscatoria. Según su criterio, la norma acusada busca prevenir la elusión de ciertos contribuyentes que aprovechan de manera indebida vacíos o interpretaciones favorables creada por la misma ley tributaria. Esta finalidad, según su criterio, parte "de la base de que los contribuyentes que se encuentran en el caso regulado obran de mala fe", con lo cual se viola el principio de la buena fe. Concluye entonces el interviniente:

Las argumentaciones sobre la necesidad de crear mecanismos que permitan el control de los costos pagados fuera del país, incluyendo la que aboga por la eficacia del sistema tributario de que habla el artículo 363 de la Carta, son simples consideraciones de conveniencias ajenas al análisis jurídico que debe presidir el juicio constitucional. La norma podrá ser muy buena, conveniente y necesaria; pero parte del supuesto de la mala fe del contribuyente,

confesado por el Estado, y es por lo tanto violatoria del artículo 83 de la Constitución.

Por otro lado en el análisis de los cargos formulados por el actor, el concepto del Instituto dice que el artículo 34 de la Carta no puede invocarse respecto de un tributo, porque establece una pena, y la ley habla de tributo. En mi sentir el hecho de que la ley hable de un tributo no es obstáculo para decretar la inconstitucionalidad, si el legislador bajo la capa del tributo crea una sanción igual o equivalente a la confiscación. Aceptar el criterio de que cuando el legislador habla de un tributo la norma correspondiente es necesariamente un tributo, desnaturaliza el juicio constitucional, y contiene una petición de principio.

VI. DEL CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

El Procurador General de la Nación, Orlando Vázquez Velázquez, rinde el concepto fiscal de rigor y solicita a la Corte que declare la exequibilidad del aparte acusado del artículo 84 de la Ley 223 de 1995.

El Ministerio Público comienza por indicar que la acusación del actor se basa en casos hipotéticos extremos de aplicación de la norma, por lo cual considera que "los motivos del demandante inspirados en una interpretación personal del artículo 84 de la Ley 223 de 1995, más bien podrían tenerse en cuenta a la hora de proferir decisiones judiciales en casos concretos, pero no constituyen razones válidas para deducir la inconstitucionalidad de los fragmentos acusados pertenecientes a dicho precepto legal." En efecto, según el Procurador, la norma impugnada es claramente exequible, por las siguientes razones:

De conformidad con los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, al legislador le compete el ejercicio de la denominada potestad impositiva en virtud de la cual establece las contribuciones fiscales o parafiscales, para lo cual debe fijar directamente, entre otros elementos, la base gravable de los impuestos, entendida como la magnitud del hecho gravado o de algunas de sus características, que sirve para soportar la tarifa del tributo y determinar así la cuantía del mismo.

Al prescribirse en el artículo 84 de la Ley 223 de 1995, que los costos por servicios obtenidos en el exterior debe tenerse en cuenta para efectuar las deducciones a que tienen derecho las empresas que se benefician de ellos, y al señalarles un límite máximo (15%) en los términos de la norma en cuestión, el legislador no está haciendo nada distinto que determinar, en

desarrollo de sus atribuciones constitucionales, la base gravable del impuesto a la renta que habrán de cancelar esos contribuyentes.

Ahora, tal como aparece formulado el supuesto de hecho del artículo 84 de la ley 223 de 1995 resulta claro que la deducción de los costos originados en servicios del exterior, depende básicamente de la decisión del contribuyente que desee consumir costos extranjeros, porque la norma en comento ostenta un grado de generalidad e impersonalidad que le son propios a todas la de su género.

Al indagar por las razones que a bien tuvo el legislador para modificar por medio del artículo 84 de la Ley 223 de 1995, el artículo 122 del Estatuto Tributario en el cual originalmente no se incluían los costos por servicios obtenidos en el exterior, encontramos que tal determinación obedeció a dos razones fundamentales: de un lado, la necesidad de contrarrestar las prácticas de evasión y elusión tributaria que el amparo de lo preceptuado en el artículo 122 del Estatuto Tributario se venían presentando en detrimento del fisco, y, de otro lado, el deseo de incentivar el desarrollo industrial y tecnológico de la nación, obligando a las empresas de servicios a asumir costos dentro del país.

Siendo esas las consideraciones que inspiraron la adopción de la medida contemplada en el artículo 84 de la Ley 223 de 1995, no cabe más que reconocerles su razonabilidad y su coherencia con el propósito de la mentada legislación cual es la de racionalizar el sistema tributario nacional, amen de que en tratándose de la adopción de soluciones en estas materias al legislador le es reconocida la autonomía para adoptar las políticas y criterios que consulten en mejor forma el interés general y el bien común.

