Sentencia C-527/03

PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD-Fundamento esencial de la soberanía

PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD-Aplicación

PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD-Reglas

TERRITORIALIDAD SUBJETIVA Y TERRITORIALIDAD OBJETIVA

Forman parte integral de este principio, las reglas de "territorialidad subjetiva" según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de otro Estado y de "territorialidad objetiva" en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él.

LEGISLADOR-Potestad de establecer tributos/AUTORIDAD ADMINISTRATIVA-Facultad de exigir los tributos cuando la ley los determina

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Competencia para establecer impuestos, tasas y contribuciones/CONGRESO DE LA REPUBLICA-Competencia para delimitar la cobertura personal y material de las normas que establecen tributos

LEGISLADOR-Facultad de establecer criterios de aplicación de la ley tributaria en razón del territorio

LEGISLADOR-Potestad de configuración para efectos tributarios

DERECHOS DE LOS EXTRANJEROS-No vulneración por reconocimiento de descuentos tributarios únicamente a los nacionales

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Destinatarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionadas tanto de fuente nacional como extranjera

INGRESOS DE FUENTE NACIONAL-Origen

IMPUESTO DE RENTA Y REMESAS-Servicios sujetos a tarifa única del diez por ciento de retención en la fuente

INGRESOS DE FUENTE NACIONAL-Servicios técnicos y de asistencia técnica

INGRESOS DE FUENTE NACIONAL-Adiestramiento de personal de entidades del sector privado

Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 8º del artículo 24, el literal b), parcial, del artículo 25 y el inciso 2º del artículo 408 del Decreto 624 de 1989 "por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"

Actora: Claudia Patricia Corchuelo Bernal

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., tres (3) de julio de dos mil tres (2003).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana Claudia Patricia Corchuelo Bernal demandó el numeral 8º del artículo 24, el literal b), parcial, del artículo 25 y el inciso 2º del artículo 4081 del Decreto 624 de 1989 "por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

Mediante auto del 12 de diciembre del 2002, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al Presidente del Congreso, así como a los Ministros de Justicia y del Derecho y de Hacienda y Crédito Público y al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, a fin de que conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas, de estimarlo oportuno.

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

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas demandadas de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No. 38.756 del 30 de marzo de 1989 y se subraya lo demandado:

"DECRETO NUMERO 624 DE 1989

(marzo 30)

Por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección general de impuesto 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 24. Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales o inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen 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. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes2:

(…)

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.”

(…)

“Artículo 25. Ingresos que no se consideran de fuente nacional. No generan renta de fuente dentro del país:

(…)

b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público. (…)”

(…)

“Artículo 408. Tarifas para rentas de capital y de trabajo. En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “know-how”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y cinco por ciento (35%)3 del valor nominal del pago o abono

Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.”4

III. LA DEMANDA

La accionante considera que el numeral 8° del artículo 24, el aparte acusado del literal b) del artículo 25, y el segundo inciso del artículo 408 del Decreto Ley 624 de 1989 desconocen los artículos 3º, 4º, 6º, 9º, 10, 13, 95, 100, 101, 150, numerales 11 y 12, y 338 de la Constitución, como quiera que desbordan los límites que los preceptos constitucionales citados imponen en su parecer al poder tributario del Estado.

Afirma en este sentido que la potestad del Legislador para imponer obligaciones tributarias tanto a los nacionales como a los extranjeros se encuentra limitada por un "factor territorial" (art. 101 C.P.), -dado que solamente puede ser ejercida dentro del territorio colombiano-, así como por un "factor personal" (arts. 6, 13, 95 y 100 C.P.), -por cuanto se aplica a los nacionales colombianos y a los extranjeros con domicilio o residencia en Colombia, así se encuentren fuera del país-. No obstante, advierte que la misma puede ser modificada en virtud de acuerdos internacionales que la amplíen o restrinjan.

Al respecto señala el ejemplo del impuesto sobre las ventas, respeto del que la determinación del sujeto activo de la obligación depende del lugar en que se produzca el hecho económico fiscal, es decir, el consumo.

