C-596-96

Sentencia C-596/96

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO DE REMESAS-Deducción pagos a casas matrices/INGRESOS DE FUENTE NACIONAL-Deducibles de renta/INGRESOS DE FUENTE EXTRANJERA-No deducible de renta

Si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y por ende están sometidos a retención en la fuente, serán deducibles para quien los paga, obviamente entratándose de ingresos considerados de fuente nacional; por el contrario, si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y por consiguiente no son gravables por el mecanismo de la retención, no serán deducibles de la renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia.

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO DE REMESAS-Deducción por rentas de fuente colombiana

Los pagos que las filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras hacen a sus casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección y por regalías y explotación o adquisición de intangibles, generadores de renta en el territorio colombiano, se encuentran sometidos a retención en la fuente por concepto del impuesto de renta y complementario de remesas, por lo que no puede afirmarse que se esté creando un nuevo impuesto de renta a las regalías y a los gastos pagados a la casa matriz en el exterior, sino que por el contrario, está condicionando su deducibilidad a la práctica de la retención en la fuente cuando las rentas sean de fuente territorial colombiana.

Referencia: Expediente D-1310

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 85 (parcial) de la Ley 223 de 1995, "Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones".

Actor: Christian Eduardo Vargas Espinosa

Magistrado Ponente:

Dr. HERNANDO HERRERA VERGARA

Santa Fé de Bogotá, noviembre seis (6) de mil novecientos noventa y seis (1996).

Aprobado por Acta No. 53 de noviembre 6 de 1996.

El ciudadano CHRISTIAN EDUARDO VARGAS ESPINOSA promovió acción pública ante la Corte Constitucional, a fin de que por esta Corporación se declare inexequible el artículo 85 (parcial) de la Ley 223 de 1995. Surtido el trámite legal correspondiente, se procede a resolver previas las siguientes consideraciones.

I. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

Se transcribe a continuación el texto del artículo 85 de la Ley 223 de 1995, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 42.160 del veintidos (22) de diciembre de 1995. Se subraya el aparte acusado.

"Artículo 85. Pagos a la Casa Matríz. El artículo 124 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 124. Los pagos a la Casa Matríz son deducibles. Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas. Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto."

II. FUNDAMENTO DE LA DEMANDA

Afirma que el inciso primero del artículo 338 superior establece que cuando una ley imponga contribuciones fiscales, debe fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Así mismo, indica que el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, que modificó el artículo 124 del Estatuto Tributario, concedió a las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, la facultad de deducir de sus rentas las sumas pagadas o reconocidas a sus casas matríces por concepto de gastos administrativos o de dirección, siempre que sobre los mismos se practiquen las retenciones por impuesto de renta y de remesas. En este sentido, manifiesta que la disposición mencionada ofrece de manera novedosa en el régimen tributario colombiano la posibilidad de deducir pagos a la casa matríz por concepto de gastos administrativos, lo cual resulta acertado, pero sin embargo la norma no repara en que al sujetar la deducibilidad a la práctica de retenciones, dicho precepto constituye un impuesto en cabeza de las sociedades extranjeras no declarantes del impuesto de renta y complementarios.

Por lo anterior, afirma que siendo una exigencia para la deducibilidad de los gastos administrativos el practicarle a la casa matríz "las retenciones en la fuente por concepto de impuesto de renta y de remesas", la norma que se examina está creando un tributo en cabeza de la sociedad extranjera matríz de la filial establecida en Colombia, la cual no tiene la calidad de contribuyente declarante en el país y por tanto sus impuestos estarán representados por las retenciones que se le practiquen.

Por tal razón, manifiesta que en esas circunstancias las filiales o sucursales de sociedades extranjeras deberán retener de los pagos por cargos administrativos, el impuesto a cargo de la matríz a título de impuesto de renta, sin importar si éstos se han causado o no dentro de Colombia; es decir, que tanto los gastos administrativos realizados por la matríz en el exterior, como los efectuados en el país estarán sujetos a retenciones por impuesto de renta y de remesas, por lo que en su criterio se crea un impuesto en cabeza de la sociedad extranjera, el cual debe cumplir con las exigencias constitucionales previstas para las leyes tributarias, como así lo establece el artículo 338 de la Carta Política.