Además, agrega el Ministerio Público, la norma acusada no es confiscatoria, pues no sólo su aplicación depende de la propia decisión del contribuyente de incurrir en costos en el exterior sino que la disposición prevé múltiples excepciones que morigeran su alcance. Igualmente, señala el Procurador, la norma tampoco viola el principio de igualdad pues es un mandato general que “se dirige a todos aquellos contribuyentes que opten por asumir costos en el exterior”, ni se trata de una disposición que desconozca la equidad, la justicia y la libertad económica pues “se pretende alcanzar una finalidad económica que consulta los intereses generales como es el estímulo del desarrollo de las empresas y de la mano de obra nacionales.”

VII. FUNDAMENTO JURÍDICO

Competencia.

1- Conforme al artículo 241 ordinal 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 84 (parcial) de la Ley 223 de 1995, ya que se trata de la demanda de un ciudadano contra una norma legal.

El asunto bajo revisión.

2- Para comprender mejor el sentido de la disposición acusada, así como los cargos del actor, la Corte considera necesario comenzar por recordar ciertos conceptos técnicos tributarios, pues el artículo parcialmente impugnado hace parte del Libro Primero relativo al impuesto a la renta y complementarios del Estatuto Tributario, que para mayor facilidad denominaremos E.T.

Así, de un lado, la norma tiene que ver con el cálculo de la renta gravable, por lo cual conviene recordar que, según el artículo 26 de ese estatuto, la renta gravable se determina de la siguiente manera: se toma en primer término el llamado "ingreso neto", que es igual a los ingresos realizados en el año o período gravable que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio. A ese ingreso neto, cuando sea el caso, se le restan los costos realizados que le sean imputables, con lo cual se obtiene la "renta bruta". A la renta bruta se le restan las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productivas, como los gastos o expensas necesarios y la depreciación de la maquinaria, con lo cual se obtiene la "renta líquida" la cual, salvo las excepciones legales, es la "renta gravable".

De otro lado, la norma también habla de "ingresos de fuente nacional", concepto que tiene importancia, pues el E.T establece que para ciertos sujetos y en determinadas circunstancias no son gravables los ingresos de fuente extranjera. El artículo 25 del E.T define entonces como ingresos de fuente nacional aquellos que provienen 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. Igualmente constituyen, según ese artículo, ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al

momento de su enajenación.

3- Con tales conceptos en mente, es fácil comprender el alcance de la disposición acusada parcialmente, pues ésta establece una limitación a los costos y deducciones posibles por expensas en el exterior, para la obtención de renta de fuente nacional, equivalente al 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, sin perjuicio de una lista de excepciones que la misma norma señala para mitigar los alcances de esa restricción al 15%. Esto significa entonces que aquel sujeto que obtenga una renta de fuente nacional con base en, por ejemplo, servicios técnicos realizados en el exterior, no podrá restar a su ingreso más del 15% por concepto tanto de costos o de expensas, incluso si sus costos o expensas efectivas hubieren sido superiores.

4- Según el actor, esa limitación es inconstitucional, ya que por su propia naturaleza, los costos deben poder ser restados para el cálculo de la renta gravable, pues quedan siempre incorporados al producto o servicio que se vende. Por ello la norma acusada, al limitar al 15% los costos incurridos en el exterior que pueden tomarse en cuenta para el cálculo de la renta gravable, es discriminatoria, injusta y confiscatoria pues afecta considerablemente las posibilidades de aquellos agentes económicos cuyos costos operacionales derivan en gran medida de servicios obtenidos en el extranjero. Por el contrario, según el Ministerio Público y varios intervinientes, la norma acusada es constitucional pues es fruto de la potestad impositiva del Estado, que puede imponer limitaciones a los costos y gastos deducibles en ciertos campos, y regular de manera diferenciada diferentes situaciones tributarias, si con ello se contribuye a la obtención de objetivos que tengan sustento constitucional. Ello ocurre en este caso pues, según tales intervinientes, la disposición impugnada busca no sólo estimular empresas nacionales sino, sobre todo, favorecer la eficiencia en el recaudo, pues el control del Estado colombiano sobre el monto de los costos realizados en el exterior es supremamente difícil, lo cual había favorecido la evasión y la elusión tributarias en este campo. Por lo anterior, la Corte comenzará por examinar, de manera general, si el principio de equidad e igualdad tributarias, así como la prohibición de los impuestos confiscatorios, implican que la ley tributaria no pueda consagrar limitaciones a las deducciones por costos operacionales en determinados tipos de actividades, para luego estudiar, de manera específica, la regulación establecida por la norma acusada en relación con los costos incurridos en el exterior para la obtención de rentas de fuente en el país.

