

Sentencia C-715/03

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Sentencia de inexequibilidad en Estatuto Tributario/COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Deducción, pagos o abonos en cuenta realizadas a personas naturales, jurídicas u otro tipo de entidad preconstituída

Referencia: expediente D-4486

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”

Demandante: Paul Cahn-Speyer W.

Magistrado Ponente :

Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA.

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de agosto 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 por el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241-4 de la Constitución Política el ciudadano Paul Cahn-Speyer W., presentó demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

Por auto de 7 de marzo del año 2003, el magistrado sustanciador admitió la demanda presentada, y ordenó fijar en lista la norma acusada. Así mismo, se dispuso dar traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto y comunicó la iniciación

del asunto al señor Presidente de la República y al señor Presidente del Congreso de la República.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de las normas demandadas, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 45.046 de 27 de diciembre de 2002. Se subraya lo acusado.

“Ley 788 de 2002

(diciembre 27)

“Artículo 82. Otros pagos no deducibles. Adiciónase un párrafo 2° al artículo 124-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Párrafo 2°. No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada 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, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y remesas”.

Este tratamiento no les será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que hayan sido registrados antes de la vigencia de la presente ley que se realicen a entidades financieras con ocasión de créditos registrados ante el Banco de la República”.

“Artículo 83. Adiciónase el artículo 408 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

“Párrafo. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan un 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, o 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 (35%), sin perjuicio de la aplicación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas, a la tarifa del 7%”.

III. LA DEMANDA

El ciudadano Paul Cahn-Speyer W., demandó la inconstitucionalidad de los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002, por considerarlos contrarios a los artículos 338, 150, numerales 12 y 16, 6, 9, 13, 226, 227 y 333 de la Constitución Política.

A juicio del demandante las disposiciones acusadas vulneran el artículo 338 y el artículo 150-12 de la Carta Política, pues esas normas superiores son estrictas en disponer que en tiempos de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales, pueden imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Así mismo, continúa el actor, el artículo 338 superior ordena que los elementos esenciales configurativos de los tributos deben ser establecidos en forma directa por esos órganos representativos, eliminando cualquier posibilidad de que autoridades distintas como el Gobierno Nacional o la OCDE, puedan establecer los elementos de los tributos. Aduce que la Constitución Política de manera excepcional faculta al Ejecutivo para imponer tributos durante los estados de excepción, pero con efectos temporales.

Considera que los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002, delegan en el Gobierno Nacional la elaboración de “listas negras” sobre los denominados “paraísos fiscales”, de suerte que la contratación por parte de domiciliados y residentes en Colombia “con personas o entidades constituidas, localizadas o en funcionamiento en los paraísos fiscales determinados por el Gobierno Nacional altera de manera dramática la determinación de las bases gravables y de la tarifa en el impuesto de renta”. Agrega que en el mismo yerro constitucional incurren las disposiciones acusadas al establecer, adicionalmente y con los mismos efectos, la remisión a las “listas negras” elaboradas por la OCDE para sus propios fines.

El artículo 82 acusado, exige para la procedencia de costos y deducciones por concepto de pagos o abonos hechos a una persona localizada en uno de los denominados paraísos fiscales, que se realice retención en la fuente, independientemente que se trate o no de una renta de fuente nacional. Esa situación, en concepto del demandante, afecta la base gravable por cuanto si no se acepta un costo o gasto, necesariamente se incrementa la renta líquida del contratante nacional, por el solo hecho de haber realizado una operación con alguien que se encuentra ubicado en un lugar incluido entre las listas negras elaboradas por el Gobierno o por la OCDE.

Por su parte, el artículo 83 de la Ley 788 de 2002 que ahora se demanda, afecta la tarifa del impuesto de renta del contratista ubicado en un paraíso fiscal, cuando un contratante nacional le efectúe pagos por conceptos gravables en Colombia, por cuanto establece para todos los casos la obligación de practicar la retención en la fuente a título de impuesto de renta a la tarifa del 35% y de impuesto de remesas al 7%.