La expresión de la norma demandada a su juicio, no indica con claridad el sujeto pasivo, el hecho generador y la tarifa, por lo que contiene un vicio de inconstitucionalidad, dado que simplemente se menciona que deben practicarse las retenciones sin entrar a señalar tarifa ni porcentaje aplicable. Así pues, el artículo 85 del precepto impugnado señala que el concepto sobre el cual se practica la retención en la fuente es el de gastos administrativos y de dirección, sin que exista una tarifa de retención expresa para este concepto.

Con fundamento en las premisas anteriores, solicita se declare la inexequibilidad de la norma acusada,"pues los derechos de los contribuyentes deben respetarse y las obligaciones del legislador tributario deben cumplirse en equilibrio de las relaciones fiscales".

III. INTERVENCIONES

Dentro del término de fijación en lista, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de apoderado, presentó escrito justificando la constitucionalidad de la norma parcialmente acusada, con fundamento en los siguientes argumentos:

Afirma que "dentro de un Estado Social de Derecho, el análisis de constitucionalidad debe soportar un doble escrutinio. En primer lugar, el respeto formal de autoridades y competencias así como la armonía de contenido de las mismas con el ordenamiento (tomando en cuenta ciertas directivas internacionales) desde un punto de vista gramatical. En segundo lugar, el ámbito teleológico. Este último por la connotación social que impregna nuestro ordenamiento jurídico, a tal punto que es suceptible de contemplar análisis sobre la dirección económica más apropiada, constitucionalmente hablando".

Agrega que "debe entonces analizarse si la ley no está gobernando situaciones cuyo ámbito territorial excede su capacidad. Al respecto, es necesario que el obligado tenga la calidad de contribuyente. Del mismo modo, es imprescindible establecer si se trata de un ingreso de fuente nacional (estatuto real o estatuto fuente), al tenor de lo prescrito por el artículo 24 del Estatuto Tributario, es decir, generado en el lugar de la explotación para lo cual es aplicable la legislación nacional (art. 4o. de la Constitución Política)". Al respecto sostiene que :

"Con fundamento en el artículo 24, la territorialidad de la ley tributaria no se supedita entonces, como lo estima el impugnante, a la nacionalidad de la entidad sino al lugar en donde se originan los ingresos producto de una actividad. Es un factor objetivo que la define cuyo soporte constitucional es evidente (arts 4o, 6o. y 95 num. inter alia).

Indica que en el supuesto de que se llegare a practicar la respectiva retención, el procedimiento de recaudo no se confundiría con el impuesto y de otra parte como retenedor en que se convierte la sociedad filial responsable ante el fisco de ciertas obligaciones originadas en sus ingresos, está afectando un mayor valor cuya fuente es nacional derivada de la propia operación de la filial en el país.

Señala que no es posible sostener que gravar a una sociedad extranjera implique una extralimitación de la ley cuando ese precisamente ha sido el objetivo del impuesto de remesas, es decir, hacer partícipes de la riqueza creada en territorio nacional a sus habitantes, habida cuenta que buena parte de esos recursos van a enriquecer a quienes, de por sí, han usufructuado la acumulación de capital con créditos generosos en la gran mayoría de los casos.

Con fundamento en las premisas anteriores, expresa que la medida adoptada tiene una sabiduría trascendental en este análisis que se ajusta a los criterios que gobiernan la apertura económica y las medidas de estímulo a la inversión extranjera, que si bien permite la deducción de ciertos pagos a la casa matríz para efectos del impuesto sobre la renta, está trasladando la carga tributaria a una renta nacional producida por la filial pero que se descuenta de los pagos que debe hacer esta última a su matriz. De acuerdo a lo aquí expuesto, el propósito de la norma es proteger la inversión que ha enraizado en el país, haciendo más llevadero el cometido esencial del asiento del capital extranjero cual es fortalecer el recurso humano y técnico nacional y permitir un desarrollo económico sostenido.