Ahora bien, en relación con el impuesto sobre la renta, advierte que debe tenerse en cuenta de quién es el ingreso gravado y en dónde se produce. De ese modo, señala que si el ingreso lo obtiene un nacional colombiano o un extranjero dentro del territorio nacional o si se obtiene en el exterior por parte de un nacional colombiano o extranjero con domicilio o residencia en el territorio colombiano, dicho ingreso queda cobijado por la soberanía tributaria colombiana, en virtud de los criterios antes señalados.

En cambio, advierte que si el ingreso es obtenido en el exterior por un extranjero sin domicilio ni residencia en Colombia, el Estado colombiano no puede ejercer su soberanía tributaria sobre dicho ingreso, salvo que exista un acuerdo internacional que así lo determine.

Desde esa perspectiva acusa: i) el numeral 8º del artículo 24 del Estatuto Tributario en cuanto señala que "son de fuente nacional los ingresos provenientes de la prestación de servicios técnicos prestados desde el exterior por personas extranjeras sin domicilio ni residencia en Colombia"; ii) el aparte demandado del literal b) del artículo 25 de dicho Estatuto porque entiende que de acuerdo con su redacción "incluye a las personas extranjeras sin domicilio ni residencia en Colombia como contribuyentes del impuesto sobre la renta en lo que respecta a ingresos derivados de adiestramiento de personal, prestado en el exterior a entidades del sector privado"; Y iii) el segundo inciso del artículo 408 del mismo Estatuto porque "incluye como sujetos de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y de remesas a personas extranjeras sin domicilio ni residencia en Colombia, por servicios de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica prestados en el exterior".

Argumenta que la ley tributaria no puede ir más allá del ámbito de acción dado al Legislador por la Constitución, para convertir, como sucede con las normas demandadas, en contribuyentes del impuesto sobre la renta a personas extranjeras sin domicilio ni residencia en Colombia por tener ingresos provenientes de negocios ejecutados en el exterior, por la única razón de que "los bienes objeto de esos negocios tengan como destino la República de Colombia".

IV. INTERVENCIONES

La Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales a través de apoderada judicial, interviene en el presente proceso con el objeto de defender la constitucionalidad de las

normas demandadas y solicitar que sean declaradas exequibles, de conformidad con las consideraciones que se resumen a continuación.

La interviniente manifiesta que el régimen legal impositivo para las personas naturales y personas jurídicas extranjeras tiene en cuenta el principio de la territorialidad de la renta, referido tanto al lugar de realización o prestación del servicio como al hecho económico de posesión de los activos o de los bienes económicamente vinculados a él, de los cuales deriva el ingreso. Aclara que en forma excepcional y en casos expresamente señalados en la ley, ciertos servicios o actividades ejecutadas fuera del país, generan rentas sometidas al poder impositivo colombiano, en la medida en que su prestación tenga aplicación en el país.

Así las cosas, señala que el artículo 24 del Estatuto Tributario prevé como rentas de fuente nacional, entre otras, las provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, así como los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Y el numeral 8º de dicha norma tiene prevista como rentas de fuente nacional, las derivadas de la prestación de servicios técnicos, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país.

De ese modo, manifiesta que quienes efectúen pagos o abonos en cuenta a personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia o a personas jurídicas extranjeras con o sin domicilio en el país por concepto de prestación de servicios técnicos, deben practicar retención en la fuente tanto a título del impuesto de renta y ganancias ocasionales, como también a título de remesas cuando a ello haya lugar.

No obstante, para el efecto debe determinarse si lo pagado a una persona natural extranjera residente o no en el exterior tiene o no fuente nacional. Señala en este sentido que las personas naturales extranjeras no residentes en el país y las sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios sobre sus ingresos de fuente nacional –artículos 9º y 20 del E.T.-, a menos que una norma los califique expresamente como exentos o no sometidos al impuesto.

Al respecto explica que deben diferenciarse los servicios prestados en el exterior de los prestados desde el exterior, por cuanto los primeros son simplemente servicios desarrollados fuera del territorio nacional, mientras que los segundos son aquellos que aunque prestados en el exterior tienen aplicación dentro del país.