Añade el actor que si las retenciones en la fuente a que se refiere el artículo 83 acusado no se realizan, los costos y gastos en que incurra el contratante en Colombia, no le serán deducibles con lo cual se afecta su base gravable, en virtud de lo dispuesto por el artículo 82 demandado. Manifiesta que se desconoce el principio democrático de la representación en la imposición de tributos, cuando se delega a través de las normas acusadas, al Gobierno Nacional y a la OCDE la facultad de señalar directa o indirectamente sujetos activos, pasivos y hechos gravables, como consecuencia de la fijación arbitraria de países de menor tributación por medio de guías de precios de transferencia y paraísos fiscales, obviando así mismo el principio de extraterritorialidad de la ley al quedar expuestos a ser gravados nuevos hechos y sujetos que no ejercen actividades en el país. Así, cuando el legislador se desprende de la potestad de establecer en forma directa las bases gravables otorga una facultad arbitraria tanto al Gobierno como a la OCDE.

Los móviles del legislador para consagrar las normas demandadas no fue otro que combatir la elusión y evasión fiscales mediante paraísos fiscales. Con todo, ese propósito no guarda relación con la OCDE, como quiera que la gran mayoría de países suscritos y adheridos a ese organismo, poseen jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal.

Expresa el actor, que el Gobierno y el Congreso desatendieron las recomendaciones hechas por la Misión del Ingreso Público, en el sentido de proponer la adopción de un esquema de retención en la fuente sobre pagos efectuados a paraísos fiscales previamente determinados por medio de un sistema de presunciones legales, similar al adoptado por la legislación fiscal mexicana. Adicionalmente, considera que omitieron informarse sobre cómo otros países combaten la elusión y evasión fiscales “que evidentemente se propaga a través de la utilización de jurisdicciones de baja o nula imposición”.

Para el actor, por el solo hecho de que en virtud de lo preceptuado por el artículo 82 demandado, se deriven mayores y diferentes bases gravables de impuestos para los

contribuyentes nacionales que contraten con personas que se encuentren en países de baja imposición fiscal, implica una violación al derecho a la igualdad que establece el artículo 13 de la Constitución Política. Lo mismo acontece, cuando el artículo 83 también acusado, impone a las personas ubicadas en paraísos fiscales la obligación de pagar el impuesto de renta en Colombia a tarifas altamente superiores a las de los demás contribuyentes.

Finalmente, en concepto del demandante, las normas acusadas vulneran el derecho a la libre competencia económica que establece el artículo 333 de la Carta Política, en tanto se generan desigualdades de trato ya que se afectan decisivamente las condiciones de mercado y la rentabilidad efectiva de las empresas.

IV. COADYUANCIA DE LA DEMANDA

El ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón interviene para coadyuvar la demanda presentada contra los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002, aduciendo para el efecto los siguientes argumentos:

El artículo 82 acusado vulnera el artículo 338 de la Constitución Política, pues al prohibir la deducción de costos y deducciones por los pagos realizados a personas naturales o jurídicas, localizadas o en funcionamiento en países declarados paraísos fiscales por el Gobierno Nacional o la OCDE, se estaría trasladando la competencia exclusiva que tiene en ese caso el Congreso de la República para determinar en forma directa el sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable, hecho generador y tarifa del impuesto de renta.

Aceptar esos costos y deducciones bajo la condición de practicarse la retención en la fuente, no lo sustrae de su inconstitucionalidad, como quiera que en la medida que se adopte para esos fines las listas que periódicamente elabora la OCDE “no serían aceptables esos pagos, por el solo hecho de estar incluidas en esos listados”

Con el artículo 82 acusado vigente, el Gobierno Nacional comparte la facultad impositiva con el Congreso, en la fijación de la base gravable del impuesto de renta y complementarios, situación que ni siquiera en virtud de facultades extraordinarias está permitido (art. 150-10 C.P.).