Igualmente, dentro del término de fijación en lista, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante apoderada, presentó escrito en el que señala que la norma acusada se ajusta a la Carta Política, en razón a que no se observa que su contenido desconozca el precepto constitucional que se invoca como infringido.

Afirma que las cantidades pagadas o reconocidas por parte de las filiales, sucursales o subsidiarias a su casa matríz en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección o por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, son deducibles de sus ingresos, siempre que sobre ellas se practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas.

Precisa que las sociedades extranjeras no domiciliadas en el país han sido y son sujetos pasivos del impuesto de renta y del impuesto de remesas.

Así mismo, sostiene que se debe precisar que si bien la normatividad fiscal ha previsto que las sociedades extranjeras no domiciliadas solo podrán ser gravadas respecto de sus ingresos de fuente nacional, no es menos cierto que tanto los gastos de administración como las regalías que asume y le son reconocidas por parte de sus subordinadas, constituyen una forma de repartir utilidades de manera anticipada.

Por lo anterior, manifiesta que si se parte de la premisa según la cual la casa matríz y filial o subsidiaria constituyen una misma persona, es obvio que cuando la subordinada reconoce pagos hechos por la casa matríz por concepto de gastos, este pago constituye una transferencia de ingresos o utilidades obtenidas en Colombia hacia el exterior, y que por lo tanto debe estar gravado con el impuesto de remesas, que como ya se anotó, se recauda a través del mecanismo de la retención en la fuente, porque al realizar el respectivo pago por cualquiera de estos conceptos está generando un ingreso de fuente nacional para quien lo recibe.

Aduce que cuando la causa de un ingreso sea la explotación de un bien material o inmaterial dentro del territorio colombiano, la ley considera dicho pago para quien lo recibe como ingreso de fuente nacional y por lo tanto sujeto al impuesto de renta o de remesas según el caso.

Refiriéndose al artículo 124 del Estatuto Tributario, señala que éste preveía que los pagos que se hicieran por concepto de gastos, comisiones, honorarios de administración o dirección, regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, se consideraban de fuente nacional y estaban gravados con el impuesto de remesas en la medida en que fueran transferidas en el exterior.

Afirma que esta situación no ha variado con la expedición de la nueva ley, en la que norma acusada reitera que los pagos que se hagan por concepto de gastos de administración, como los que se reconocen por concepto de regalías a la casa matríz deben ser objeto de retención en la fuente. No obstante, sostiene que la innovación de ésta disposición radica en que se admite la posibilidad de que tales pagos sean deducidos de los ingresos, lo que queda sujeto a que sobre dicho pago se haya practicado la respectiva retención en la fuente porque se

considera que el mismo constituye un ingreso de fuente nacional para quien lo percibe, por lo tanto esta situación resulta más favorable que la normatividad anterior.

Así mismo, presentaron escrito dentro del término legal los miembros del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, quienes manifiestan que "no existe quebranto del artículo 338 constitucional porque los elementos configurados del impuesto de renta si bien no se encuentran reiterados en el artículo acusado, hacen parte del ordenamiento en varios de los artículos del Estatuto".

En primer lugar, señalan que el hecho generador en el impuesto de renta y complementarios, "tiene un elemento espacial inserto en otras normas del Estatuto que definen quienes son contribuyentes en Colombia, cuáles son las rentas o manifestaciones de capacidad económica gravada, cuáles de ellas se consideran de fuente territorial y por ende gravables en Colombia y cuales en cambio no son rentas de fuente territorial, ajenas al poder tributario nacional, de manera que la norma contenida en la nueva versión del artículo 124 no puede interpretarse aisladamente sino dentro de la estructura del hecho punible".

Expresan igualmente, que según lo dispuesto por el artículo 24 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 223 de 1995, en su artículo 66, los ingresos de fuente nacional son 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 en el país al momento de su enajenación.