Precisa que la prestación de servicios en el exterior supone que los mismos se desarrollan y completan en un país extranjero sin que su realización tenga efectos en Colombia. Por el contrario, cuando se contratan servicios para ser prestados en el exterior, pero su realización requiere de estudios, labores o servicios complementarios en el país, o se prestan en el exterior de acuerdo con las condiciones específicas de un beneficiario en Colombia, en razón de lo cual una vez realizada la labor allí, se aplique o se acondicione a los requerimientos del usuario colombiano, se deben entender prestados desde el exterior, constituyendo entonces un ingreso de fuente nacional.

La interviniente hace énfasis en que en ese caso el servicio se presta al país desde el exterior y la contraprestación de ese servicio sale de Colombia.

Así las cosas, concluye que las normas acusadas se refieren a servicios que van a producir efectos en Colombia y es la razón por la cual se consideran de fuente nacional, pues si bien se suministran desde el exterior, se prestan a Colombia y tienen efectos en el país, que es donde además se retribuyen, con lo que en manera alguna se desborda la competencia atribuida al legislador en materia tributaria.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación allegó el concepto número 3106, recibido el 12 de febrero de 2003, en el cual solicita que se declare la exequibilidad de los apartes normativos demandados, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Recuerda que doctrinariamente se ha establecido que los ingresos tributarios pueden obtenerse de dos fuentes: nacional o extranjera, dependiendo de donde se lleva a cabo la actividad que los genere. En ese sentido, el artículo 24 del Estatuto Tributario consagra como 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 e igualmente los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. El numeral 8º de dicha norma dispone que son ingresos de fuente nacional los generados por la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren en el país o desde el exterior.

Al respecto, manifiesta que para la doctrina la prestación de servicios técnicos desde el exterior se encuentra íntimamente ligada a la importación de tecnología, es decir, que en cualquier caso, sea que el servicio se preste en Colombia o fuera del país, hay importación de tecnología incorporada al servicio técnico, cuestión que motivó al legislador para estimar que tales servicios siempre generan renta de fuente nacional. Es decir, se gravan estos servicios porque se considera que a través de su prestación se incorpora tecnología al país.

En este sentido, advierte que la demandante hace una interpretación errada de las normas acusadas cuando concluye que la prestación de servicios técnicos desde el exterior, o el adiestramiento en el exterior de personal de empresas privadas colombianas no genera un ingreso de fuente nacional.

El señor Procurador General de la Nación considera que la intención del legislador fue la de gravar las actividades que aunque se realizan fuera del país están dirigidas a satisfacer las necesidades de tecnología en el territorio nacional y constituyen la importación de un servicio, por lo que aquel actuó sin desbordar su potestad de configuración en materia tributaria.

En este sentido precisa que del análisis de los artículos 24 y 408 del Decreto 624 de 1989 parcialmente demandados se desprende que la actividad gravada, si bien se desarrolla en el extranjero, tiene como destino el territorio colombiano y por tanto corresponde al legislador, en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 150-12 de la Constitución, incluir en la clasificación de los tributos de fuente nacional los servicios prestados desde el exterior e imponer la correspondiente tarifa (art. 338 C.P.).

Respecto del cargo formulado contra la parte final del literal b) del artículo 25 del Estatuto Tributario, señala así mismo que además de la creación de tributos, el legislador en ejercicio de su potestad de configuración legislativa, puede establecer cuáles ingresos están exceptuados de gravamen.

En el presente caso el hecho de que se haya establecido que no serán considerados como de fuente nacional los servicios prestados en el exterior por adiestramiento de personal de las entidades públicas, sin que la norma haga alusión a las privadas, que en consecuencia se encuentran gravadas, obedece a consideraciones económicas que el legislador tomó en cuenta en el marco de la potestad de configuración que le es propia y que incluye entre otros aspectos, la posibilidad de determinar cuales ingresos son gravados y cuales no.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5º de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues las disposiciones acusadas forman parte del Decreto 624 de 1989, que es un decreto con fuerza de ley.

2. La materia sujeta a examen

Para la demandante las normas acusadas del Decreto 624 de 1989 desconocen los límites que la Constitución establece para el ejercicio del poder tributario en cabeza del Estado colombiano, como quiera que las mismas convierten a los extranjeros sin domicilio o residencia en el país en contribuyentes del impuesto sobre la renta, sin que exista fundamento para ello, dado que la actividad generadora de la renta se realiza en el exterior.