Lo mismo sucede, añade el coadyuvante, con el artículo 83 demandado, en el cual se fija un

retención en la fuente del 35% a manera de impuesto de renta y del 7% por impuesto de remesas, para los pagos o abonos en cuenta que por cualquier concepto constituyan ingreso gravado para su beneficiario y, se encuentren localizados o en funcionamiento en los denominados paraísos fiscales.

Se viola el artículo 150-16 de la Carta Política, pues se estaría incorporando en una ley ordinaria recomendaciones y listados de países de baja imposición fiscal “cuyos efectos en caso de querer ser adoptados en nuestro país, debería ser objeto de un Tratado Internacional, siguiendo un trámite y formalidades diferentes a las llevadas a cabo mediante la cuestionada ley”.

Por último, manifiesta que se presenta un tratamiento discriminatorio para los contribuyentes del impuesto de renta que tienen vínculos comerciales, económicos o financieros con personas naturales o jurídicas del exterior, ubicadas en paraísos fiscales, pues en la medida en que sean incluidos en las listas de la OCDE o del Gobierno Nacional, no van a poder deducir sus costos y deducciones o a someterlos a tarifas superiores a las de los demás contribuyentes que no realizan esas transacciones. Se vulnera también el artículo 333 superior, pues se restringe y obstruye la libertad económica de esas empresas sin justificación razonada y valedera, sino por el contrario, derivado de la decisión unilateral de un organismo como la OCDE, con el cual no se tiene ningún acuerdo ratificado legalmente por Colombia, o del propio Gobierno.

Por esas razones solicita la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

V. INTERVENCIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

La apoderada de la entidad interviniente, solicita a esta Corporación desestimar los cargos presentados en contra de los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 y, en consecuencia, declarar su constitucionalidad. Expone como fundamentos de su solicitud los que a continuación se resumen:

No resulta cierta la afirmación del actor en el sentido de que las normas demandadas hayan facultado al Gobierno Nacional y a la OCDE para fijar los elementos de los tributos, pues se trata de una facultad legislativa en materia impositiva exclusiva del Congreso de la

República.

De la lectura detenida de los artículos 82 y 83 demandados, se observa, aduce la entidad interviniente, que no son ni el Gobierno Nacional ni la OCDE los que cuentan con la facultad de imponer a su arbitrio las reglas que conducen al desconocimiento de costo y deducciones, por cuanto esas reglas se encuentran determinadas de manera clara por el legislador. En efecto, a su juicio, sólo se efectuó una remisión tanto a la OCDE como al Gobierno, a efectos de contar con los elementos para establecer qué países pueden ser considerados como paraísos fiscales y cuáles como jurisdicciones de menor imposición. Así, deduce la apoderada de la entidad interviniente, que el demandante no realizó una interpretación “contextualizada” de los artículos que ataca, como quiera que la obligación principal, esto es, el impuesto sobre la renta, se encuentra claramente determinada con todos sus elementos en normas vigentes anteriores a la Ley 788 de 2002, y los artículos que se acusan simplemente establecen unos elementos de referencia “como lo son algunos datos indicativos suministrados por el Gobierno Nacional y por la OCDE”. Esos datos referenciales deben ser suministrados conforme lo dispuso la ley demandada, por el Gobierno Nacional o por la OCDE, teniendo en cuenta que esos puntos de referencia son cambiantes a nivel global, de ahí que sería imposible determinarlos en la ley.

Luego de citar apartes de la sentencia C-086 de 1998, expresa la apoderada de la entidad interviniente, que no se puede considerar que el legislador esté otorgando al Gobierno Nacional y la OCDE, la facultad de legislar en materia tributaria por el hecho de haber establecido una remisión a las recomendaciones que en materia de paraísos fiscales o de jurisdicciones de menor imposición emitan las entidades señaladas. Por el contrario, agrega, el Congreso lo hace con el fin de establecer un instrumento para hacer efectiva la aplicación del tributo, sin que eso constituya una contradicción con el principio constitucional de legalidad.