De esta manera, los ingresos de fuente nacional incluyen las rentas de trabajo como sueldos, comisiones, honorarios, comisiones por actividades culturales o por la prestación de servicios por personas jurídicas cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país. Así, cuando una contraprestación esté configurada como una regalía o beneficio para un ente del exterior, está expresamente gravada en Colombia en desarrollo del principio de soberanía tributaria, denominado "principio de la fuente del ingreso" o "de la territorialidad", por el cual las ganancias deben ser gravadas en el sitio en donde el hecho imponible se verifica. Pero si la prestación de servicios de dirección y administración se desarrolla parcialmente en el país y en el exterior, estará gravada en Colombia como fuente nacional pero sólo en la proporción

del servicio ejecutada en el país.

Con fundamento en estas premisas, los intervinientes consideran que la norma acusada no está creando un nuevo impuesto sino condicionando su deducibilidad a la práctica de la retención en la fuente, pero sólo cuando la renta sea de fuente territorial colombiana.

Agregan que el sujeto obligado a soportar el deber de contribuír es el que revela capacidad contributiva porque percibe una renta, de manera que solo si esa renta se produce en Colombia es gravable para ese sujeto, aunque se trate de una sociedad extranjera.

Por las razones expuestas, consideran que no existe quebranto del artículo 338 constitucional porque los elementos que configuran el impuesto de renta si bien no se encuentran reiterados en el artículo acusado, hacen parte del Estatuto Tributario.

IV. CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO

El señor Procurador General de la Nación (E) mediante oficio No. 1016 del once de Julio de 1996, envió el concepto de rigor solicitando a esta Corte declarar exequible en lo acusado el artículo 85 de la Ley 223 de 1995.

En sustento de su apreciación, el Jefe del Ministerio Público señala que la norma impugnada dispone que las cantidades pagadas o reconocidas por parte de las filiales, sucursales o subsidiarias a su casa matríz en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección o por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, son deducibles de sus ingresos siempre que sobre ellos se practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y complementarios de remesas.

Agrega que los ingresos que la legislación colombiana considera de fuente nacional incluyen, entre otros, y según lo expresa el numeral 5o. del artículo 24 del Estatuto Tributario, las rentas de trabajo como sueldos, comisiones, honorarios, comisiones por actividades culturales o por la prestación de servicios por personas jurídicas cuando el trabajo o la actividad sean desarrollados en el país. Así mismo, el numeral 7o ibídem considera de fuente nacional los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial o “know how” o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o dentro del país.

Por ello considera que “la explotación de cualquier clase de intangibles cuya contraprestación esté configurada como una regalía o beneficio para una sociedad o entidad extranjera, ya se encuentra expresamente gravada en Colombia, en desarrollo del principio de soberanía tributaria denominado “principio de la fuente de ingreso o de la territorialidad”, por el cual las ganancias deben ser gravadas en el lugar donde se verifica el hecho imponible. De tal manera que las regalías siempre han estado gravadas en Colombia bajo el entendido que la renta para el extranjero se produce por el aprovechamiento en el país de un intangible”.

Indica que según la norma acusada, cuando la prestación de servicios de dirección y administración se desarrolle en forma parcial en el país y en el exterior, por razón de la aplicación de la regla contenida en el artículo 24 del Estatuto Tributario, sólo será gravada la porción de servicio ejecutado en el país. Por lo tanto, los pagos al exterior generadores de renta en Colombia se encuentran sometidos a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y complementario de remesas, por lo que no puede afirmarse, como lo hace el demandante, que la norma acusada esté creando un nuevo impuesto de renta a las regalías y a los gastos pagados a la matríz en el exterior, sino que está condicionando su deducibilidad a la práctica de la retención en la fuente, cuando la renta sea de las denominadas de fuente territorial colombiana.

Manifiesta que la tendencia legislativa se dirige a restringir la deducibilidad de las expensas que no generan renta en Colombia para el beneficiario del pago y restringir al extremo de la no deducción de los mismos pagos, si se hacen a matrices de la sucursal o filial radicada en Colombia, lo cual constituye una medida sana de política fiscal que no contraría ninguno de los principios de tributación constitucionalmente aceptados. Por el contrario, se adapta a otros valores como la equidad y la protección del orden público económico.