En el caso del literal b) del artículo 25 del mismo Estatuto precisa que éste convierte a las personas extranjeras que prestan servicios de adiestramiento de personal de entidades del sector privado en contribuyentes del impuesto a la renta, ya que solamente incluye en el listado de los ingresos que no se consideran de fuente nacional los servicios de adiestramiento prestados a entidades del sector público colombiano.

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicita la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas. Explica que ellas se refieren a aquellos servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el exterior que van a producir efectos en Colombia y cuya contraprestación igualmente se genera en el país, por lo que el legislador tiene plena competencia para el efecto.

El Procurador General de la Nación solicita igualmente la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas haciendo énfasis en la amplia potestad de configuración del legislador en materia tributaria (arts 150-11 y 12, 338 y 363 C.P.). Precisa que dicha potestad comporta tanto la posibilidad de crear los tributos como de determinar quienes se encuentran exceptuados de su pago. Afirma así mismo que dado que los servicios gravados a que se refieren las normas acusadas tienen efectos en Colombia y son pagados con recursos

nacionales en nada se desborda la competencia del legislador en este campo.

Así las cosas, corresponde determinar a la Corte cuál es el contenido de la potestad legislativa en materia tributaria en cabeza del Congreso y en particular el ámbito de aplicación de la ley tributaria, para luego determinar si lo preceptuado en las normas demandadas excede o no dicha potestad.

3. El principio de territorialidad y la potestad de configuración del legislador en materia tributaria

Esta Corporación ya ha explicado que la facultad de ejercer, dentro de un determinado territorio y sobre sus habitantes, las "funciones de un Estado" identifica el concepto de soberanía5. En este sentido el principio de territorialidad, de acuerdo con el cual cada Estado puede prescribir y aplicar normas dentro de su respectivo territorio, por ser éste su "natural" ámbito espacial de validez, se erige como fundamento esencial de dicha soberanía.

Así, la Constitución, en sus artículos 4 y 95, inciso 2, ordena a quienes se encuentren en territorio colombiano, sean nacionales o extranjeros, cumplir con las leyes de la República; es decir, toda persona que se encuentre dentro de los límites territoriales a los cuales se refiere el artículo 101 Superior, está sometida a las normas prescritas por el legislador nacional. Así las cosas, el principio de territorialidad es la regla general a aplicar.

Cabe precisar, como también lo ha explicado la jurisprudencia, que forman parte integral de este principio, las reglas de "territorialidad subjetiva" según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de otro Estado y de "territorialidad objetiva" en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él6.

Sobre el particular dijo la Corte:

"El principio de la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio.

Los arts. 18, 19, 20 y 21 del Código Civil, aplicables a los negocios mercantiles según los arts. 1, 2 y 822 del Código del Comercio, regulan lo relativo a la problemática de la territorialidad de la ley y de sus disposiciones se extraen los siguientes principios:

Las leyes obligan a todos los habitantes del país, incluyendo los extranjeros sean domiciliados o transeúntes, salvo lo previsto para éstos en tratados públicos (art. 59, ley 159 de 1888, 57 del C.R.P.M.). Este es el principio de la territorialidad de las leyes, conforme al cual éstas sólo obligan dentro del territorio del respectivo estado.

El mencionado principio se encuentra morigerado con las siguientes excepciones: i) los colombianos residentes o domiciliados en el extranjero permanecerán sujetos a la ley colombiana (art. 19 C.C.), en lo relativo al estado civil, a su capacidad, a la determinación de derechos y obligaciones de familias, en la medida que se trate de ejecutar actos que deban

tener efectos en Colombia; ii) todo lo concerniente a los bienes, en razón de que hacen parte del territorio nacional y se vinculan con los derechos de soberanía, se rigen por la ley colombiana, a partir de la norma contenida en el art. 20 del Código Civil, que aun cuando referida a los bienes en cuya propiedad tiene interés o derecho la Nación es aplicable, en general, a toda relación jurídica referida a los bienes ubicados dentro del territorio nacional (Consejo de Estado, sentencia de marzo 18 de 1971); iii) la forma de los instrumentos públicos se determina por la ley del país en que hayan sido otorgados.