Equidad tributara, prohibición de impuestos confiscatorios y posibilidad de establecer limitaciones a las deducciones para el establecimiento de una base gravable.

5- La Corte coincide con el actor y con algunos de los intervinientes en que la Constitución no admite la consagración de impuestos confiscatorios. Sin embargo, esta restricción no deriva del artículo 34, como equivocadamente lo cree el actor, pues esa norma prohibe la pena de confiscación. Ahora bien, no se debe confundir el poder punitivo del Estado con su poder impositivo, pues mientras las penas pretenden prevenir un comportamiento considerado indeseable, los impuestos son contribuciones para financiar los gastos del Estado1. La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene otros fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts 95 ord 9º y 363). En efecto, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado, tal y como ya lo había establecido esta Corporación, cuando señaló:

Cierto tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado -particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del "impuesto confiscatorio" o "expropiatorio", deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal2.

Sin embargo, en esa misma sentencia, la Corte precisó que esa prohibición de los impuestos confiscatorios es compatible con una muy amplia libertad del Legislador en este campo, pues la Carta atribuye a los cuerpos representativos la función de definir, con criterios de conveniencia y respetando las normas constitucionales, los diversos elementos de los distintos tributos. Por ello sólo casos límites pueden caer en la hipótesis de los impuestos confiscatorios, constitucionalmente prohibidos. Dijo entonces la Corte:

No es difícil, pues, acreditar a la luz de la jurisprudencia Colombiana, la aceptación de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado cuya superación induce a calificar el respectivo impuesto como "confiscatorio" o generador de una "expropiación de hecho". Siempre que no se traspase ese umbral, se reconoce unánimemente que el poder impositivo del Estado, desde el punto de vista cuantitativo, depende del buen juicio del Congreso al cual la Constitución atribuye la competencia de establecer la carga tributaria y regular libremente su magnitud, siempre que no desconozca otros preceptos de la Carta.

El umbral de la carga tributaria máxima no se ha definido en términos absolutos y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de "casos límites", en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca "casi totalmente" el valor de lo gravado3.

6- En ese orden de ideas, la Corte considera que el establecimiento de límites máximos a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio, ni una violación de la equidad tributaria. La limitación a las deducciones de costos es factible, pues si bien los costos -a diferencia de los gastos- aparecen directamente relacionados con la producción de los bienes y los servicios por un empresa y se encuentran, por así decirlo, incluidos en el propio producto, diversas consideraciones de política general pueden hacer legítima tales limitaciones. Así, en aquellos casos en que es muy difícil para las autoridades verificar si un particular ha o no incurrido en un costo para obtener una determinada renta, estas limitaciones legales a las posibilidades de restar tales costos se fundamentan en objetivos de eficiencia en el recaudo tributario, a fin de evitar elusiones o evasiones a los impuestos, lo cual tiene claro sustento constitucional (CP art. 363). Igualmente, tales limitaciones pueden tener también otras finalidades de

política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (CP art. 334). Así, a veces, el establecimiento de altos aranceles a las importaciones busca no tanto financiar gastos públicos como proteger a la industria nacional, lo cual muestra que la tributación es un componente de la política económica general del Estado, y no puede ser desvinculada de la misma.

7- La Corte reconoce que el establecimiento de márgenes máximos a los costos deducibles restringe la libertad económica, en la medida en que la orienta de determinada manera, pero no por ello la medida es inconstitucional, pues esta Corporación tiene bien establecido que las libertades económicas no son preferentes en el constitucionalismo colombiano ya que están sujetas a una limitación potencial más amplia que los otros derechos constitucionales, pues al Estado corresponde la dirección general de la economía4

Igualmente, es cierto también que estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predican del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto especifico. Así, ha dicho al respecto la Corte que "la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la práxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla", por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional "hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad"5.

Siendo así las cosas, el establecimiento de límites a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable es constitucionalmente admisible, por lo cual entra la Corte a analizar la regulación concreta de la norma impugnada.

Análisis específico de la limitación establecida por la norma y los cargos del actor.