En otras palabras, la medida adoptada, si bien permite la deducción de ciertos pagos a la casa matríz para efectos del impuesto sobre la renta, está trasladando la carga tributaria a una renta nacional producida por la filial pero que se descuenta de los pagos que esta última debe hacer a su matríz. El propósito perseguido es proteger la inversión que se ha establecido de manera permanente en el país, haciendo más llevadero el cometido esencial de permitir el asiento del capital extranjero, fortaleciendo el recurso humano y técnico nacional.

Al respecto afirma el representante del Ministerio Público, que el elemento innovador que trae la nueva disposición consiste en que ahora se admite la posibilidad de que los pagos por concepto de gastos de administración, como aquellos que se reconocen por concepto de regalías a la casa matríz, sean deducidos de los ingresos, lo cual queda sujeto a que sobre dicho pago se haya practicado la respectiva retención en la fuente, porque se considera que el mismo constituye un ingreso de fuente nacional para quien lo percibe, lo cual resulta más favorable en comparación con la normatividad anterior.

Así, señala que la regla del nuevo artículo 124 establece que si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y por ende sometidos a retención, son deducibles para quien los paga, pero si tales pagos se consideran de fuente extranjera y por ende no gravables por el mecanismo de la retención, tampoco serán deducibles de la renta de la sucursal o agencia situada en Colombia.

Finalmente, agrega que el elemento de la obligación tributaria que echa de menos el demandante, es el de la tarifa de retención en la fuente, cuando en realidad la tarifa aplicable para los pagos por honorarios y servicios de administración y dirección que preste la matríz en el país es la misma aplicable a los honorarios consagrada en las normas legales pertinentes (35% según el artículo 408 del Estatuto Tributario para rentas de capital y trabajo) y la remesa correspondiente también tiene establecida a nivel legal la tarifa (7% según el artículo 321 del Estatuto Tributario).

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4o de la Carta, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra el artículo 85 (parcial) de la Ley 223 de 1995.

Problema Jurídico

Sostiene el demandante, que siendo una exigencia para la deducibilidad de los gastos administrativos practicarle a la casa matriz las retenciones por impuesto de renta y remesas, la norma demandada está creando un impuesto en cabeza de las sociedades extranjeras no

declarantes del impuesto de renta, representado por las retenciones en la fuente, el cual además, no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 338 de la Carta Política para crear un impuesto, a saber, el sujeto pasivo, el hecho generador y la tarifa aplicable.

Cabe advertir que esta Corporación mediante sentencia No. C-115 de marzo 25 de 1993, MP. Dr. Fabio Morón Díaz, se pronunció sobre la constitucionalidad de las expresiones "regalías y explotación o" contenidas en el artículo 124 del Estatuto Tributario, hoy modificado por el artículo 85 de la Ley 223 de 1993, declarándolas ajustadas al ordenamiento superior.

En dicha oportunidad, en su parte sustancial indicó la Corte en relación con el contenido general del precepto, que:

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

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

(…)

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

pesar de su determinación como fuente de renta nacional en el numeral 7 del artículo 24 del Estatuto Tributario".

Examen del cargo

El artículo 338 de la Constitución Política 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".

Según el contenido del precepto parcialmente acusado, las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos a título de costo o deducción, las sumas pagadas o reconocidas a sus casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de regalías y explotación o adquisición de intangibles, siempre que sobre los mismos se practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas.

De conformidad con el artículo 20 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89), las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Por su parte, según el artículo 66 de la Ley 223 de 1995, se consideran ingresos de fuente

nacional los provenientes 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, así como los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o de "Know how" o de la prestación de servicios de asistencia técnica, ya sea que estos se suministren desde el exterior o en el país.

Así pues, los ingresos o regalías provenientes de la explotación de intangibles en el país para una sociedad extranjera o por la prestación de servicios de asistencia técnica, son objeto del impuesto de renta y complementarios únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Para efectos del recaudo del tributo mencionado, el legislador ha previsto el sistema de la retención en la fuente (artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario), con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y complementarios, para lo cual el Gobierno Nacional, al tenor del artículo 365 del Decreto 624 de 1989 determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes.