El principio de la territorialidad, como se ha visto, es la regla general. Sin embargo, existen excepciones que permiten el ejercicio de la jurisdicción del Estado en relación con personas, situaciones o cosas que se encuentran por fuera de su territorio. Asi, es posible que el Estado pueda asumir jurisdicción y aplicar sus normas en relación con actos o situaciones jurídicas que tuvieron origen en su territorio, pero que se perfeccionaron o agotaron en otro Estado, o con respecto a actos o situaciones generadas ocurridas fuera de su territorio pero que se ejecutan o tienen efectos dentro de sus fronteras territoriales.”.7 (subrayas fuera de texto)

Ahora bien, dentro de las normas que el Estado en ejercicio de su soberanía puede prescribir y aplicar, figuran aquellas que corresponden al establecimiento de tributos que materializan el poder tributario a él reconocido. En este sentido el ordenamiento constitucional otorga al Legislador la potestad de establecer los tributos y al mismo tiempo reconoce, a la autoridad administrativa, la facultad para exigirlos cuando la ley los determina8.

Al respecto el artículo 150 superior señala que corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas ejerce entre otras funciones la de “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley” (num. 12).

El artículo 338 de la Constitución Política por su parte establece lo siguiente:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

Esta Corporación ha precisado que la potestad conferida al legislador9 es suficientemente amplia de modo que le permite crear gravámenes y fijar los elementos del tributo atendiendo

a la política tributaria definida por la misma ley, siempre que no se oponga a los mandatos constitucionales10. Así mismo, dicha potestad se entiende conferida para efectos de modificar o extinguir los tributos y para consagrar exenciones, pues incluye la facultad de considerar diversos supuestos de hecho que requieran un trato diferenciado. Sobre el particular ha dicho la Corte:

"Si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo." 11

Respecto del ámbito espacial dentro del cual tienen vigencia las disposiciones tributarias y por ende resulta obligatoria su observancia, la Corte ha señalado que corresponde al legislador definirla dentro del marco de la potestad de configuración que la Constitución le ha reconocido. Ha dicho en este sentido 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 establecen12.

En el mismo sentido en las Sentencias C-108 de 2000 y C-992 de 2001, la Corte afirmó la posibilidad que tiene el legislador de establecer los criterios de aplicación de la ley tributaria en razón del territorio, así como los servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional que se entienden prestados en Colombia, y por tanto, pueden ser objeto del poder tributario del Estado colombiano. Sobre el particular precisó:

"Dentro de la potestad de configuración del legislador se encuentra la de establecer los criterios de aplicación de la ley en razón del territorio. Tratándose de asuntos tributarios, el legislador ha considerado necesario establecer un criterio territorial para cada tipo de tributo, entre otras razones, con el propósito de evitar la doble tributación. Así en relación con la renta, regula dicho criterio, el artículo 24 del Estatuto Tributario y para el I.V.A, el artículo 420 del mismo estatuto.

El artículo 29 acusado agregó un literal al numeral 3º del parágrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario, para disponer que el servicio de televisión satelital recibido en Colombia causará el impuesto sobre las ventas, tomando como base gravable el valor facturado en Colombia. La norma que se adicionó, de manera general dispone cuales son los servicios que ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia y, por consiguiente son objeto de tributación.

Al respecto ha sostenido esta Corporación que : "…la norma legal citada [artículo 420 del

E.T], en el numeral 3, determina los servicios que ejecutados desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por lo tanto, causan el impuesto a las ventas según las reglas generales que rigen la materia….Es así, como el literal g) señala los servicios de conexión o acceso satelital cualquiera que sea la ubicación del satélite (telefonía, telegrafía, telex, etc.), servicios estos, que aún prestados desde el exterior, benefician a usuarios ubicados en el territorio nacional y por ende, generan el impuesto a las ventas…"13.

Se trata, pues de la expresión de la potestad de configuración legislativa en la especificación del principio de territorialidad de la ley, que en nada contraría la Constitución."14

Es decir que el legislador en ejercicio de su potestad de configuración legislativa bien puede establecer que determinados servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia para efectos tributarios sin que contraríe la Constitución.