8- La limitación a los costos deducibles en que un agente económico ha incurrido en el exterior tiene claramente un doble objetivo, como bien lo señalan varios intervinientes y la Vista Fiscal. De un lado, se pretende evitar la evasión, pues para las autoridades colombianas resulta muy difícil y muy costoso controlar la veracidad de las declaraciones de los distintos contribuyentes sobre sus actividades económicas en el exterior, lo cual, según se desprende del debate en el Congreso, había dificultado un recaudo adecuado en este campo. De otro lado, la norma tiene también objetivos y efectos económicos, pues favorece la producción nacional de servicios en la medida en que limita la posibilidad de que los agentes incurran en costos en el exterior para la obtención de rentas de fuente en el país.

9- La Corte considera que esos objetivos tienen amplio sustento constitucional y que el instrumento establecido por la ley -limitar los costos en el exterior deducibles- es adecuado para su logro, sin que se pueda decir que implique un trato inequitativo, violatorio de la igualdad, confiscatorio o que afecte desproporcionadamente la libertad económica.

Así, esta restricción no implica la existencia de un impuesto confiscatorio pues, como bien lo señalan todos los intervinientes, el demandante utiliza un ejemplo extremo, ya que si se modifica alguna o algunas de las variables del ejercicio económico presentado por el actor, se obtiene una utilidad después de impuestos, lo cual desvirtúa su cargo en este aspecto.

De otro lado, como bien lo resaltan los intervinientes, esas variables dependen en gran medida de la conducta del propio sujeto tributable, pues si éste sabe que no puede restar sino el 15% de algunos de sus costos en el exterior, entonces la racionalidad económica le aconseja adecuarse a ese límite para obtener utilidades, lo cual le es posible, pues la medida no es de vigencia inmediata sino que, conforme al artículo 338 de la Carta, y por ser un impuesto de período, no puede aplicarse sino a partir del período que comience después de la vigencia de la ley, esto es, a partir del 1º de enero de 1996. Por consiguiente, es en gran parte por una decisión del propio contribuyente que se incurre en un caso en donde los costos terminan siendo superiores a los ingresos después de impuesto, por lo cual el artículo impugnado no es en sí mismo confiscatorio.

Adicionalmente, el artículo parcialmente acusado prevé múltiples excepciones a esa limitación al 15 % de los costos incurridos en el exterior, las cuales están descritas en los

literales a) a f) de la norma, en concordancia con los artículos 25 y 121 del ET. Se trata pues de muy amplias excepciones a esa regla, pues la restricción al 15% no se aplica, por ejemplo, en relación con los costos respecto de los cuales es obligatoria la retención en la fuente, o que son pagos de bienes corporales, o que derivan del cumplimiento de una obligación legal, o que son intereses sobre créditos a corto plazo que no excedan límites fijados por el Banco de la República, etc. No hay pues una vulneración del contenido esencial de la libertad económica, como equivocadamente lo aduce el actor, sino su encuadramiento por el Legislador dentro de objetivos de interés general (CP art. 1º), lo cual es perfectamente admisible por el lugar no preferente que ocupan las libertades económicas en el diseño constitucional.

Finalmente, y en concordancia con todo lo anterior, la Corte considera que no hay violación del principio de igualdad. Para ello conviene tener en cuenta que, conforme a los criterios establecidos en anteriores decisiones, y en particular en la sentencia C-445/95, la Corte considera que el juicio constitucional de igualdad no puede ser muy estricto, pues en materia tributaria, el Legislador cuenta con una amplia libertad para establecer categorías y regulaciones diferenciadas. Por eso, esta Corporación considera que una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios (CP art. 13), ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible. Y es obvio que, por lo señalado en los numerales anteriores de esta sentencia, tiene un fundamento razonable la distinción establecida por el legislador entre costos incurridos en el exterior -con límites de 15 % para la determinación de la base gravable- y los costos nacionales, sin tales límites. Además, como lo destacan los intervinientes, la norma es general pues se aplica sin distinción a todos aquellos que acepten incurrir en costos en el exterior para generar rentas de fuente nacional.

VIII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “costos” del artículo 84 de la Ley 223 de 1995

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ VLADIMIRO NARANJO MESA Magistrado

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1Ver, por ejemplo, Sentencia C-280/96. Fundamento Jurídico No 13.

2Sentencia C-364/93 MP Carlos Gaviria

3Ibidem.

4Ver, entre otras, las sentencias C-265/94 y C-445/95.

5Sentencia C-015/93 Fundamento Jurídico No 4