Sentencia C-485/00

UNIDAD NORMATIVA-Alcance

Como se ha expuesto en otras ocasiones, la confrontación propia del control de constitucionalidad exige que el análisis a cargo de esta Corporación recaiga sobre expresiones integradas que plasmen un contenido autónomo, configurando una norma o una proposición susceptible de producir, por sí misma, efectos jurídicos. Por ello, una palabra o una frase -aisladas- no son constitucionales o inconstitucionales, a menos que se las armonice y relacione con el contexto, que debe incorporarse al examen jurisdiccional aunque no haya sido señalado por el accionante.

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Determinación de sujeto pasivo/CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Determinación de titulares de beneficios/AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Beneficios

La Rama Legislativa debe determinar, en cada tributo, quiénes son sus sujetos pasivos, es decir, los obligados a pagarlo. Por tanto, le es posible indicar en qué condiciones y sobre la base de cuáles requisitos pueden ser titulares de beneficios al respecto. Es posible que en determinadas circunstancias el legislador exonere a ciertos sectores de contribuyentes, que les permita disminuir el monto del gravamen o que les reconozca la alternativa de efectuar descuentos o compensaciones. La gama de posibilidades al respecto es suficientemente amplia, y las modalidades que el legislador escoja son muchas, según la política tributaria, económica y social que decida aplicar. Mientras no se oponga a normas o postulados constitucionales, el radio de atribuciones legislativas al respecto otorga libertad al Congreso.

AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Beneficio a nacionales por actuaciones con otros estados/AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Beneficio a nacionales por doble tributación

ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Reglas aplicables a extranjeros residentes/ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Condiciones especiales para nacionales

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Sujeto pasivo y sujeto excluido o bajo reglas diversas

Como lo ha dicho la Corte, la propia Constitución autoriza explícitamente que el legislador diferencie entre quienes estarán llamados a pagar un tributo, en cuanto le exige señalar los sujetos pasivos, lo que implica que también le corresponde definir con certeza quiénes quedan excluidos o se someten a reglas diversas, según la política tributaria que adopte.

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Diferencia entre nacionales y extranjeros/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Diferencia entre nacionales y extranjeros/PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Diferencia entre nacionales y extranjeros

La diferencia entre nacionales y extranjeros no carece de justificación, ya que Colombia, en la normatividad que establece el impuesto sobre la renta, se limita a estructurar el sistema tributario existente en su territorio y, si decide otorgar un trato benéfico a sus nacionales que

ya han pagado por el mismo concepto en el exterior, no está obligado a ampliar la cobertura de aquél en favor de los extranjeros. Corresponde a las legislaciones respectivas considerar la situación tributaria de sus propios nacionales y adoptar, en cuanto a los impuestos que ellos asumen en el territorio correspondiente, las medidas que estimen más eficaces si quieren impedir que tributen doblemente. Para que la ley colombiana tuviera que extender ese trato a los extranjeros residentes, tendría que asegurarse el principio de reciprocidad.

OBLIGACION TRIBUTARIA Y DERECHOS CIVILES-Extranjeros

Referencia: expediente D-2634

Demanda de inconstitucionalidad (parcial) contra el inciso primero del artículo 254 del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario

Actores: Juan Carlos Salazar Torres y Jacqueline Murillo Sánchez

Magistrado Ponente:

Dr. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Santa Fe de Bogotá, D.C., según consta en acta del cuatro (4) de mayo de dos mil (2000).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 5, de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad (parcial) que, en uso de su derecho político, presentaron los ciudadanos Juan Carlos Salazar Torres y Jacqueline Murillo Sánchez contra el inciso primero del artículo 254 del Decreto 624 de 1989, “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

I. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe, subrayando lo demandado, el texto de la disposición objeto de proceso:

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia,

en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5, de

la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(…)

Artículo 254. Por impuestos pagados en el exterior. Los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano sobre la renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar aquí el contribuyente por esas mismas rentas".

II. LA DEMANDA

Consideran los actores que la expresión demandada vulnera los artículos 13 y 100 de la Constitución Política.