Así lo señaló la Corte cuando examinó una demanda referente a la supuesta vulneración del principio de igualdad por el artículo 254 del Estatuto tributario en el que se señala que 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.

Dijo la Corte:

"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”15.

4. El contenido y alcance de las disposiciones acusadas

De acuerdo con el artículo 9 del Decreto 624 de 1989 las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país16 y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera.

Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, a partir del quinto (5º) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional17.

Por su parte el artículo 12 del mismo Decreto establece que las sociedades y entidades nacionales son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia.

El mismo texto señala que las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional18.

Al respecto el artículo 21 dispone que se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal esté en el exterior. Dichas sociedades salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Ahora bien, el artículo 24 del Decreto Ley 624 de 198919 parcialmente acusado, establece que se 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. También constituyen 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.

Cabe resaltar que dentro de dichos ingresos de fuente nacional, el mismo artículo incluye i)las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado (numeral 6); ii) los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del “know how”, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país (numeral 7); así como iii) la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país. (numeral 8 acusado)

El artículo 2520 del mismo Decreto precisa que no serán considerados de fuente nacional y por tanto no serán gravados los ingresos por servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público (literal b) del artículo 25 acusado parcialmente). De lo cual se deduce, que los servicios de adiestramiento de personal prestados en el extranjero a las entidades privadas colombianas que se paguen en, o desde, Colombia, se consideraran de fuente nacional y por tanto se encontrarán gravados en cuanto constituyan prestación de servicios de asistencia técnica desde el exterior21.

En efecto, dado que la regla general es que los ingresos por concepto de prestación de servicios de asistencia técnica -dentro de los que se incluye el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica- se consideran de fuente nacional y que el artículo 25 menciona dentro de las excepciones a la misma regla exclusivamente los servicios de adiestramiento de personal prestados en el exterior a entidades del sector público, ha de concluirse que el adiestramiento de personal de entidades del sector privado que puedan considerarse prestación de servicios de asistencia técnica desde el exterior22, se encuentran sometidos a la regla general, es decir que se consideran ingresos de fuente nacional.

No debe olvidarse al respecto que en materia tributaria las excepciones deben consagrarse expresamente y que al no estar incluido en el literal b) del artículo 25 acusado el adiestramiento de personal de las entidades del sector privado dentro de las excepciones a la regla general [a saber, -según el artículo 24 numeral 6 del Decreto 624 de 1989-, que se

consideran de fuente nacional los servicios de asistencia técnica sea que se suministren desde el exterior], a dicho adiestramiento, en cuanto se trate de asistencia técnica, se le aplicará la referida regla general.

En concordancia con todo lo anterior el segundo inciso del artículo 408 del Decreto 624 de 1989 tal como quedó modificado por artículo 15 de la Ley 488 de 199823 señala que los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

Así las cosas, examinadas en su contexto y de manera sistemática, las normas acusadas suponen entonces las siguientes hipótesis y supuestos:

I) la prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia que en el país satisfacen las necesidades de personas o entidades colombianas o extranjeras y a las que se efectúan pagos o abonos en cuenta en o desde Colombia.

II) la prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica -incluido, salvo para el caso de las entidades del sector público, el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica-, por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia que desde el exterior satisfacen las necesidades de personas o entidades colombianas o extranjeras y a las que se efectúan pagos o abonos en cuenta, en o desde Colombia.

5. La constitucionalidad de las normas acusadas frente al cargo planteado en la demanda

Para la actora, con las normas acusadas, el legislador desbordó el ámbito de competencia que le reconoce la Constitución en materia tributaria al convertir en contribuyentes del impuesto sobre la renta a personas extranjeras sin domicilio ni residencia en Colombia que tienen ingresos provenientes de negocios ejecutados en el exterior, por la única razón de que “los bienes objeto de esos negocios tengan como destino la República de Colombia”.

Al respecto la Corte constata que los supuestos a que se refieren las normas acusadas suponen la prestación de servicios que si bien se realizan en el exterior se hacen a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional, de la misma manera que los pagos o abonos en cuenta se hacen o salen de Colombia.