Se ha considerado por esta Corporación, "que la retención en la fuente es un sistema de recaudo anticipado de la obligación tributaria que se consolida al finalizar el respectivo período gravable; es pues, un modo de extinguir la obligación tributaria, y para el constituyente es la forma de cumplimiento anticipado de la misma. De esa forma, entendida como imposición en el origen, le permite al Estado recibir los impuestos a que tiene derecho en el mismo momento en que el contribuyente obtiene el ingreso susceptible de ser gravado y como tal, sujeto a retención" (Sentencia No. C-397 de 1994 MP. Dr. Hernando Herrera Vergara).

Como lo señala el Agente del Ministerio Público, la medida adoptada en el precepto acusado, si bien permite la deducción de ciertos pagos a la casa matriz para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, está trasladando la carga tributaria a una renta nacional

producida por la filial o sucursal, pero que se descuenta de los pagos que esta última debe hacer a su matriz. El propósito perseguido es proteger la inversión extranjera, fortaleciendo el recurso humano y técnico nacional y permitiendo un desarrollo económico sostenido.

Resulta entonces, de conformidad con lo anteriormente anotado, que los pagos que se hagan a las casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección, así como aquellos que se reconocen por regalías y explotación o adquisición de intangibles, son deducibles de sus ingresos a título de costo o deducción, siempre y cuando que sobre dichos pagos se haya practicado la respectiva retención en la fuente del impuesto sobre la renta y remesas, y además, que el mismo constituya ingreso de fuente nacional para quien lo percibe.

Por lo tanto, si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y por ende están sometidos a retención en la fuente, serán deducibles para quien los paga, obviamente entratándose de ingresos considerados de fuente nacional; por el contrario, si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y por consiguiente no son gravables por el mecanismo de la retención, no serán deducibles de la renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia.

En este sentido, comparte la Sala el criterio expresado por el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, según el cual si se parte de la premisa de que la casa matríz y filial o subsidiaria constituyen una misma persona, es obvio que cuando la subordinada reconoce pagos hechos por la casa matríz por concepto de gastos, estos pagos constituyen una transferencia de ingresos o utilidades obtenidas en Colombia hacia el exterior, y por lo tanto debe estar gravado con el impuesto de remesas, que como ya se anotó, se recauda a través del mecanismo de la retención en la fuente, porque al realizar el respectivo pago por cualquiera de estos conceptos está generando un ingreso de fuente nacional para quien lo recibe, razón por la cual, mal puede, como se pretende por el demandante, confundirse el simple mecanismo de recaudo del tributo con el impuesto mismo.

De otra parte y para desvirtuar el cargo esgrimido en la demanda, estima la Corte necesario precisar si para el caso de los pagos deducibles de que trata el precepto acusado, el impuesto está o no establecido por la ley. Es decir, si la retención que se ordena practicar

sobre los pagos que efectúa la filial o sucursal de sociedad extranjera a la casa matriz, constituye por sí un impuesto, o si se trata simplemente de un sistema de recaudo anticipado de la obligación tributaria.

Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 85 de la Ley 223 de 1995 acusado, consagra dos tipos distintos de pagos que se hacen a las matrices u oficinas en el exterior por parte de sus filiales o sucursales, los cuales son deducibles del impuesto de renta y complementario de remesas: a) los gastos de administración o dirección, y b) los ingresos por concepto de regalías y explotación o adquisición de intangibles.

En cuanto hace a las cantidades pagadas o reconocidas a las casas matrices u oficinas del exterior por concepto de regalías y explotación o adquisición de intangibles, el impuesto se encuentra establecido por la ley, por cuanto los pagos por intangibles que se explotan en Colombia son gravables dado su carácter de ingreso de fuente nacional, como así lo dispone el numeral 7o. del artículo 24 del Estatuto Tributario, razón por la cual existiendo impuesto, en consecuencia puede haber retención, pues ésta es accesoria a lo principal -que es el impuesto-. Dicho precepto dispone 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 (…). Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:

(…)

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 en el país (…)" (negrillas y subrayas fuera de texto).

Lo anterior tiene además respaldo en la jurisprudencia de esta Corporación (sentencia No. C-115 de 1993), en virtud de la cual se declaró la exequibilidad de las expresiones "regalías y explotación o" contenida en el precepto sub-examine.

De esta manera, con respecto a las cantidades pagadas o reconocidas a las casas matrices por concepto de gastos de administración o dirección, es necesario determinar en cada caso

concreto si se trata de un ingreso de fuente nacional o extranjera.

Así pues, cuando el servicio es prestado en el exterior y genera un gasto administrativo, no puede considerarse de fuente nacional, pues según el mismo artículo 24 del Estatuto Tributario, el servicio de administración en el exterior no es gravable, ya que no aparece señalado como un ingreso de fuente nacional.

Por el contrario, es de fuente nacional aquella cantidad pagada o reconocida a una filial o sucursal de una sociedad extranjera por un servicio que se realizó en Colombia, ya que como lo advierte la disposición mencionada, "se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de (…) la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria".

En tal virtud, se entiende ajustada al ordenamiento constitucional la expresión "por concepto de gastos de administración o dirección", siempre y cuando dichos servicios sean prestados dentro del territorio colombiano; es decir, que sean de fuente nacional.

En caso contrario, si los gastos de administración o dirección son prestados en el exterior, y por consiguiente son de fuente extranjera, se infringen los ordenamientos superiores, ya que en este evento la retención en la fuente se convertiría en un impuesto, lo cual a todas luces vulnera la Carta Política, pues al no existir norma sustantiva creadora de un impuesto, se viola el artículo 338 constitucional.

Conforme a lo anteriormente anotado, la expresión acusada no quebranta los preceptos de la Carta Fundamental, pues al establecerse como condición para la deducibilidad de los ingresos de las filiales o sucursales subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras a título de costo o deducción por concepto de gastos de aministración o dirección y por regalías y explotación o adquisición de intangibles, el que se haya practicado la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas, no se está creando un impuesto nuevo, como lo interpreta el actor, sino simplemente determinando la forma como procede la deducción de los ingresos para estas sociedades extranjeras al momento de pagar el respectivo impuesto de renta y remesas en desarrollo de las actividades propias de su objeto social.

No se trata por consiguiente, de la creación de un nuevo impuesto, sino de aquel que ya

existe en la ley – artículo 20 del Estatuto Tributario – a cargo de las sociedades extranjeras, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional, condicionando la deducibilidad de sus ingresos a título de costo o deducción, a las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior por concepto de gastos de administración o dirección y por regalías y explotación o adquisición de intangibles, a la práctica de la retención en la fuente, circunscrita, claro está, a que la renta sea de fuente nacional.

De otro lado, no se viola el artículo 338 superior, dado que los elementos del impuesto de renta y complementarios de remesas, aunque no están reiterados en el artículo sub-examine, hacen parte del conjunto de disposiciones que conforman el Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989-. Cabe advertir que lo que el precepto hace es deducir para efectos del impuesto de renta, las transferencias que hayan sido afectadas por la retención en la fuente.

En conclusión, los pagos que las filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras hacen a sus casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección y por regalías y explotación o adquisición de intangibles, generadores de renta en el territorio colombiano, se encuentran sometidos a retención en la fuente por concepto del impuesto de renta y complementario de remesas, por lo que no puede afirmarse que el artículo 85 de la Ley 223 de 1995 esté creando un nuevo impuesto de renta a las regalías y a los gastos pagados a la casa matriz en el exterior, sino que por el contrario, está condicionando su deducibilidad a la práctica de la retención en la fuente cuando las rentas sean de fuente territorial colombiana.

En virtud de lo expuesto, la Corte declarará la exequibilidad de la expresión acusada, siempre que se entienda que los pagos que se hacen a las casas matrices u oficinas del exterior por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, que son deducibles de sus ingresos a título de costo o deducción, son aquellos de fuente nacional.

VI. DECISION

En mérito de lo expuesto la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del Señor Procurador General de la Nación (E) y cumplidos los trámites previstos por el Decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

R E S U E L V E :

Declárase EXEQUIBLE la expresión “siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas”, contenida en el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, en los términos señalados en la parte motiva de esta providencia.

Comuníquese, cópiese, notifíquese, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General