

Sentencia C-945/03

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Configuración

Referencia: expediente D-4579

Normas Acusadas: Artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002

Demandantes: Jaime Alberto Vargas Cifuentes y Andrés Felipe Parra Ramírez

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D. C., quince (15) de octubre de dos mil tres (2003).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, los ciudadanos Jaime Alberto Vargas Cifuentes y Andrés Felipe Parra Ramírez demandaron los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de diciembre de 2002, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

El magistrado sustanciador admitió la demanda de la referencia por medio de auto del veinticuatro (24) de abril de 2003, sólo por el cargo según el cual las normas acusadas eran contrarias al artículo 338 de la Constitución y la inadmitió en cuanto al cargo de acuerdo con el cual las mismas vulneran el artículo 363 Superior. Por esta razón, se concedió a los demandantes un término de tres días para corregirla. La demanda no fue corregida respecto del cargo no admitido en el auto mencionado.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de

constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas acusadas:

Ley 788 de 2002

(Diciembre 27)

por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

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

“Párrafo 2. No serán constitutivos de costo o deducción los pago 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 le será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que hayan sido registrados antes de la vigencia de la presente ley que se realice 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 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%)”.

III. LA DEMANDA

Los demandantes consideran que los artículos 82 y 83 de la Ley 788 vulneran el artículo 338 Superior dado que otorgan al Gobierno Nacional la facultad de determinar qué países son “paraísos fiscales”, sin que para ello el legislador haya señalado las pautas o criterios a los cuales se debe ceñir el Gobierno para el ejercicio de la facultad referida. Se observa así que los artículos acusados no determinan con claridad los elementos esenciales del tributo descritos en el artículo 338 Superior. De esta forma, se delega en el Gobierno Nacional y en una entidad de carácter internacional –la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo, OCDE– la facultad de definir los países que serán calificados como paraísos fiscales.

1. Intervención del Ministerio del Interior y de Justicia

Este Ministerio intervino por medio de apoderada para defender la exequibilidad de las normas acusadas.

Señala que, según la OCDE, la expresión ‘paraíso fiscal’, “hace referencia en un sentido usual, a aquellos territorios o estados que se caracterizan por la escasa o nula tributación a que se someten por determinadas personas o entidades que, en dichas jurisdicciones encuentran su cobertura o amparo”¹. Así pues, la designación de un país como paraíso fiscal no depende de decisiones internas colombianas “sino de las eventuales modificaciones que cada país haga o pueda hacer al sistema tributario [de manear que] resultaría un desgaste excesivo para el Congreso de la República señalar por vía legislativa, todos y cada uno de los cambios que se hagan de la lista existente como consecuencia de reformas internas de cada país, y que generarían la inclusión o exclusión de un país de dicha lista”².

Así pues, razones de “operatividad efectiva en el plano de lo real”³ sustentan la exequibilidad de las normas acusadas, las cuales, en todo caso, no confieren al Gobierno Nacional la facultad de legislar en materia tributaria.

2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Este Ministerio intervino por medio de apoderada para defender la exequibilidad de las

normas acusadas.

La interviniente cita un aparte de la Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) relativo al amplio margen de configuración del que dispone el legislador en materia tributaria, conforme con el artículo 338 de la Constitución. Luego sostiene que el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, permite incluso que se consagren “régimenes de excepción, por razones de política económica y con el fin de adecuar la legislación Colombiana a las actuales tendencias internacionales”⁴.

Ahora bien, las normas acusadas no facultan al Gobierno para que legisle en materia tributaria sino que fijan un marco con base en el cual él puede hacer uso de su facultad reglamentaria, de acuerdo con los criterios técnicos adoptados por una entidad multinacional, a saber, la OCDE. En efecto, “el Congreso de la República, al remitir al Gobierno Nacional y a la OCDE la declaración de paraísos fiscales, no le delegó la determinación de elementos esenciales del tributo, pues tanto los sujetos a los que será aplicado el régimen especial de deductibilidad de pagos y abonos en cuenta realizados a paraísos fiscales, como la tarifa de retención en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta, ganancias ocasionales y remesas aplicable a éstos, fueron señalados de manera y clara por el legislador en las normas acusadas”⁵.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el artículo 122 del Estatuto Tributario, limita los costos o deducciones por expensas en el exterior al 15% de la renta líquida del contribuyente. De esta forma, se tiene que las disposiciones acusadas contemplan un régimen excepcional para evitar prácticas contrarias al deber de tributar.

La interviniente presenta también argumentos orientados a mostrar que las normas acusadas no vulneran el artículo 363 de la Constitución. Sin embargo, dado que la demanda de la referencia sólo fue admitida por el cargo según el cual los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 vulneran el artículo 338 Superior, la Corte no resumirá los argumentos que se exponen sobre el particular.

3. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Esta Dirección intervino por medio de apoderada para defender la exequibilidad de las

normas acusadas.

La interviniente sostiene que las normas acusadas responden a las necesidades de una economía global. Ahora bien, de su lectura se deduce que “no son el Gobierno ni la OCDE los que, como manifiesta el demandante, quedaron con facultades para que a su arbitrio señalaran las reglas que condujeran al desconocimiento de costo y deducciones, pues estas reglas se encuentran determinadas de manera clara por el legislador”⁶. Las normas acusadas se limitan a hacer una remisión para efectos de determinar los países que tienen la condición de paraísos fiscales y no autorizan ni permiten de forma alguna que el Gobierno o la OCDE determinen los elementos constitutivos de la renta. Por lo demás, es claro que las normas acusadas confieren al Gobierno una potestad cuyo desarrollo se adecua a la facultad reglamentaria de que dispone, según lo previsto en el artículo 189-11 de la Constitución.