"…la norma acusada restringe el derecho a descontar el impuesto pagado en el exterior a los contribuyentes nacionales. Es decir que este derecho se niega a los contribuyentes extranjeros sin razón que lo justifique, sometiéndolos de manera inequitativa al pago en el exterior y en Colombia, sobre rentas de fuente extranjera. Este problema se hace particularmente grave para los extranjeros residentes en Colombia, a partir del quinto año, por cuanto desde ese momento deben tributar en Colombia sobre rentas universales. De manera que, si no pueden descontar el impuesto pagado en el exterior sobre rentas extranjeras, tributarán doblemente, lo cual no ocurre a los contribuyentes nacionales".

Los accionantes invocan lo preceptuado por el artículo 9 del Decreto 624 de 1989, según el cual los extranjeros residentes en Colombia están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus ingresos y de su patrimonio poseído en el exterior, a partir del quinto año de residencia en el país.

Según criterio de la demanda, el único factor de distinción que señala la expresión impugnada es la nacionalidad del contribuyente, opción normativa que se encuentra prohibida por los artículos 13 y 100 de la Carta Política.

Así mismo observan que el aparte normativo glosado, además de desconocer abundante jurisprudencia de esta Corporación referente al tema de la igualdad en materia tributaria, contraría los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que se funda nuestro sistema tributario (art. 363 C.P.).

Finalmente aducen que, de acuerdo con el artículo 100 de la Carta, los extranjeros disfrutarán en Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos, pero que en la misma disposición se prevé que por razones de orden público, la ley podrá subordinar el ejercicio de estos derechos a condiciones especiales, o negarlos.

Es por lo anterior que la disposición acusada -a juicio de los actores- no contiene ninguna razón de orden público que justifique el trato discriminatorio que se establece entre contribuyentes nacionales y extranjeros.

III. INTERVENCIONES

La ciudadana Nohora Inés Matiz Santos, obrando en representación de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, se ha opuesto por escrito a los argumentos planteados por los demandantes, toda vez que, según su apreciación, los cargos desconocen la voluntad del legislador, contenida en el inciso siguiente de la misma norma acusada (introducido mediante la Ley 223 de 1995), es decir, la referencia normativa a la supranacionalidad. Esta, considerado el contexto, implica para la interviniente la suscripción de tratados internacionales con el fin de que los extranjeros logren los beneficios tributarios consiguientes.

En este sentido sostiene que el inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario corresponde apenas al ejercicio del poder impositivo del legislador, quien consultó la teoría que rige actualmente el ámbito internacional para combatir la doble tributación por medio de la celebración de convenios y tratados internacionales.

Expresa la representante de la DIAN que tal inciso, al referirse a la doble tributación internacional, dispone de un instrumento conocido como el TAX CREDIT, mediante el cual los Estados, con miras a defender a sus nacionales, les permiten descontar los impuestos pagados en el exterior sobre rentas obtenidas en el extranjero.

Señala la interviniente que, de acuerdo con pautas trazadas por el Derecho Internacional, aplicables en materia fiscal, corresponde al país de origen de los contribuyentes velar porque éstos no incurran en una doble tributación recíproca, mediante la suscripción de convenios en los cuales se logren tratamientos especiales.

Finalmente considera que no debe ser objeto de examen constitucional la presunta omisión y desigualdad denunciada por los actores, al no existir tratados internacionales que consagren beneficios tributarios a los extranjeros que generen renta en nuestro país.

También el apoderado especial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ciudadano Juan Fernando Romero Tobón, ha solicitado a la Corte declarar la exequibilidad de la expresión “nacionales” y la extensión de ella a la integridad del inciso que la contiene.

Manifiesta que la norma en estudio, recoge la tradición jurídica según la cual en aspectos que vinculan situaciones de índole externa prima el criterio de nacionalidad, es decir el aspecto subjetivo de la legislación. Por lo anterior, la normatividad que comprometa a nacionales de otros países debe contener instrumentos internacionales que permitan regular temas comunes.

Afirma el interviniente que, teniendo en cuenta el tema de la transnacionalización de las rentas, el artículo 254 del Decreto 624 de 1989 sufrió una modificación mediante la incorporación del inciso 2 que introdujo la Ley 223 de 1995, elemento que no fue tenido en cuenta por los demandantes. Mediante dicha adición se introdujeron aspectos importantes tales como acuerdos y convenios de integración para el tratamiento de los dividendos y participaciones.

Sostiene que la norma por él aludida se refiere a la internacionalización del Derecho

Tributario, cuya legislación compromete a los diferentes Estados y no al legislador de cada uno de éstos, toda vez que estaría en juego la soberanía del país en sus relaciones internacionales, por cuanto se desconoce el tratamiento tributario al cual están sometidos los ingresos de los nacionales colombianos que viven en el extranjero.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que los costos y las deducciones hacen parte del mecanismo de depuración de la renta y tienen que ver con las expensas necesarias en su generación, el interviniente encuentra justificada la diferencia de tratamiento que en principio señala el inciso 1 del artículo 254, ya que, si no existiera esta norma, el contribuyente nacional no se beneficiaría.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación, por su parte, solicita a la Corte declarar inconstitucional, en lo acusado, el artículo objeto de la demanda, pues, en su concepto, la expresión de la cual se trata contiene, en efecto, una discriminación injustificada fundada en el factor de la nacionalidad, lo cual está proscrito por el artículo 13 de la Constitución Política.

Considera el Jefe del Ministerio Público que el legislador, mediante la norma acusada pretende, por una parte, recaudar más tributos por concepto de impuesto sobre la renta y ganancias ocasionales y, por otra, desestimular el ingreso de capital extranjero o rentas percibidas de fuente extranjera.

Asegura adicionalmente que el legislador, en uso de sus competencias constitucionales, puede establecer descuentos o exenciones tributarias, como también crear incentivos para que el capital extranjero ingrese al país, con el fin de impulsar la actividad económica y la iniciativa privada, pero observa que el trato desigual consagrado en la norma acusada carece de justificación razonable, ya que no satisface los requerimientos del concepto de proporcionalidad.

Reitera que, teniendo en cuenta el concepto actual de globalización de las relaciones económicas, se hace necesario que el Estado adopte medidas económicas que favorezcan y estimulen la inversión extranjera, con el propósito de motivar y por supuesto generar el ingreso de capital al país. Tales cometidos, según piensa, no se pueden alcanzar con el establecimiento de altos aranceles, o de drásticas y discriminatorias políticas tributarias en contra de los extranjeros.

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y FUNDAMENTOS DE LA DECISION

Unidad de materia. Autonomía del legislador para reconocer beneficios tributarios. La posibilidad de otorgar trato preferente a sus nacionales, expresión de la soberanía del Estado. La sujeción de los extranjeros al orden jurídico no vulnera el principio de igualdad. La reciprocidad

Accederá la Corte a integrar la unidad normativa, extendiendo los alcances de este fallo a todo el inciso primero del artículo 254 del Decreto 624 de 1989, que tiene sentido completo.

Como se ha expuesto en otras ocasiones, la confrontación propia del control de constitucionalidad exige que el análisis a cargo de esta Corporación recaiga sobre

expresiones integradas que plasmen un contenido autónomo, configurando una norma o una proposición susceptible de producir, por sí misma, efectos jurídicos. Por ello, una palabra o una frase -aisladas- no son constitucionales o inconstitucionales, a menos que se las armonice y relacione con el contexto, que debe incorporarse al examen jurisdiccional aunque no haya sido señalado por el accionante.

Se reitera:

"Para que la Corte Constitucional pueda entrar a resolver sobre la demanda incoada por un ciudadano contra fragmentos normativos, resulta indispensable que lo acusado presente un contenido comprensible como regla de Derecho, susceptible de ser cotejado con los postulados y mandatos constitucionales.

Las expresiones aisladas carentes de sentido propio, que no producen efectos jurídicos ni solas ni en conexidad con la disposición completa de la cual hacen parte, no son constitucionales ni inconstitucionales, lo que hace imposible que se lleve a cabo un juicio sobre la materia.

Es necesario que, por una parte, exista proposición jurídica integral en lo acusado y que, por otra, en el supuesto de su inexequibilidad, los contenidos restantes de la norma conserven coherencia y produzcan efectos jurídicos.

En principio, el hecho de que el objeto de la decisión de la Corte esté compuesto sólo por palabras que de suyo nada expresan, mandan, prohiben ni permiten, debería conducir a la sentencia inhibitoria por ineptitud sustancial de aquélla.

Pero, en razón del carácter informal de la acción pública, que ha de despojarse de tecnicismos y complejidades procesales con miras a la efectividad del derecho político del ciudadano (art. 40 C.P.), esta Corte prefiere interpretar la demanda, en búsqueda de su propósito, y estructurar, con base en él, y con apoyo en lo ya decidido en anteriores sentencias que han hecho tránsito a cosa juzgada, la proposición jurídica completa, es decir, la regla de Derecho sobre la cual habrá de recaer el examen de constitucionalidad y el fallo". (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-565 del 7 de octubre de 1998).

En este caso, el vocablo "nacionales", aunque sería -siguiendo la argumentación de los demandantes- el causante de la discriminación alegada, no plasma, de suyo, un mandato de la ley que se pueda comparar con la Constitución, sin integrarlo al conjunto normativo del cual hace parte.

En consecuencia, será indispensable que este Fallo recaiga sobre todo el inciso primero al que alude la demanda.

Ahora bien, considerada la disposición completa, es fácil advertir que se limita a consagrar un trato tributario excepcional para quienes cumplan ciertos requisitos en relación con el impuesto sobre la renta.

De acuerdo con el artículo, los contribuyentes nacionales que perciban rentas cuya fuente se encuentre en el exterior, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, pueden descontar del monto del impuesto colombiano el valor pagado en el extranjero sobre esas

mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto que debía pagar en Colombia el contribuyente por el mismo concepto.

Es fácil encontrar la razón de la norma: evitar la doble tributación, por el mismo hecho, a cargo de colombianos que estén en la hipótesis descrita.

El interrogante que debe resolver la Corte Constitucional, en los términos de la demanda, es el de si, cuando el legislador colombiano concede un determinado trato a contribuyentes nacionales, está obligado a extenderlo en los mismos términos a los extranjeros.

Dígase en primer término que el Congreso, así como tiene señalada la competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones, goza de ella para delimitar la cobertura personal y material de las normas que los contemplan.

Ello resulta no solamente del artículo 150, numeral 12, de la Constitución, que le confiere la potestad de imponer los tributos a nivel nacional, como de los artículos 338 y 363 Ibídem.

En efecto, la Rama Legislativa debe determinar, en cada tributo, quiénes son sus sujetos pasivos, es decir, los obligados a pagarlo. Por tanto, le es posible indicar en qué condiciones y sobre la base de cuáles requisitos pueden ser titulares de beneficios al respecto. Es posible que en determinadas circunstancias el legislador exonere a ciertos sectores de contribuyentes, que les permita disminuir el monto del gravamen o que les reconozca la alternativa de efectuar descuentos o compensaciones.

La gama de posibilidades al respecto es suficientemente amplia, y las modalidades que el legislador escoja son muchas, según la política tributaria, económica y social que decida aplicar. Mientras no se oponga a normas o postulados constitucionales, el radio de atribuciones legislativas al respecto otorga libertad al Congreso.

Ahora bien, la autonomía del legislador para conferir beneficios tributarios resulta mucho más clara cuando, en aspectos objeto de regulación, debe contemplar situaciones surgidas de la actuación de otros Estados, que puedan afectar a los contribuyentes nacionales. Es justamente lo que pasa con la doble tributación, a la que se refiere la norma demandada.

Atribución primordial del Estado colombiano, en ejercicio de su soberanía, es la relativa a la fijación de las reglas de juego que, desde el punto de vista tributario, rigen dentro del territorio y se aplican a los extranjeros residentes en el mismo. Estos, al ingresar, las aceptan, como a su vez deben aceptar los colombianos en el exterior aquellas que, en desarrollo de sus respectivos poderes soberanos, impongan los Estados en los que residan o actúen.

El Estado colombiano es libre de prever condiciones tributarias especiales destinadas a sus nacionales, como otros Estados pueden plasmarlas en favor de los suyos.

A juicio de la Corte, al hacerlo, el legislador colombiano no vulnera el derecho fundamental, que también tienen los extranjeros en Colombia, a la igualdad, toda vez que, como acontece con la norma acusada, la distinción introducida no equivale a una discriminación sino a la facultad de definir quiénes y en qué condiciones tributan.

Como ya lo ha dicho la Corte, la propia Constitución autoriza explícitamente que el legislador diferencie entre quienes estarán llamados a pagar un tributo, en cuanto le exige señalar los sujetos pasivos, lo que implica que también le corresponde definir con certeza quiénes quedan excluidos o se someten a reglas diversas, según la política tributaria que adopte.

La diferencia entre nacionales y extranjeros, en la hipótesis del artículo acusado, no carece de justificación, ya que Colombia, en la normatividad que establece el impuesto sobre la renta, se limita a estructurar el sistema tributario existente en su territorio y, si decide otorgar un trato benéfico a sus nacionales que ya han pagado por el mismo concepto en el exterior, no está obligado a ampliar la cobertura de aquél en favor de los extranjeros. Corresponde a las legislaciones respectivas considerar la situación tributaria de sus propios nacionales y adoptar, en cuanto a los impuestos que ellos asumen en el territorio correspondiente, las medidas que estimen más eficaces si quieren impedir que tributen doblemente.

Para que la ley colombiana tuviera que extender ese trato a los extranjeros residentes, tendría que asegurarse el principio de reciprocidad.

En lo que a la Carta Política colombiana se refiere, el legislador la acató al expedir la norma objeto de examen, pues buscó establecer condiciones de equidad en relación con los sujetos nacionales sobre quienes recae el gravamen aplicable por concepto de la obtención de rentas. Fijó, así mismo, los límites en cuanto al monto del descuento permitido, y en ello tampoco vulneró los mandatos fundamentales.

Aducen los actores una posible violación del artículo 100 de la Constitución, a cuyo tenor los extranjeros disfrutarán en Colombia de los mismos derechos civiles que se concedan a los colombianos, autorizando solamente a la ley para que, por razones de orden público, subordine a condiciones especiales o niegue el ejercicio de determinados derechos civiles a los extranjeros.

Empero, la norma no es aplicable al caso, pues no estamos frente a un derecho civil reconocido a los nacionales y que, en consecuencia, debieran también disfrutar los extranjeros en Colombia. No hay un derecho de origen constitucional a recibir un trato preferencial en el campo tributario, a no pagar un impuesto o a deducir de su cuantía determinado monto o porcentaje. El derecho correspondiente solamente se deriva de la ley y ésta -ya se vio- es autónoma para enunciar los confines subjetivos del gravamen.

El mandato constitucional del artículo 100 se refiere a derechos civiles -que los tiene la persona a la luz de la Constitución- y no a las exenciones o beneficios que se consagren respecto de obligaciones de aquélla, en virtud del orden jurídico.

Para la Corte es claro que no toda situación ventajosa puede ser considerada como derecho. Que un Estado privilegie a sus nacionales en relación con un determinado impuesto, considerando circunstancias suyas en el exterior, solamente significa el ejercicio de una atribución inherente a la potestad legislativa de señalar el ámbito personal de los tributos.

Por tanto, el trato dado a los nacionales en la disposición enjuiciada no está gobernado por la equiparación que el aludido precepto constitucional contempla. No era necesaria, entonces,

una razón de orden público para el efecto propio de la proposición jurídica objeto de fallo.

Si es así, tampoco ha sido violado en este caso el artículo 13 de la Constitución. No se ha discriminado por causa de la nacionalidad, sino que se ha hecho uso de una atribución legislativa propia de la soberanía.

DECISION

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el inciso primero del artículo 254 del Decreto 624 de 1989, que dice:

“Artículo 254. Por impuestos pagados en el exterior. Los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano sobre la renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar aquí el contribuyente por esas mismas rentas”.

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

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General