Ahora bien, según la interviniente los argumentos expuestos por el ciudadano demandante insinúan un otorgamiento oculto o tácito por parte del legislador de facultades extraordinarias al Ejecutivo, lo cual no puede ser entendido de esa manera, por cuanto como lo establece el artículo 150-10 de la Constitución, esas facultades no pueden ser conferidas para establecer tributos de carácter permanente. De la misma manera, esas facultades deben ser explícitas, versar sobre temas específicos, no prohibidos por la Constitución y no

pueden ser permanentes.

Por otra parte, aduce que los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 no vulneran el principio de legalidad de los tributos, pues, contrario a lo afirmado por el actor no se altera la base gravable ni la tarifa del impuesto de renta, como quiera que la norma establece que solamente operará los costos y las deducciones cuando se haya efectuado la retención en la fuente por concepto del impuesto de renta. Siendo ello así, el objetivo de las normas es desincentivar las tácticas evasivas que utilizan los paraísos fiscales, en tanto se consagra que sólo serán deducibles o llevados como costos los pagos realizados a beneficiarios bien sean personas naturales o jurídicas, que tengan residencia o estén constituidas en esos “paraísos fiscales”, determinados por el Gobierno Nacional o por la OCDE, si se les ha practicado la retención por concepto de impuesto sobre la renta.

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 3204 de 29 de abril de 2003, rindió su concepto en los siguientes términos:

El Ministerio Público inicia su intervención explicando brevemente los fines de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo OCDE, señalando que se trata de una organización que ha reorientado sus trabajos en busca de asegurar la transparencia de los contribuyente a nivel mundial, a partir del intercambio de información en relación con paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición y, con el propósito de que las transacciones entre vinculados económicos sean reales en materias de precios. Añade que los estudios técnicos realizados por el OCDE, contribuyen a evitar la evasión en la medida en que resulta en extremo complejo que en forma individual y aislada los países puedan contar con informaciones completas acerca de la tributación internacional.

A continuación, el Procurador General de la Nación se refiere a los denominados precios de transferencia, los cuales, expresa, son una forma de establecer la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se celebren operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas. Expresa que esa figura fue introducida en el ordenamiento tributario colombiano mediante la Ley 788 de 2002, ante la necesidad de consagrar instrumentos tendientes a evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, pues la manipulación de esos precios se puede presentar de dos maneras, a

saber: transfiriendo sus utilidades de un país con alta tributación a paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición; y, transfiriendo utilidades que son susceptibles de ser gravadas a un vinculado que presente pérdidas fiscales.

Explica someramente la forma de determinar la base gravable del impuesto de renta y complementarios a través de esa figura y, concluye que los precios de transferencia no son un tributo como tal, porque se trata simplemente de una forma de determinar la base gravable del referido impuesto “cuando se realicen operaciones entre vinculados económicos, de suerte que los elementos de la obligación tributaria principal ya han sido determinados directamente por el legislador y consagrados en el libro primero del Estatuto Tributario”.

A juicio del Procurador General de la Nación, el órgano de representación popular debe fijar los elementos del impuesto. Con todo, agrega, que la regulación de aspectos de naturaleza eminentemente técnica, escapan a la órbita legislativa. Siendo ello así, las normas legales acusadas son razonables a la luz de la Carta Política, si se tiene en cuenta que el señalamiento de jurisdicciones de menor imposición, como la estructuración de guías de precios de transferencia “para empresas multinacionales y administraciones fiscales, son aspectos eminentemente técnicos y administrativos que obedecen a estudios continuos y que por lo tanto escapan a la órbita del legislador”; pretender entonces que el legislador regule directamente dichos aspectos, contraría la naturaleza misma de los precios de transferencia.

Así las cosas, manifiesta que al artículo 82 acusado se le pueden dar dos lecturas: la primera de ellas, que la norma sólo establece una exigencia para que procedan los costos y las deducciones, “exigencia que consiste en que se haya practicado la retención en la fuente cuando haya lugar a ésta, es decir, cuando se trate de rentas de fuente nacional, caso en el cual la norma no contraría la Carta Política”. La segunda lectura que hace el Ministerio Público y, según la cual el artículo 82 de la Ley 788 de 2002 resultaría contraria a la Constitución, la explica en el sentido de que para la procedencia de los costos y deducciones por concepto de pagos o abonos hechos a una persona que se encuentre localizada en uno de los denominados “paraísos fiscales”, se establece la obligación de realizar la retención en la fuente, independientemente que se trate o no de una renta de fuente nacional.

En efecto, considera el Procurador General de la Nación, que de esa lectura, que además es la que realiza el ciudadano demandante, no se vulnera únicamente el artículo 338 superior, sino los principios de la buena fe y la igualdad (C.P. arts. 83 y 13). El primero de ellos porque se parte de la base de que siempre que el contribuyente realiza una operación con cualquier persona, bien sea natural o jurídica, que se encuentre ubicada en un paraíso fiscal “es porque tiene el propósito de eludir sus obligaciones con el fisco”. Y, se vulnera el artículo 13 de la Constitución, en la medida en que a la persona que se le hace el pago o abono en cuenta, no está en un paraíso fiscal, no se le hace retención en la fuente por no tratarse de un ingreso de fuente nacional, “pero en cambio a los que están en dicha jurisdicción se les debe aplicar la retención aun cuando no sea renta de fuente nacional, para que se acepte la deducción del costo o gasto”.

Considera entonces el Ministerio Público, que el artículo 82 demandado, está ajustado a la Carta Política, en el entendido de que no serán constitutivos de costo o deducción, los pagos o abonos en cuenta realizados a las personas ubicadas en un paraíso fiscal “cuando no se hubiere realizado la retención en la fuente en los casos en que ésta proceda”.

Por otra parte, en relación con la acusación presentada en contra del artículo 83 de la Ley 788 de 2002, considera el Procurador General de la Nación, que esa disposición vulnera los principios de igualdad y buena fe, consagrados en los artículo 13 y 83 del Estatuto Fundamental.

Fundamenta su aseveración, aduciendo que contrario a lo que sucede frente al artículo 82 acusado, al que se le puede hacer una lectura que se ajuste a las disposiciones superiores, el artículo 83 referido, sólo admite una lectura, cual es que se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a una tarifa del 35%, sin perjuicio de la retención en la fuente por concepto de remesas a la tarifa del 7% “todos los pagos o abonos realizados a una persona residente o localizada en un paraíso fiscal y que constituyan ingreso gravado para ella, pero sin tener en cuenta si se trata de un ingreso de fuente nacional o extranjera”.

Esa situación, a su juicio, desconoce el artículo 13 de la Constitución, porque cuando las personas a quien se les hace el pago o abono en cuenta no están ubicada en un paraíso fiscal “no se les retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero en cambio, a

las que están en dicha jurisdicción, por ese solo hecho, se le aplica la retención en comento aun cuando no constituya una renta de fuente nacional, lo cual a primera vista establece un trato diferente que carece de toda justificación razonable y proporcional". Se viola el principio de la buena fe, en tanto el legislador infiera que siempre que se realiza una operación económica con una persona que se encuentre ubicada en un paraíso fiscal, lo hace con el ánimo de defraudar al fisco "y por ello aun cuando dicha persona no esté llamada a tributar en Colombia porque no es una renta de origen nacional se exige la práctica de la retención en la fuente, so pena de no deducir el costo o gasto respectivo".

VII. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como la que se acusa en la demanda que se estudia.

2. Cosa juzgada constitucional

Teniendo en cuenta que esta Corporación mediante sentencia C- 690 de 2003, Magistrado Ponente, Rodrigo Escobar Gil, declaró la inexequibilidad de los artículos 260-6 y 260-9, del párrafo 2° del artículo 124-1 y del párrafo del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002, encuentra la Corte que ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

VIII. DECISION

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

RESUELVE

ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C- 690 de 12 de agosto de 2003.

Notifíquese, comuníquese, 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

ALVARO TAFUR GALVIS Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor MARCO GERARDO MONROY CABRA, no firma la presente sentencia por encontrarse en permiso debidamente autorizado por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General