En este sentido se está aquí, como en otros casos ya analizados por la Corte en anteriores ocasiones24 ante la expresión de la potestad de configuración legislativa en la especificación del principio de territorialidad de la ley tributaria, que en nada contraría la Constitución.

El legislador en efecto sin desbordar su competencia consideró de fuente nacional y por tanto sometidos al impuesto de renta los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el extranjero en tanto que los mismos tienen efectos en Colombia, pues los beneficiarios de los servicios aludidos son personas o entidades residentes o que se

encuentran en Colombia y los pagos o abonos en cuenta salen o se realizan desde el país.

Así las cosas, los ingresos derivados de los servicios técnicos y los servicios de asistencia técnica -que incluyen, como ya se explicó el adiestramiento de personal para la aplicación de conocimientos tecnológicos por medio del ejercicio de un arte o técnica-, prestados desde el exterior en esas circunstancias por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, bien podían ser considerados por el legislador como de fuente nacional.

Ahora bien, no sobra reiterar que al no estar incluido en el literal b) del artículo 25 acusado el adiestramiento de personal de las entidades del sector privado dentro de las excepciones a la regla general según la cual se consideran de fuente nacional los servicios de asistencia técnica que se suministren desde el exterior, el adiestramiento que se preste a dichas entidades, en cuanto se trate de asistencia técnica, deberá considerarse de fuente nacional, sin que en esta, como en las demás hipótesis a que se ha hecho referencia en la presente sentencia, se excedan los límites del poder tributario reconocido al Estado Colombiano.

Así las cosas ha de concluirse que no asiste razón a la demandante cuando considera que con el numeral 8° del artículo 24, el aparte acusado del literal b) del artículo 25, y el segundo inciso del artículo 408 del Decreto Ley 624 de 1989 acusados, se desborda la potestad de configuración del legislador en materia tributaria, por lo que el cargo que plantea en este sentido no puede prosperar y así se señalará en la parte resolutiva de esta sentencia.

Cabe precisar que en relación con el aparte acusado del literal b) del artículo 25 como con los demás artículos la actora no hace ningún reproche diferente del cargo analizado. Si bien para estructurar su acusación invoca la vulneración de numerosos artículos superiores (3º, 4º, 6º, 9º, 10, 13, 95, 100, 101, 150, numerales 11 y 12, y 338 de la Constitución), la demandante circunscribe en efecto su argumentación al supuesto desbordamiento del ámbito de competencia que le reconoce la Constitución en materia tributaria al Legislador, por lo que la Corte limitará en ese sentido su decisión.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E

Primero.- Declarar EXEQUIBLE, por el cargo analizado, el numeral 8 del artículo 24 del Decreto Ley 624 de 1989.

Segundo.- Declarar EXEQUIBLES, por el cargo analizado, las expresiones “Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público” contenidas en el literal b) del artículo 25 del Decreto Ley 624 de 1989.

Tercero.- Declarar EXEQUIBLE, por el cargo analizado, el segundo inciso del artículo 408 del Decreto Ley 624 de 1989.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor JAIME CORDOBA TRIVIÑO, no firma la presente sentencia por encontrarse en incapacidad médica debidamente certificada.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Tal y como fue modificado por el artículo 15 de la Ley 488 de 1998.

2 Inciso modificado por el artículo 66 de la Ley 223 de 1995.

3 Tarifa modificada por el artículo 127 de la Ley 223 de 1995.

4 El inciso segundo se transcribe tal y como fue modificado por el artículo 15 de la Ley 488 de 1998.

5 Sobre el concepto de soberanía y el principio de territorialidad Ver la Sentencia C-1189/00 M.P. Carlos Gaviria Díaz en la que la Corte analizó el problema de la extraterritorialidad de la ley penal. En el mismo sentido ver la Sentencia C-621/01 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

6 Ver la Sentencia C-1189/00 M.P. Carlos Gaviria Díaz

7 Sent.encia T-1157/2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell reiterada en la Sentencia T-283/01 M.P. Alfredo Beltrán Sierra

8 Sentencia C- 505/99 M.P. Alejandro Martinez Caballero.

9 Acerca del poder impositivo del Estado y el papel asignado al Congreso de la República y a las corporaciones públicas territoriales ver la Sentencia C- 711 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

10 “El poder tributario es poder legislativo y como tal lleva aparejado un margen de configuración política reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.