La interviniente presenta también argumentos orientados a mostrar que las normas acusadas no vulneran el artículo 363 de la Constitución. Sin embargo, dado que la demanda de la referencia sólo fue admitida por el cargo según el cual los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 vulneran el artículo 338 Superior, la Corte no resumirá los argumentos expuestos por la interviniente sobre el particular.

V. INTERVENCIONES CIUDADANAS

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El ciudadano Luis Miguel Gómez Sjöberg intervino en representación del ICDT para solicitar que se declarara la inexecutable de las normas acusadas, por considerarlas violatorias de los artículos 150-12, 338 y 363 de la Constitución.

El interviniente señala que dicho instituto tuvo ya oportunidad de manifestarse sobre las normas acusadas, en desarrollo del proceso D-4454, adelantado ante esta Corporación. Con respecto al artículo 82 acusado, expresó: “no solamente la base gravable queda supeditada a la declaratoria de paraíso fiscal que haga la OCDE o el Gobierno Nacional, sino que crean nuevos sujetos pasivos, al someter a gravamen los pagos o abonos en cuenta, inclusive los no constitutivos de renta en Colombia, realizados a las entidades situadas en paraísos fiscales, con retenciones en la fuente tanto a título de renta como de remesas, lo cual a juicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, constituye una clara violación al principio de

reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución, de acuerdo con el cual sólo el Congreso, las Asambleas o los Concejos, pueden fijar, y ello en forma directa, los elementos de la obligación tributaria”7.

Más adelante, el interviniente expresa: “Situación similar se presenta en el artículo 83 en relación con la tarifa del impuesto, toda vez que si la OCDE o el Gobierno establecen que determinado país es paraíso fiscal, la tarifa aplicable es la que surge del hecho de la clasificación efectuada por un organismo diferente al Congreso”8.

Agrega que la norma es contraria a los principios de igualdad y equidad por da lugar a tratamientos discriminatorios.

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación (E) advierte que el Ministerio Público ya ha emitido concepto sobre las normas acusadas, en cumplimiento de los procesos D-4454 y D-4486. También solicita que se declare la exequibilidad condicionada del artículo 82 y la inexecuibilidad del artículo 83 de la Ley 788 de 2002.

Señala que “la OCDE es una organización intergubernamental que reúne a los países industrializados de economía de mercado, con el fin de promover políticas tendientes a: i) realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial; ii) contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo; y iii) contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales”.

En cuanto a los precios de referencia, indica que éstos constituyen un mecanismo para establecer la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas. Esta figura fue introducida por la Ley 788 de 2002 con el fin de evitar el manejo artificial o la manipulación de precios por entidades vinculadas.

Ahora bien, “las remisiones legislativas en tela de juicio son razonables a la luz de la Carta,

teniendo en cuenta que tanto 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 funcional del legislador”⁹.

Con base en estas consideraciones, la Vista Fiscal procede al análisis de constitucionalidad de las normas acusadas. Sostiene que el artículo 82 de la Ley 788 de 2002 es susceptible de dos lecturas diferentes. “La primera, es que el precepto tan solo 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 posible y la que la hace inconstitucional (lectura que le dan los demandantes y el ICDT) es que para que procedan los costos y deducciones por concepto de pagos o abonos hechos a una persona localizada en un paraíso fiscal, se establece la obligación de hacer retención en la fuente independientemente que se trate o no de una renta de fuente nacional. Con relación a esta segunda lectura del artículo acusado, encuentra el Despacho que más que la vulneración al artículo 338, lo que vulnera dicha norma son los principios de la buena fe (artículo 83 ibídem) y de igualdad (artículo 13 ibídem). El primero, porque se está partiendo de que siempre que el contribuyente realiza una operación con cualquier persona (natural o jurídica) que se encuentre ubicada en un paraíso fiscal es porque tiene el propósito de eludir sus obligaciones con el fisco. Y en segundo lugar, se vulnera el artículo 13 de la Carta, porque cuando la persona a quien se le hace el pago o abono en cuenta, no está en un paraíso fiscal, no se le retiene en la fuente por no ser 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. En ese orden, estima el Jefe del Ministerio Público, que el artículo 82 acusado, es constitucional 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”¹⁰.

Por su parte, “el artículo 83 no admite sino una lectura posible y es que se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a una tarifa de 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 localizadas en un paraíso fiscal y constituyan ingreso gravado para ella, sin tomar en cuenta si se trata de un ingreso de fuente nacional o extranjero”¹¹.

Lo anterior vulnera el principio de igualdad dado que respecto de los pagos o abonos en cuenta a establece tratamientos diferentes personas ubicadas en países que no son paraíso fiscal frente a personas que se encuentran en países que sí lo son.

VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-4 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda.

2. Cosa juzgada constitucional

En la Sentencia C-690 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), la Corte Constitucional resolvió “[d]eclarar la INEXEQUIBILIDAD de los artículos 260-6 y 260-9; del párrafo 2º 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”. En este orden de ideas, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional y así se resolverá disponiendo estarse a lo resuelto en la sentencia mencionada.

VIII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de 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 del 12 de agosto de 2003.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO

Secretario General (E)

EL SUSCRITO SECRETARIO GENERAL (E)

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor JAIME ARAUJO RENTERIA no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Web Magazine – Índice 1998, General y Temático (Nota de la interviniente; cfr. pág. 124 del expediente).

2 Folio 125 del expediente.

3 Cfr. folio 125 del expediente.

4 Folio 134 del expediente.

5 Folio 137 del expediente.

6 Folio 156 del expediente.

7 Folio 118 del expediente.

8 Folio 118 del expediente.

9 Folio 175 del expediente.

10 Folio 176 del expediente.

11 Folio 176 del expediente.