Pero la Constitución establece límites al poder decisorio del Congreso. Esos límites están concebidos de dos formas: En la primera perspectiva el límite se refiere al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad que condicionan el deber solidario como deber jurídico (art. 95.9 C.P.). En la segunda perspectiva, más amplia, se limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación (art. 363 C.P.).” Sentencia C-1060ª/01 M.P. Lucy Cruz de Quiñónez S.V. Jairo Parra Quijano, Pedro Laffont Pianeta.

11 Sentencia C-222 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

12 Sentencia C-485/00 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

13 Sentencia C-108 de 2000. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

14 Sentencia C-992 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

15 Sentencia C-485/00 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

16 De acuerdo con el artículo 10 del Decreto 624 de 1989 la residencia para efectos fiscales consiste en la permanencia continua en el país por más de seis (6) meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable.

17 Todos los contribuyentes a que se refiere el artículo 9, son además sujetos pasivos del impuesto de remesas que regula el título IV del estatuto tributario.

18 los contribuyentes a que se refiere el artículo 12, son igualmente sujetos pasivos del impuesto de remesas que regula el título IV del estatuto tributario.

19 Artículo 24 Ingresos de fuente nacional. Se 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. También constituyen 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. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.

2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.

3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.

4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del “know how”, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.

10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.

11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.

12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.

13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.

14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.

15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos “llave en mano” y demás contratos de confección de obra material.

Parágrafo. Lo dispuesto en los numerales 8º y 15 se aplicará únicamente a los contratos que se celebren, modifiquen o prorroguen a partir del 24 de diciembre de 1986. En lo relativo a las modificaciones o prórrogas de contratos celebrados con anterioridad a esa fecha, las disposiciones de tales numerales se aplicarán únicamente sobre los valores que se deriven de dichas modificaciones o prórrogas

20 ART. 25. Ingresos que no se consideran de fuente nacional. No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

1. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

2. Los créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.

3. Los créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

4. Los créditos para operaciones de comercio exterior, realizados por intermedio de las corporaciones financieras y los bancos constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes.

5. Modificado. L. 488/98, art. 16. Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las

políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes.

Los intereses sobre los créditos a que hace referencia el presente literal, no están gravados con impuesto de renta ni con el complementario de remesas. Quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a efectuar retención en la fuente;

b) Los ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público, y

c) Adicionado. L. 49/90, art. 19. Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, para financiar inversiones en maquinaria y equipo vinculados a procesos de exportación o a actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con la política adoptada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes.

21 El artículo 2 del Decreto reglamentario 2123 de 1975 definió por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.

Dicha asistencia comprende según el mismo artículo el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos.

22 Cabe precisar en efecto que no todo adiestramiento de personal implica prestación de servicios de asistencia técnica

23 Artículo 408.-Tarifas para rentas de capital y de trabajo. En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “know-how”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta por ciento (30%) (hoy 35%) del valor nominal del pago o abono.

Iinciso 2º-Modificado. L. 488/98, art. 15. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

Parágrafo.-Adicionado. L. 788/2002, art. 83. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y éste sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el

gobierno colombiano, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), sin perjuicio de la aplicación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas, a la tarifa del siete por ciento (7%).

PAR. TRANS.-Adicionado. L. 383/97, art. 30. No se considera renta de fuente nacional, ni forman parte de la base para la determinación de impuesto sobre las ventas, los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios técnicos y de asistencia técnica prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, desde el exterior, necesarios para la ejecución de proyectos públicos y privados de infraestructura física, que hagan parte del plan nacional de desarrollo, y cuya iniciación de obra sea anterior al 31 de diciembre de 1997, según certificación que respecto del cumplimiento de estos requisitos expida el Departamento Nacional de Planeación.

24 Ver las Sentencias C-108/00 M.P. Alfredo Beltrán Sierra, C-992/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil.