

Sentencia C-129/04

NORMA ACUSADA-Derogación expresa de inciso para la fecha de la decisión

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Inciso derogado expresamente para la fecha de la decisión

RETENCION EN LA FUENTE A INGRESOS CONSTITUTIVOS DE RENTA O GANANCIA OCASIONAL DEL EXTERIOR-Autorización al Gobierno para señalar porcentajes/**RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR**-Facultad para establecerla

No existe ningún impedimento constitucional para que el Legislador conceda al Ejecutivo la autorización de señalar la tarifa de la retención en la fuente para el caso en que los beneficiarios del ingreso en moneda extranjera están obligados a presentar declaración de renta. En efecto, para esta clase de beneficiarios la retención en la fuente no es el impuesto en sí mismo - como si lo es para los contribuyentes no obligados a declarar- sino tan sólo un mecanismo de pago anticipado del tributo que permite que lo pagado con antelación se impute al impuesto al momento de liquidarlo definitivamente, pudiendo incluso resultar un saldo a favor del contribuyente, saldo que le generaría el derecho a la devolución correspondiente. Por eso, no es necesario que la tarifa de la retención sea establecida directamente por el legislador, pudiendo ser fijada por el Ejecutivo sin que esta circunstancia implique el desconocimiento del principio constitucional de legalidad de los tributos.

RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR-No aplicación a ingresos por exportaciones de bienes o recibidos por servicios prestados siempre que divisas se canalicen a través del mercado cambiario

MERCADO CAMBIARIO-Concepto

RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR-Excepción de personas y entidades de derecho internacional público que tengan determinada calidad y no persigan finalidades de lucro/**RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR**-Excepción a las divisas en zonas de frontera por comerciantes establecidos en las mismas

RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR- Excepciones

CONVENIO CONSTITUTIVO DEL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL-Inexistencia de obligación de acatar lo dispuesto en las sesiones de un artículo

BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD-Condiciona/CONVENIO CONSTITUTIVO DEL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL EN MATERIA DEL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD-No forma parte

No todos los tratados internacionales adquieren categoría de normas superiores que condicionen la validez del derecho interno, sino únicamente aquellos que reconocen derechos humanos y prohíben su limitación en los estados de excepción, categoría a la cual no pertenece el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional. En efecto, mediante este Convenio se estableció dicho organismo internacional que pretende ser una institución permanente que proporcione un mecanismo para consultas y colaboración sobre problemas monetarios internacionales a los países suscriptores, a fin de facilitar la expansión y el desarrollo equilibrado del comercio internacional. Tales propósitos y objetivos nada tienen que ver con el reconocimiento de derechos humanos o con la prohibición de su limitación en estados de excepción, con el derecho internacional humanitario o con la fijación de límites al territorio nacional. En tal virtud no puede ser incluido dentro del bloque de constitucionalidad.

RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR-Excepciones establecidas en atención a la naturaleza del ingreso

EXENCION O BENEFICIO TRIBUTARIO-Creación, modificación y suspensión

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Amplitud/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE BENEFICIO TRIBUTARIO-Escrutinio flexible

La potestad de configuración legislativa ha sido reconocida como muy amplia en materia de política tributaria, de manera tal que la creación de exenciones u otros beneficios tributarios (como puede serlo el no estar obligado a efectuar un pago anticipado del impuesto), en principio no pueden entenderse como contrarios al orden económico justo, no obstante lo cual deben estar justificadas a partir de razones constitucionales y respetar los derechos fundamentales, especialmente el derecho a la igualdad. Ahora bien, dada la amplia libertad que le ha sido reconocida al legislador en estas materias, el escrutinio que debe adelantar el juez constitucional debe ser flexible.

BENEFICIO EN RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR-No sujeción al pago del impuesto se concede en situaciones de hecho particulares y distintas

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Escogencia entre diversas alternativas al momento de ejercer el poder de imposición

La Corte ha reconocido que el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria le permite no sólo definir la política tributaria, sino escoger entre diversas alternativas legislativas al momento de ejercer el poder de imposición. Estas diferentes alternativas obran como instrumentos que le hacen posible cumplir los objetivos políticos que persigue. Así, las normas tributarias vienen a ser herramientas en manos del Congreso que le permiten intervenir la economía para fomentar ciertas actividades económicas de interés social, desincentivar otras, redistribuir el ingreso, etc. Las exenciones, los beneficios, las tasas reducidas, cuando persiguen objetivos constitucionales, son estos instrumentos o herramientas de la política tributaria. Mientras consulten parámetros de proporcionalidad, están justificados por los objetivos superiores que persiguen.

BENEFICIO EN RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR-Promoción de exportaciones y de bienes y servicios

BENEFICIO TRIBUTARIO EN IMPUESTO DE RENTA O DE GANANCIA OCASIONAL-Excepción al pago anticipado para beneficiarios de pagos o abonos en cuenta del exterior que sean declarantes

BENEFICIO TRIBUTARIO PARA BENEFICIARIOS DE INGRESOS EN MONEDA EXTRANJERA DEL EXTERIOR-Intermediarios del mercado cambiario

BENEFICIO TRIBUTARIO EN RETENCION EN LA FUENTE POR INGRESOS DEL EXTERIOR-Condicionamiento que operación de cambio se realice a través del mercado cambiario

la Corte no estima que sea discriminatorio el condicionamiento según el cual es requisito que la operación de cambio se realice a través del mercado cambiario para que opere el beneficio tributario que la norma acusada concede. Al contrario, considera que es una medida de fomento a dicho mercado, justificada por los objetivos constitucionales que a través de él se consiguen, y que no tienen el alcance de sacrificar el derecho a la igualdad de quienes realizan transacciones a través del mercado libre; uno y otro escenario –el mercado cambiario y el libre- constituyen situaciones de hecho y aun jurídicas distintas, llamadas a ser reguladas en manera también diferente.

Referencia: expediente D-4751

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y

modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998.

Actor: Julián Gómez

Magistrado Ponente:
Dr. MARCO GERARDO MONROY
CABRA

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de febrero de dos mil cuatro (2004).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente Sentencia con base en los siguientes,

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Julián Gómez, actuando en nombre propio y haciendo uso de los derechos consagrados en los artículos 40 numeral 6° y 95 numeral 7° de la Constitución Política, demandó el artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998, por estimar que resulta contrario al preámbulo y a los artículos 13, 150 numeral 16°, 226, 227 y 333 de la Constitución Política.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma acusada:

“Decreto 624 de 1989

“30 de marzo

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

“El Presidente de la República de Colombia

“En ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5°, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 42 de 1987, y oída la comisión asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

Decreta:

“Artículo 366-1. (Adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998). **Facultad para establecer retención en la fuente por ingresos del exterior.** Sin perjuicio de las retenciones en la fuente consagradas en las disposiciones vigentes, el Gobierno Nacional podrá señalar porcentajes de retención en la fuente no superiores al treinta por ciento (30%) del respectivo pago o abono en cuenta, cuando se trate de ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional, provenientes del exterior en moneda extranjera, independientemente de la clase de beneficiario de los mismos.

“La tarifa de retención en la fuente para los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior, constitutivos de renta o ganancia ocasional, que perciban los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es del 3%, independientemente de la naturaleza de los beneficiarios de dichos ingresos. La tarifa de retención en la fuente para los contribuyentes obligados a declarar será la señalada por el Gobierno Nacional. En todo lo demás se aplicarán las disposiciones vigentes sobre la materia.

“Parágrafo 1°. La retención prevista en este artículo no será aplicable a los ingresos por concepto de exportaciones de bienes, ni a los ingresos provenientes de los servicios prestados, por colombianos, en el exterior, a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia siempre y cuando que las divisas que se generen sean canalizadas a través del mercado cambiario.

“Parágrafo 2°. Quedan exceptuados de la retención de impuestos y gravámenes personales y reales, nacionales, regionales o municipales las personas y entidades de derecho internacional público que tengan la calidad de agentes y agencias diplomáticos, consulares y de organismos internacionales y que no persigan finalidades de lucro. El Estado, mediante sus instituciones correspondientes, procederá a devolver las retenciones impositivas, si las hubiere, dentro de un plazo no mayor a noventa días de presentadas las solicitudes de liquidación por sus representantes autorizados.

“Parágrafo 3°. No estarán sometidas a la retención en la fuente prevista en este artículo las divisas obtenidas por ventas realizadas en las zonas de frontera por los comerciantes establecidos en las mismas, siempre y cuando cumplan con las condiciones que se estipulen en el reglamento.”

III. LA DEMANDA

Afirma el demandante que el artículo acusado establece un sistema de cambio diferencial de acuerdo con las personas que realizan la operación de cambio, o los intermediarios que participan en la misma. Explicando este aserto señala que la norma acusada le confiere una potestad al Gobierno Nacional para señalar “porcentajes de retención no superiores al treinta por ciento”. Así, aunque no pone en tela de juicio la competencia legislativa para imponer una carga tributaria como lo es la retención en la fuente, estima que la facultad que se entrega al Ejecutivo, por indefinida, permite la imposición de tarifas diversas que conllevan prácticas discriminatorias y tasas de cambio diferenciales.

Agrega que la norma tolera directamente las tasas de cambio diferenciales a que alude, toda vez que consagra excepciones injustificadas a la aplicación de la retención en la fuente. En este sentido indica que el parágrafo 1° “establece un sistema de cambio diferencial para quienes realizan sus operaciones a través de ciertos intermediarios”, pues de manera arbitraria excluye de la retención en la fuente a las personas que llevan a cabo su operación de cambio a través de los intermediarios del mercado cambiario.

Por otro lado, sostiene que la amplitud de las facultades otorgadas al Ejecutivo para fijar porcentajes de retención en la fuente, así como las excepciones contempladas en la norma respecto de la aplicación de la retención, “contradicen abiertamente los preceptos constitucionales que abogan por la integración económica y la internacionalización de las relaciones económicas, en la medida en que establecer un tratamiento cambiario diferencial genera limitaciones y restricciones al libre intercambio comercial entre las naciones.” Precizando este cargo, explica que el mandato constitucional sobre integración económica internacional plasmado en la Constitución ha sido desarrollado mediante la suscripción de tratados internacionales obligatorios para las autoridades colombianas. “Es el caso del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional incorporado inicialmente a nuestro ordenamiento interno por medio de la Ley 96 de 1945, y que tiene como finalidad promover la cooperación monetaria internacional, facilitar la expansión y el desarrollo equilibrado del comercio internacional, promover la estabilidad del cambio, y eliminar restricciones del cambio sobre el Exterior que obstaculicen el desarrollo del comercio mundial”.

Continuando con la explicación del cargo, sostiene la demanda que las secciones segunda y tercera del artículo VIII del Convenio mencionado, relacionadas con las obligaciones generales de los participantes, establecen que “ningún país miembro impondrá, sin la aprobación del Fondo, restricciones a los pagos ni a las transferencias por transacciones internacionales corrientes”, y que ningún país miembro participará, ni permitirá que ninguno de sus organismos fiscales participe, en regímenes monetarios discriminatorios ni prácticas de tipos de cambio múltiples.¹ Al

¹ El texto de estas disposiciones es el siguiente:

parecer del actor, la norma que acusa desconoce lo prescrito por estas disposiciones internacionales, pues tolera restricciones al cambio internacional y propicia un sistema de cambio múltiple.

Enseguida la demanda se detiene en explicar por qué, en opinión del actor, la norma acusada genera una restricción cambiaria. Para estos efectos aduce que tal restricción se produce “siempre que como consecuencia de una norma o de una práctica se impongan límites a la actividad de cualquiera de los agentes que hacen parte de una operación cambiaria ordinaria”. A su juicio, “la imposición de un anticipo de un impuesto cuando la operación de cambio se realiza con determinados operadores o por ciertos agentes limita la libre escogencia en el mercado, pues la norma tributaria determina una carga diferente en atención a la naturaleza del intermediario que se escoja, como sucede con la aplicación del párrafo 1 del artículo 366-1”.

Más adelante el libelo expresa las razones por las cuales se estima que la norma acusada impone también una tasa de cambio múltiple. En este sentido indica que para determinar tal tasa deben incluirse, además del valor de mercado de una divisa, todos los costos asociados a las transacciones que se realizan. El párrafo 1° de la norma acusada, dice la demanda, ocasiona que siempre que se realice una operación de cambio con un intermediario que no forma parte del mercado, para determinar la tasa se tenga que sumar el costo correspondiente al menor valor que se recibe por aplicación de la retención en la fuente. Cosa que no sucede “en las transacciones sobre las que no gravita esta carga”, lo cual obliga a concluir que existen dos tasas de cambio diferentes: una que resulta simplemente de los precios en el mercado de divisas, y otra en la que además de este precio debe tenerse en cuenta el factor que impone la aplicación de la retención en la fuente.

Agrega entonces la demanda, “que el incumplimiento de lo establecido en el artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional se encuentra documentado, pues este Organismo Internacional en repetidas

“Artículo VIII Obligaciones generales de los participantes.

“Sección 1. Introducción.

“Además de las obligaciones asumidas de conformidad con otros Artículos de este Acuerdo, cada participante se compromete a asumir las obligaciones expuestas en este Artículo.

“Sección 2. Abstención en las restricciones sobre pagos corrientes.

(a). Sujeto a las disposiciones de la Sección 3 (b) del Artículo VII y de la Sección 2 del Artículo XIV, ningún participante, sin la aprobación del Fondo, impondrá restricciones sobre pagos y transferencias por transacciones internacionales corrientes.

(b) Los contratos sobre cambio que impliquen la moneda de cualquier participante y que sean contrarios a las regulaciones del control de cambio de dicho participante mantenidas o impuestas de manera compatible con este Acuerdo, no podrán ponerse en vigor en los territorios de ningún participante. Además, los participantes, por mutuo acuerdo, podrán Cooperar en la adopción de medidas que tengan por fin hacer más eficaces las regulaciones de control de cambio de cualquiera de los participantes, siempre que dichas medidas y regulaciones sean compatibles con este Acuerdo.

“Sección 3. Abstención en las prácticas monetarias injustas,

Ningún participante entrará en ningún arreglo monetario injusto ni en prácticas monetarias múltiples, ni permitirá que entren en ellos ninguno de sus organismos fiscales mencionados en la Sección 1 del Artículo V, excepto según lo autorice este Acuerdo o lo apruebe el Fondo. Si existen arreglos y prácticas de esa naturaleza en la fecha en que entre en vigor este Acuerdo, el participante interesado consultará con el Fondo respecto a la forma de eliminarlos progresivamente, a menos que se mantengan o se impongan de acuerdo con la Sección 2 del Artículo XIV, en cuyo caso serán aplicables las disposiciones de la Sección 4 de dicho Artículo.”

oportunidades ha señalado esta situación anormal de Colombia en los documentos que da a conocer públicamente.”² Añade que las autoridades colombianas han aceptado repetidamente que se encuentran incumpliendo las obligaciones emanadas de tal Convenio³. Todo lo anterior, sostiene el demandante, demuestra que el precepto que acusa no sólo atenta contra los postulados constitucionales relativos a la integración económica, sino también significa un incumplimiento del compromiso internacional explícito adquirido por Colombia.

Para abundar en razones acerca de por qué la norma acusada crea sistemas de cambio múltiples, el actor recuerda que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15 de la Resolución Externa de 8 de mayo de 2000, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, los residentes en el país sólo están obligados a canalizar a través del mercado cambiario las divisas provenientes de sus exportaciones de bienes (no de servicios). Sólo ellos tienen esta obligación. En los demás casos, las operaciones de cambio pueden hacerse a través de intermediarios que no pertenecen al mercado cambiario, caso en el cual se origina retención en la fuente, o a través de intermediarios de tal mercado, caso en el cual la operación no estaría sujeta a la retención. De esta manera, asevera que “para una misma operación el neto que recibe el residente en Colombia puede ser distinto según a quien venda las divisas, lo que determina una tasa de cambio diferencial.” Otro tanto sucedería con la venta de divisas por parte de personas no residentes en el país, como los turistas. En ese caso, dependiendo de si las venden a través del mercado cambiario o a través de intermediarios que no pertenecen al mismo, por la aplicación de la retención en la fuente solamente en el último caso, se generan tipos de cambio múltiples. Señala que también se generan tipos de cambio múltiples por la aplicación del IVA a la compraventa de divisas, ya que, para calcular este impuesto, la base gravable será diferente dependiendo de la tasa que se ha utilizado en la operación. Tasa que, a su vez, es diferente dependiendo de si se aplica o no la retención en la fuente.

Por todo lo anterior el demandante estima que la norma genera una situación injusta, “pues por lo regular quienes se someten a la retención en la fuente son las personas de escasos recursos, familiares de emigrantes que reciben giros del exterior para su subsistencia, que resultan gravados sobre sus ingresos básicos de subsistencia con una retención sobre el impuesto de renta”. Además, la disposición introduce un trato discriminatorio para quienes realizan operaciones cambiarias, en atención a la calidad del intermediario utilizado en la operación cambiaria, lo cual redundaría en un desestímulo para los intermediarios no financieros. Se trata, dice, de un trato discriminatorio sin

² Para sustentar esta afirmación la demanda transcribe apartes en inglés de los documentos denominados “Public Information Notice (PIN) N°.99/114, “Public Information Notice (PIN) N°.1/36 y “Public Information Notice (PIN) N°. 03/09 dados a conocer por el Fondo Monetario Internacional el 29 de diciembre de 1999, el 12 de abril de 2001 y el 23 de enero de 2003, respectivamente, y consultables en Internet, en donde ese Organismo exhorta a las autoridades colombianas a tomar los pasos necesarios para aceptar las obligaciones del artículo VIII del Convenio Constitutivo.

³ Para demostrar esta afirmación cita apartes de las cartas de intención dirigidas por Colombia al Fondo Monetario Internacional de fechas 3 de diciembre de 1999, 22 de agosto de 2000, 20 de diciembre de 2001 y 2 de diciembre de 2002, en las que de manera general las autoridades colombianas reiteran su compromiso de iniciar la eliminación de restricciones para dar cumplimiento a las obligaciones emanadas del artículo VIII del Convenio Constitutivo.

ningún fundamento objetivo respecto de quienes realizan una misma actividad económica. Tampoco encuentra cuál es la finalidad que justifica la diferencia de trato, ni está clara eficacia y la racionalidad interna de la disposición. Este trato diferencial, alega, genera una inequidad en el mercado, “puesto que no todos los operadores cambiarios se encuentran sometidos a las mismas cargas públicas, dado que la retención en la fuente que opera para quienes realizan sus transacciones a través de quienes no conforman el mercado cambiario genera un mayor costo a la transacción frente al resto del mercado. De esta manera, la norma acusada no sólo acarrea una violación del principio de igualdad, sino también una infracción al derecho a la libre competencia económica consagrado en el artículo 333 de la Constitución Política.”

El desconocimiento del derecho a la igualdad, sostiene el demandante, se produce también por el hecho de que, en virtud de lo dispuesto por el inciso 2° del artículo, “se aplica la retención en la fuente incluso para quienes no se encuentran obligados a presentar declaración de renta y complementarios de acuerdo con las normas tributarias correspondientes.” En este caso, agrega, “lo que consagra el legislador es un “impuesto disfrazado” que grava este tipo de transacciones cuando son realizadas por personas de bajos recursos que no tienen la obligación de tributar renta”.

Finalmente, el demandante solicita a la Corte que ordene al Ministerio de Hacienda y al Banco de la República enviar, con destino al presente proceso, todas las comunicaciones enviadas al Fondo Monetario Internacional o recibidas de este organismo, en las cuales se haga alusión al incumplimiento de las obligaciones nacionales derivadas del artículo VIII del Acuerdo Constitutivo del Fondo monetario Internacional.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto de la referencia presentó la ponencia elaborada por la doctora Luz Clemencia Alfonso, aprobada por el Consejo Directivo de la institución.

En concepto del Instituto, para establecer si los cargos de la demanda deben prosperar, es menester definir si el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional conforma junto con la Constitución Política un bloque de constitucionalidad, de manera que si la norma acusada lo contradijera debiera considerarse inexecutable.

Tras analizar los fines perseguidos con la constitución del Fondo Monetario Internacional - fomentar la cooperación monetaria internacional, crear un mecanismo de consulta y colaboración en los problema monetarios internacionales- la intervención concluye el Acuerdo Constitutivo de este organismo no forma junto con la Constitución Política el llamado “bloque de constitucionalidad” y que, por lo tanto, no habría lugar a analizar la norma acusada frente a los preceptos de ese instrumento internacional. Sostiene, siguiendo la jurisprudencia de esta Corporación vertida en la Sentencia C-400

de 1998, que “aun en el evento en que el derecho interno sea contrario a las normas contenidas en un tratado internacional, no prevalecen estas últimas sobre el derecho interno”. Si una norma de derecho interno es contraria a una de derecho internacional, el Estado responsable podrá ser requerido para responder internacionalmente, pero la norma interna seguirá en vigor hasta su derogación o modificación. Siendo así, estima que “la norma demandada no podría ser invalidada por los compromisos adquiridos por Colombia al haberse adherido al Acuerdo Constitutivo del Fondo Monetario Internacional.”

En las líneas siguientes el concepto defiende la constitucionalidad de la norma acusada. Al parecer del Instituto, la retención en la fuente, entendida como un medio para recaudar gradualmente un impuesto, no es contraria a la Constitución, y la soberanía nacional comprende, aun dentro de un proceso de progresiva internacionalización de las relaciones, un núcleo de libertad que le permite al Estado establecer mecanismos de pago anticipado de un impuesto.

Tampoco estima el Instituto que la norma acusada desconozca los artículos 13 y 333 de la Constitución Política, desconocimiento que se produciría, según la demanda, por el trato desigual que se supone dispensa a quienes realizan operaciones cambiarias, dependiendo de la calidad del intermediario. Citando la jurisprudencia vertida en la Sentencia C-103 de 1993, dice el Instituto que el principio de igualdad ante la ley admite el establecimiento de diferencias que, en ciertas hipótesis, contribuyan a lograr que la igualdad sea efectiva. Sostiene que seguramente motivos de política económica, no expresados en los antecedentes legislativos del artículo acusado, llevaron al legislador a permitir que ciertos ingresos provenientes del exterior no se encuentren sujetos a retención en la fuente. Frente al artículo 333 de la Carta, relativo a la libertad económica y de empresa y a la libre competencia, sostiene que la norma demandada no lo desconoce, pues simplemente está exceptuando del mecanismo de retención ciertos pagos, lo cual, en concepto del Instituto, no acarrea la discriminación de un sector de la economía ni la imitación de la libertad de competencia.

Con fundamento en esas apreciaciones el Instituto Colombiano de Derecho Tributario no encuentra que el artículo 366-1 del Estatuto Tributario infrinja las normas constitucionales señaladas por el demandante.

2. Intervención de la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En representación de la Unidad administrativa de la referencia intervino dentro del proceso la doctora Amparo Merizalde de Martínez, quien se opuso a la demanda.

Inicialmente la intervención oficial de la DIAN hace algunas precisiones respecto de la naturaleza jurídica de la retención en la fuente. Al respecto indica que ella es un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto de renta y complementarios. Para el sujeto obligado a presentar declaración de renta, las sumas retenidas constituyen un abono al pago de ese impuesto, que se

imputará al momento de liquidarlo definitivamente; para el sujeto no obligado a declarar, las sumas retenidas constituyen el impuesto del período. Agrega que “la retención en la fuente sigue los mismos principios del impuesto que recauda, así se tiene que si un ingreso no es ingreso fiscal no habrá retención en la fuente, o si el ingreso no constituye renta o ganancia ocasional o es excepto, tampoco se aplicará la retención”. No obstante, aclara que es posible que un ingreso esté gravado pero no sometido a retención.

Entra entonces la interviniente a explicar que los fundamentos legales de la retención por ingresos provenientes del exterior se encuentran establecidos en los artículos 2° y 3° del Decreto reglamentario 1402 de 1991, los cuales indican la forma de declarar y pagar la retención por concepto de tales ingresos, las entidades que intervienen y los mecanismos de control aplicables. Indica también que de conformidad con lo prescrito por el artículo 755-2 del Estatuto Tributario, se presumen constitutivos de renta gravable los ingresos provenientes del exterior en moneda extranjera por concepto de servicios o transferencias, a menos que se demuestre lo contrario. Agrega que, hoy en día, el artículo 174 de la Ley 223 de 1995 fija una tarifa unificada del tres por ciento (3%) de retención en la fuente para ingresos provenientes del exterior, sin consideración al hecho de que el beneficiario del pago o abono en cuenta esté o no obligado a declarar.

Refiriéndose concretamente a los cargos de la demanda, la intervención de la DIAN expresa que a su parecer no existe el sistema de cambio diferencial que alega el actor, dado que la retención se causa con el solo hecho de entrar las divisas al país, con una tarifa que es unificada para declarantes y para contribuyentes no obligados a declarar. Por eso, dice, de las normas acusadas y de las demás relativas al asunto, no se deduce un trato diferencial toda vez que en el momento del cambio de la divisa la retención siempre es del 3%, independientemente de que intervengan intermediarios financieros o cambiarios. Esta retención, hace ver, siempre afecta al beneficiario de los ingresos procedentes del exterior y no al intermediario. No obstante lo anterior, indica que la ley señala algunos casos en los que los ingresos procedentes del exterior no están sujetos a retención, por que se consideran ingresos exentos.

3. Intervención del Banco de la República.

En representación del Banco de la República intervino oportunamente el ciudadano Nicolás Torres Álvarez.

Dice la referida intervención que la existencia de normas internas contrarias a las del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional “*no es per se contrario a la Constitución*”. Sostiene que, con fundamento en la jurisprudencia, puede afirmarse que en nuestro país la Constitución se aplica de preferencia sobre los tratados, que no existe norma constitucional alguna que contenga las previsiones del artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional y que tales previsiones no son la única manera de lograr la internacionalización y la integración económica. Agrega que el

mismo Convenio Constitutivo prevé las consecuencias de no acatar las obligaciones que de él se derivan, entre las cuales, indica, estarían las de dejar de tener acceso a los recursos del Fondo. En tal virtud, estima que si las normas acusadas fueran contrarias a las disposiciones del Convenio, lo que procedería no sería la declaración de su inconstitucionalidad sino “el cierre del acceso de Colombia a los recursos del Fondo.”

No obstante lo anterior, indica que no puede afirmarse siquiera que Colombia se encuentre incumpliendo obligaciones previstas en el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional. Para explicar esta afirmación indica que existe un régimen transitorio de obligaciones generales y otro régimen definitivo de las obligaciones generales de dicho Convenio. Colombia, afirma, continúa bajo el régimen transitorio regulado en el artículo XIV del mismo. Explica entonces que “conforme a dicho régimen transitorio, se pueden mantener y adaptar a las circunstancias las restricciones a los pagos y transferencias por transacciones internacionales corrientes que estuviesen en vigor en la fecha de su admisión como miembro del Fondo. Solamente habrá necesidad de abolir las restricciones cuando se tenga la certeza de que sin necesidad de ellas puede equilibrar su balanza de pagos.” Ahora bien, respecto de las restricciones incompatibles con el Artículo VIII, secciones 2, 3, o 4, “cada Estado debe consultar con el Fondo respecto a su ulterior mantenimiento.” El Fondo, agrega, en circunstancias excepcionales puede indicar a un país miembro que ya están dadas las condiciones para suprimir las restricciones y conceder al país un plazo para ello. Si incumple con el levantamiento de las restricciones, el país queda sujeto a lo dispuesto por el artículo XXVI. Colombia, dice, “ha sido objeto del informe anual sobre restricciones incompatibles con el artículo VIII del Convenio Constitutivo, para cuya elaboración el país es consultado por el Fondo con la misma periodicidad.”

Afirma entonces la intervención que para pasar del Régimen transitorio del artículo XIV en el que se encuentra Colombia, al régimen de obligaciones generales del artículo VIII, el Fondo le ha indicado a Colombia que, “si bien un miembro tiene derecho a aceptar las obligaciones de éste último en cualquier tiempo, es política de ese organismo recomendar que dicha aceptación se produzca luego de que se hayan eliminado todas las medidas inconsistentes con tales obligaciones.” Agrega que el Fondo considera que las autoridades colombianas deben convenir con ese organismo un calendario de desmonte de las medidas y que “en el memorando de política económica del acuerdo stand-by que celebró nuestro país con el fondo en diciembre del año pasado se indicó que Colombia se propone aceptar las obligaciones establecidas en el Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo y que las autoridades se encuentran discutiendo con el equipo del Fondo un programa para eliminar gradualmente las pocas restricciones que aun permanecen sobre la convertibilidad de la cuenta corriente. Entonces, falta que se culmine el trámite para la aceptación por parte de Colombia de las obligaciones contenidas en las secciones 2, 3 y 4 del Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional. Hasta que culmine ese trámite, nuestro país se encuentra aplicando el Artículo XIV que contienen en

régimen transitorio conforme al cual nuestra ley puede mantener restricciones incompatibles con las mencionadas obligaciones”.

En un acápite posterior la intervención del Banco de la República se refiere a los cargos por violación del principio de igualdad. Para esos efectos presenta una breve descripción sobre la regulación de las operaciones de cambio y la posibilidad de su realización por todos los residentes. Explica que conforme a la Ley 9ª de 1991 es libre la tenencia, posesión y negociación de divisas que no deban ser transferidas o negociadas por medio del mercado cambiario, no obstante o cual el Estado, por conducto del Banco de la República, tienen la capacidad de regular tales actividades. El mercado cambiario “está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios del mercado cambiario o a través del mecanismo de compensación señalado en el artículo 56 de la Resolución externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República. Las divisas que, no obstante estar exentas de tal obligación, voluntariamente se canalicen a través de éste también forman parte de dicho mercado. Las entidades autorizadas para actuar como intermediarios del mercado cambiario son los bancos comerciales, los bancos hipotecarios, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial, la Financiera Eléctrica Nacional -FEN-, el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. -BANCOLDEX-, las cooperativas financieras las sociedades comisionistas de bolsa y las casas de cambio. Por su parte, las cuentas de compensación son cuentas corrientes en el exterior que se utilizan para operaciones que deban canalizarse a través del mercado cambiario, para lo cual deberán registrarse en el Banco de la República y utilizarse en la forma prevista en el artículo 56 de la misma resolución. ”

Continúa explicando que el Decreto 1735 de 1993 y el artículo 8 de la Resolución 8ª de 2000 señalan las operaciones de cambio que obligatoriamente deben canalizarse a través del mercado cambiario, así como los requisitos que deben cumplirse en cada caso particular. Estas operaciones son : “la importación o exportación de bienes, endeudamiento externo, inversiones de capital del exterior en el país e inversiones de capital colombiano en el exterior, avales y garantías en moneda extranjera u operaciones de derivados financieros.”

Explicado lo anterior sostiene que el artículo acusado “no establece un trato diferente y desigual para las personas que realizan una misma actividad económica, como lo afirma el actor, pues precisamente la regulación cobija a todas las personas, se trate de contribuyentes obligados o no a presentar declaración de renta, que reciban ingresos del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional, independientemente de la clase de beneficiario del mismo.” Si bien se consagran excepciones a la aplicación de la retención, entre otros, cuando se trate de ingresos por concepto de bienes o servicios prestados en el exterior siempre que las divisas respectivas se canalicen a través del mercado cambiario, estima que dado que la retención sólo es un mecanismo de recaudo del impuesto, “no se opone a la Constitución que la regulación contemple un procedimiento de recaudo diferente dependiendo si

las situaciones presentan mayor o menor dificultad para controlar la evasión de impuestos.” Sostiene que aquellas operaciones que se canalizan a través del mercado cambiario presentan mayor facilidad de control.

Enseguida, la intervención arguye que “no es claro a cuáles intermediarios no financieros se refiere el demandante ni la forma como la norma cuestionada desestimula su actividad” y que las obligaciones y responsabilidades como agente retenedor son de aplicación general.

En cuanto al cargo relativo a la violación de la libertad de competencia, la intervención del emisor sostiene que la misma no puede ser entendida como una barrera infranqueable que impida la protección del interés público.

En su opinión, el actor no explica bien de qué manera la disposición vulnera la libre iniciativa económica.

Con fundamento en las consideraciones anteriores, el Banco de la República solicita a la Corte desestimar las pretensiones de la demanda.

4. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En representación del Ministerio de la referencia intervino oportunamente el ciudadano Carlos Andrés Guevara Correa, quien defendió de la constitucionalidad de la disposiciones acusadas.

En relación con el cargo relativo a la violación de las normas constitucionales que promueven la integración económica, la intervención señala que la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo del impuesto, que sólo procede cuando existe un ingreso gravado en cabeza del beneficiario contribuyente. Para el caso del impuesto de renta, si no existe el ingreso, no habrá base de retención. En el evento que regula la norma acusada, la retención debe practicarse con el sólo hecho de entrar divisas al país, con una tarifa que es unificada tanto para los contribuyentes obligados a declarar como para los no declarantes. Recuerda entonces que el artículo 755-2 del Estatuto Tributario indica que se presumen constitutivos de renta gravable los ingresos provenientes del exterior en moneda extranjera por concepto de servicios o transferencias, presunción esta que admite prueba en contrario. Añade que ni esta disposición, ni la demandada, establece un trato diferencial y que el hecho de que intervengan intermediarios financieros o cambiarios no varía el hecho de que la retención aplicable al cambio de la divisa sea del tres por ciento (3%), “es decir, la misma independientemente del beneficiario de dichos ingresos, ya que se realiza es a nombre del destinatario y no del operador cambiario, quien puede cobrar otra retención pero por el servicio prestado, pero ello no quiere decir que la tarifa sea diferencial.” Agrega que “el beneficiario de los ingresos de fuente extranjera, para los efectos de la retención opera como autorretenedor, debiendo declarar y pagar por la respectiva retención en la fuente, determinada sobre el valor de las divisas en moneda nacional a la tasa de cambio vigente a la fecha del pago o abono. Cuando este procedimiento no es realizado por el beneficiario, las casas de

cambio deberán en el momento de la conversión de las divisas cobrar la retención que en uno y otro caso es del 3%.”

Para el interviniente es la ley la que señala en qué casos no están sujetos a retención los ingresos provenientes del exterior, “ya sea porque considera exentos esos ingresos del exterior, tales como los ingresos laborales por concepto de pensiones de jubilación, invalidez o muerte, los ingresos por concepto de donaciones efectuadas a entidades públicas no contribuyentes o cuando las divisas han sido traídas al país por el turista extranjero. Tampoco cuando el extranjero ingrese al país bajo el amparo de visa de servicios.”

Todo lo anterior, estima, cae bajo la autonomía legislativa en materia de tributos que consagra el numeral 12 del artículo 150 superior. No considera que la amplitud de las facultades entregadas al ejecutivo para fijar porcentajes de retención en la fuente, así como las excepciones correspondientes, contradigan los preceptos constitucionales que abogan por la integración económica”.

En relación con el cargo relativo al desconocimiento del principio de igualdad, sostiene que para que se produzca una violación al mencionado principio es necesario que los individuos o grupos que supuestamente son discriminados se encuentren en idénticas circunstancias y que no exista razón alguna para dar un trato preferente a los unos frente a los otros. En el presente caso, a su parecer, “no ocurre tal discriminación, ya que el fin perseguido por la norma demandada es simplemente dar adecuada aplicación a la retención en la fuente.”

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

En la oportunidad legal intervino dentro del proceso el señor Procurador General de la Nación, Edgardo José Maya Villazón, para solicitar la declaratoria de exequibilidad de la norma acusada, excepto en lo relativo al cargo referente al desconocimiento del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, respeto del cual estima que la Corte debe declararse inhibida.

Se inicia el concepto fiscal explicando que “la retención en la fuente es un sistema de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta y complementarios para aquellos contribuyentes sujetos a la obligación formal de declarar, ya que del impuesto que arroje su liquidación privada pueden deducir el valor de las retenciones practicadas y la diferencia será el impuesto a caro o el saldo a favor correspondiente. Para lo contribuyentes no sujetos a la obligación de declarar, la sumatoria de las reuniones en la fuente, a título del mencionado gravamen y aplicadas a los abonos en cuenta se constituye en el impuesto.” De lo anterior se deduce, dice, que son sujetos de la retención todos los beneficiarios de pagos o abonos en cuenta, sean o no declarantes.

Explica que la ley ha facultado al Gobierno para establecer retenciones en la fuente, para lo cual debe determinar los porcentajes de la misma tomando en cuenta la cuantía de los pagos y las tarifas del impuesto vigente. Esta autorización, estima, “se justifica en la medida que facilita, acelera y asegura el recaudo del impuesto de renta”. No obstante, en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria, los porcentajes de retención para los contribuyentes no declarantes deben ser fijados directamente por ley, dado que en ese caso las retenciones equivalen al impuesto. Indica entonces que el porcentaje de retención en la fuente para los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional que perciban los contribuyentes obligados a presentar declaración de renta y complementarios ha sido fijada por el Gobierno Nacional en el 3%, independientemente de la naturaleza de los beneficiarios de dichos ingresos. Por su parte, el legislador, en el inciso 2° del artículo 366-1, dispone que la tarifa de la retención en la fuente para los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior que perciban los contribuyentes no obligados a declarar es del 3% independientemente de la naturaleza de los beneficiarios de dichos ingresos. El beneficiario del pago, en virtud de lo dispuesto por los artículos 2° y 3° del Decreto reglamentario 1402 de 1991, actúa como agente autorretenedor.

Explicado lo anterior, el señor Procurador sostiene que la facultad del Gobierno para establecer porcentajes de retención se ajusta a la Carta, puesto que la libertad de configuración normativa del Congreso en materia tributaria únicamente se encuentra limitada por los principios de legalidad, irretroactividad, justicia, equidad, progresividad y eficiencia, y que es justamente con fundamento en este último que el legislador ha deferido al Gobierno la facultad de establecer retenciones en la fuente y la de modificar las tarifas.

En un nuevo acápite el concepto fiscal expone por qué no estima que la tarifa de retención en la fuente por concepto de impuesto de renta o ganancia ocasional a que hace referencia el precepto acusado afecte la tasa de cambio. A este respecto señala que “la tasa de cambio incide en la retención en la fuente... únicamente en la medida en que dicha retención se determina sobre el valor de las divisas en moneda nacional a la tasa de cambio representativa del mercado vigente a la fecha del pago o abono en cuenta.” Agrega que “como mecanismo de control de la retención por ingresos provenientes del exterior, las entidades del mercado cambiario, en el momento de realizar la conversión de las divisas, deben exigir que se acredite el pago de la retención, o en su caso, previa autorización del beneficiario, descontarla del valor a entregar en moneda nacional. Así mismo, cuando no proceda la retención deberá acreditarse el momento de la conversión la naturaleza de los ingresos y su destinación si se trata de donaciones a favor de entidades oficiales no contribuyentes o si ánimo de lucro.” Lo anterior pone en evidencia, que “una cosa es la tasa de cambio ... y otra ... los porcentajes de retención por concepto de ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional... y en ese orden de ideas no se evidencia de qué forma pueda la norma cuestionada vulnerar las normas constitucionales que se refieren a la integración económica.”

Posteriormente el concepto del Ministerio Público entra a analizar concretamente el cargo aducido por desconocimiento del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional; al respecto indica que la acción pública de inconstitucionalidad procede en caso de contradicción entre la ley y la Constitución, las leyes orgánicas o estatutarias o los tratados internacionales sobre derechos humanos; no es mecanismo adecuado para analizar la posible contradicción entre normas de rango legal. Así no resulta apta para comparar el Estatuto Tributario con las normas del mencionado Convenio que, por haber sido aprobado mediante la Ley 96 de 1945 “ingresó al ordenamiento no al nivel de la Constitución, sino subordinado a ella, en una jerarquía inferior, frente a la cual es improcedente trabar el control de constitucionalidad.”

Finalmente el señor procurador explica por qué la excepción de la retención en la fuente por ingresos provenientes del exterior en moneda extranjera contenida en el parágrafo primero de la norma acusada persigue una finalidad válida a la luz de la Constitución. A su parecer la decisión del legislador consistente en no cobijar con la retención los ingresos provenientes de servicios prestados por colombianos en el exterior, que se canalicen a través del mercado cambiario, “obedece a una razón de política macroeconómica, cual es la de incentivar que las operaciones cambiarias se produzcan a través del mercado de divisas y no en el mercado libre”. Finalidad esta que es válida a la luz de la Constitución “pues si la entrada de divisas a la economía nacional tiene incidencia directa en la balanza de pagos, es natural que en aras de garantizar la estabilidad financiera en este campo, se tomen medidas tendientes a que la autoridad monetaria y cambiaria pueda conservar el control sobre las operaciones referidas.” En conclusión, estima que “aun cuando en algunos casos se permita el mercado libre de divisas, el legislador puede otorgar beneficios para quienes las canalicen a través del mercado cambiario, sin que con ello se vulnere el derecho a la igualdad.”

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Competencia

1. De conformidad con lo prescrito por los numerales 4° y 5° del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para resolver sobre la constitucionalidad del artículo demandado, ya que éste hace parte de un decreto con fuerza de ley modificado por leyes de la República.

Cuestión previa. Derogación del inciso 2° del artículo 366-1 del Estatuto Tributario. Inexistencia de cosa juzgada.

2. La Corte detecta que cuando la demanda fue interpuesta y admitida el inciso segundo del artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 estaba vigente, pero que para la fecha del presente pronunciamiento ha perdido tal vigencia por haber sido expresamente derogada mediante el artículo 69 de la Ley 863 del 29 de

diciembre de 2003.⁴ Se pregunta entonces si procede un pronunciamiento de fondo.

Teniendo en cuenta que el resto de la disposición conserva plena vigencia, forma una proposición jurídica completa y escindible del inciso derogado, y que varios de los cargos aducidos en la demanda se refieren a estos apartes que se mantienen en el ordenamiento, la Corte procederá a llevar a cabo el estudio de constitucionalidad correspondiente.

En cuanto al inciso derogado encuentra que el mismo no es susceptible de continuar produciendo efectos, toda vez que su contenido normativo consistía en el señalamiento de la tarifa de retención en la fuente para ingresos en moneda extranjera procedentes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional que fueran percibidos por contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta; la disposición, por su naturaleza, imponía la obligación al agente retenedor de practicar la correspondiente retención en el momento de hacer el pago o abono en cuenta, por lo cual, a partir de su derogación deja de producir efectos. Es decir, la norma derogatoria abolió este impuesto a cargo de los no obligados a presentar declaración de renta, puesto que para ellos la retención es el impuesto mismo.⁵

Así las cosas, respecto del inciso derogado la Corte proferirá un fallo inhibitorio por carencia actual de objeto.

3. De otro lado la Corte también detecta que mediante Sentencia C- 421 de 1995⁶ se declaró la constitucionalidad, entre otras, de la disposición acusada. No obstante, dicho pronunciamiento fue relativo al cargo examinado en aquella ocasión, referente al desconocimiento del derecho al debido proceso. En efecto, en la parte resolutive de ese pronunciamiento se decidió lo siguiente:

⁴ Artículo 69. *Vigencia y derogatorias*. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las siguientes disposiciones: Inciso 2° del artículo 85; artículo 90-1; parágrafo 3° del artículo 127-1; artículo 242; artículo 243; **inciso 2° del artículo 366-1**; el artículo 384; el artículo 443; el artículo 499-1; la expresión "y solo deberán discriminar el impuesto en los casos contemplados en el artículo 618" del artículo 511; el inciso cuarto del artículo 555-1; el parágrafo del artículo 651, el inciso segundo del artículo 689-1, los literales d) y e) del artículo 869 del Estatuto Tributario; el artículo 272 de la Ley 223 de 1995; el Parágrafo del artículo 121 de la Ley 488 de 1998; el parágrafo del artículo 1° de la Ley 677 de 2001; el artículo 61 de la Ley 788 de 2002.

A partir del 31 de diciembre de 2006, se derogan el artículo 213; literal m) del artículo 322 del Estatuto Tributario y el artículo 15 de la Ley 109 de 1985 en lo referente a usuarios industriales de bienes de las zonas francas.

⁵ De conformidad con lo dispuesto por el artículo 6° del Estatuto Tributario, *“el impuesto de los no declarantes es igual a las retenciones. El impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable.”*

⁶ M.P Jorge Arango Mejía.

Segundo.- Decláranse EXEQUIBLES los artículos 365 a 388 y 391 a 419 del decreto ley 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", solamente en cuanto estas disposiciones no desconocen el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución.

En tal virtud, el fallo anterior no impide a la Corte examinar los nuevos cargos esgrimidos en contra del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, que no se refieren al desconocimiento del artículo 29 superior.

El problema jurídico que plantea la demanda.

4. Como se dijo en el acápite de Antecedentes, el demandante estima que la norma que acusa establece un sistema de cambio diferencial de acuerdo con las personas que realizan la operación de cambio, por dos razones: (i) porque consagra excepciones injustificadas a la aplicación de la retención en la fuente, dado que excluye de la misma a las personas que llevan a cabo su operación de cambio a través de los intermediarios del mercado cambiario y, (ii) porque concede al Ejecutivo facultades para imponer diversas tarifas de retención en la fuente. Lo anterior, estima, contradice los preceptos constitucionales que abogan por la integración económica y la internacionalización de la economía, en la medida en que resulta contrario a las obligaciones contraídas por Colombia en las secciones segunda y tercera del Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, aprobado mediante la Ley 96 de 1945, normas según las cuales los países miembros de dicho Convenio no pueden imponer, sin autorización del Fondo, “restricciones a los pagos ni a las transferencias por transacciones internacionales corrientes”, ni tolerar regímenes monetarios discriminatorios o prácticas de tipos de cambio múltiples. A su parecer, la imposición de la retención solamente en el caso en que la operación de cambio se lleva a cabo con determinados intermediarios limita la libre escogencia de los mismos, aparte de que, en últimas, significa la existencia de una tasa de cambio múltiple, pues ésta depende no sólo del valor de la divisa en el mercado, sino también de los costos asociados con la transacción que se realiza.

De otro lado, la demanda aduce que la norma es discriminatoria también por dos razones: en primer lugar porque por lo regular quienes resultan afectados con la retención en la fuente son las personas de escasos recursos, “familiares de emigrantes que reciben giros del exterior para su subsistencia”; y en segundo lugar, porque se dispensa un trato distinto a quienes realizan operaciones cambiarias, en atención a la calidad del intermediario utilizado en la operación, lo cual redundaría en un desestímulo para los intermediarios no financieros.

Tanto las intervenciones como la vista fiscal rechazan los cargos de la demanda. En cuanto al cargo de violación por desconocimiento de las normas constitucionales relativas a la integración económica y a la internacionalización de la economía, sostienen que, en cuanto el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional no forma parte del llamado

bloque de constitucionalidad, carece de relevancia jurídica para efectos del control que compete a esta Corte. El Banco de la República sostiene, además, que las disposiciones del artículo VIII del referido Convenio, que el demandante estima desconocidas, no obligan aun a Colombia, que permanece todavía en el régimen regulado por el artículo XIV del mismo.

En cuanto a la acusación según la cual la norma introduce un sistema de cambio diferencial desconociendo con ello el derecho a la igualdad, la libertad económica y la libre competencia, varias de las intervenciones oficiales destacan que hoy en día existe una tarifa unificada del tres por ciento (3%) de retención en la fuente para ingresos provenientes del exterior, sin consideración a el hecho de que el beneficiario del pago o abono en cuenta esté o no obligado a declarar, retención que siempre afecta al beneficiario de los ingresos procedentes del exterior y no al intermediario. Por ello no existiría un régimen de cambio diferencial, ni tampoco una discriminación entre intermediarios. Las excepciones que la ley consagra respecto de ciertos beneficiarios que no están sujetos a retención, se debe a que los ingresos en moneda extranjera son considerados exentos.

Conforme con lo expuesto, corresponde a la Corte definir si realmente en virtud de la norma acusada se establecen un régimen o una tasa de cambio diferenciales por efecto de la aplicación de la retención en la fuente sólo para algún tipo de operaciones cambiarias. De ser así, debe estudiar si ese régimen o tasas diferenciales resulta discriminatorio, por gravar mayor e injustificadamente a cierto tipo personas que realizan operaciones de cambio internacional, o si desconoce la libertad económica de aquellos intermediarios obligados a practicar la retención frente a otros que no lo están. También sería necesario estudiar si tal régimen diferencial desconoce normas contenidas en tratados internacionales suscritos por Colombia y, si por ello, de contera vulnera las normas superiores relativas a la promoción de la integración económica y la internacionalización de la economía.

El alcance jurídico de la norma acusada.

a. Inciso primero de la disposición

5. En su primer inciso la disposición acusada consagra una autorización al Gobierno Nacional para señalar porcentajes de retención en la fuente aplicables a los ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional provenientes del exterior en moneda extranjera, sin consideración a la clase de beneficiario de los mismos; agrega que estos porcentajes fijados por el Ejecutivo no podrán ser superiores al 30% del respectivo pago o abono en cuenta. En efecto, el tenor literal de este primer inciso, se recuerda, es el siguiente:

“Artículo 366-1. Facultad para establecer retención en la fuente por ingresos del exterior. Sin perjuicio de las retenciones en la fuente consagradas en las disposiciones vigentes, el Gobierno Nacional podrá señalar porcentajes de retención en la fuente no

superiores al treinta por ciento (30%) del respectivo pago o abono en cuenta, cuando se trate de ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional, provenientes del exterior en moneda extranjera, independientemente de la clase de beneficiario de los mismos.

No existe ningún impedimento constitucional para que el Legislador conceda al Ejecutivo la autorización de señalar la tarifa de la retención en la fuente para el caso en que los beneficiarios del ingreso en moneda extranjera están obligados a presentar declaración de renta. En efecto, para esta clase de beneficiarios la retención en la fuente no es el impuesto en sí mismo -como si lo es para los contribuyentes no obligados a declarar- sino tan sólo un mecanismo de pago anticipado del tributo que permite que lo pagado con antelación se impute al impuesto al momento de liquidarlo definitivamente, pudiendo incluso resultar un saldo a favor del contribuyente, saldo que le generaría el derecho a la devolución correspondiente.⁷ Por eso, no es necesario que la tarifa de la retención sea establecida directamente por el legislador, pudiendo ser fijada por el Ejecutivo sin que esta circunstancia implique el desconocimiento del principio constitucional de legalidad de los tributos, contenido en el artículo 338 superior, según el cual la ley debe fijar, directamente, *“los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”*

En este punto no sobra recordar que la retención en la fuente ha sido avalada como mecanismo de cobro anticipado del tributo que se ajusta a la Constitución. En efecto, la Corte ha explicado especialmente por qué la obligación de pagar anticipos no desconoce los principios de retroactividad ni de periodicidad tributaria, y más bien desarrolla y hace efectivo el de eficiencia en al recaudación de los tributos.⁸

⁷ *Estatuto Tributario Artículo 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes responsables que liquiden saldos en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.”*

⁸ En la Sentencia C-445 de 1995, explicando la naturaleza de *abono* al impuesto que hace el contribuyente cuando paga un anticipo, con fundamento en el principio constitucional de eficiencia del sistema tributario la Corte avaló la constitucionalidad de este sistema de recaudo diseñado por el legislador. En esa oportunidad el actor cuestionaba la legitimidad constitucional de los mecanismos de cobro anticipado de impuestos, como las retenciones en la fuente o los anticipos, pues el Estado estaría percibiendo un tributo antes de que éste se hubiera causado materialmente y fuera exigible. Al examinar este cargo, la Corte consideró lo siguiente:

“La ley tributaria ordena, en determinados casos, el abono anticipado de ciertos tributos. Así, de un lado, y con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto a la renta y complementarios, la ley autoriza la retención en la fuente de ciertos cobros y abonos, los cuales serán considerados como buena cuenta o anticipo del pago del respectivo tributo (Cf arts 365 y ss del decreto 624 de 1989). De esa manera, la ley pretende que en forma gradual el impuesto se recaude, en lo posible, en el mismo ejercicio gravable en que se cause. De otro lado, la ley tributaria también establece que los contribuyentes del impuesto a la renta deberán abonar un determinado porcentaje de su liquidación privada a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente gravable (Art. 807 ibidem).

“...

“La Corte considera que el examen de estos modos de extinción anticipada de la obligación tributaria debe hacerse a la luz de los principios constitucionales que gobiernan el sistema fiscal, y en particular, del principio de eficiencia, pues la efectividad de los derechos de las personas es uno de los principios esenciales del Estado social de derecho, que orienta además la actividad de la Administración (CP arts. 1º, 2º y 209).

“Así, la retención es un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes retenedores perciben grandes cantidades de dinero con poco esfuerzo administrativo para el Estado y para los propios

Observa entonces la Corte que el inciso 1° del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, para efectos de aplicar la retención en la fuente, no introduce diferencias que dependan de la naturaleza jurídica del intermediario a través del cual se lleve a cabo la operación de cambio de las divisas. Simplemente se limita a establecer que se aplicará este mecanismo de pago anticipado del tributo, si se trata de beneficiarios obligados a declarar, y autoriza al Gobierno para fijar la tarifa de la retención.

b. Parágrafo 1° de la disposición.

6. El parágrafo 1° del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, ahora bajo examen, introduce una excepción a la norma general establecida en el primer inciso, excepción según la cual no se aplicará retención en la fuente sobre los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior, cuando ellos correspondan a lo percibido por exportación de bienes, o a lo recibido por servicios prestados por colombianos a personas no residenciadas en Colombia;

particulares. Es además un mecanismo relativamente cómodo para el propio contribuyente pues el impuesto le es descontado en el momento mismo en que recibe su ingreso. Igualmente, estas retenciones permiten que el Estado perciba un flujo relativamente constante de ingresos fiscales, lo cual le permite a las autoridades no sólo racionalizar sus políticas de gasto sino además garantizar la continuidad de la prestación de los servicios públicos (CP art. 365). Finalmente, en la práctica, la retención ha demostrado ser un eficaz sistema de control de la evasión. Por ello, la Corte ya había señalado que la ampliación de la retención en la fuente, lejos de ir en contra de la Constitución, se ajustaba a ella, pues "favorece el recaudo y elimina algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal", lo cual armoniza plenamente con el principio de eficiencia y de equidad. En efecto, "es claro que la retención en la fuente obedece al principio de eficiencia, y no es contraria a los de equidad y progresividad".

“En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma responde a consideraciones de eficiencia tributaria.

“Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo. En efecto, esta Corporación ya había señalado que "la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica". Sin embargo, la Corte considera que estos fenómenos jurídicos deben ser tenidos en cuenta por el Legislador, con el fin de evitar eventuales violaciones del principio de equidad tributaria. En efecto, es perfectamente posible que las sumas retenidas al contribuyente o aquellas que éste mismo ha anticipado al presentar su declaración excedan el monto que, una vez terminado el período y liquidado de manera definitiva su impuesto, le corresponde por ley cancelar, de acuerdo a su capacidad de pago. En tales circunstancias, si la ley no permitiera al contribuyente compensar estas sumas u obtener su devolución, podría vulnerarse el principio de equidad tributaria, puesto que el contribuyente terminaría por cancelar un impuesto mayor del que por ley le debería corresponder. Pero lo cierto es que el Estatuto Tributario prevé esos mecanismos..." (Negrillas fuera del original.)

En el mismo sentido se había pronunciado la Corte en la Sentencia C-421 de 1995, en la que señaló que la regulación legal de uno de los mecanismos más usuales de cobro anticipado - la retención en la fuente- no desconocía el debido proceso. También en la Sentencia C-643 de 2002 volvió a expresar que el legislador podía diseñar sistemas de pago anticipado de tributos:

“Por tanto, es legítimo que el legislador, en consideración a las particularidades con que en cada caso se ejerce la actividad económica generadora de renta, configure un régimen diferente para efectos de la determinación del impuesto sobre ella y de su recaudo y acuda a mecanismos diversos de retención como sistema de pago anticipado y extinción de la obligación tributaria.” (Negrillas fuera del original)

De esta manera, la jurisprudencia sostenida de esta Corporación ha desestimado los cargos de inconstitucionalidad esgrimidos en contra de normas que creaban mecanismos de cobro anticipado de impuestos, entendiendo la palabra “anticipado” como el hecho de que el anticipo se pague antes de que expire la vigencia fiscal del respectivo tributo, cuando él es de naturaleza periódica.

no obstante, para que opere esta excepción la norma exige que las divisas que se generen se canalicen a través del mercado cambiario. En efecto, el texto de este párrafo, se recuerda, es el siguiente:

“Parágrafo 1°. La retención prevista en este artículo no será aplicable a los ingresos por concepto de exportaciones de bienes, ni a los ingresos provenientes de los servicios prestados, por colombianos, en el exterior, a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia siempre y cuando que las divisas que se generen sean canalizadas a través del mercado cambiario.”

El entendimiento cabal de esta disposición implica entonces el determinar el concepto de “mercado cambiario”.

7. El concepto de mercado cambiario está legalmente definido. El artículo 6° de la Resolución Externa número 08 de 2000 emanada de la Junta Directiva del Banco de la República, por medio de la cual se compendió el régimen de cambios internacionales -conocido como Estatuto Cambiario-, señala que el mercado cambiario está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación, así como las divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalicen voluntariamente a través del mismo.⁹

Así pues, la excepción antes señalada a la norma general sobre retención en la fuente por ingresos procedentes del exterior sólo opera cuando las respectivas divisas se canalizan -voluntaria u obligatoriamente-¹⁰ a través del mercado cambiario. Los intermediarios autorizados del mercado cambiario también están definidos por la ley. Al respecto el artículo 58 del Estatuto Cambiario indica que son intermediarios del mercado cambiario los bancos comerciales, los bancos hipotecarios, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial, la Financiera Energética Nacional, FEN, el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. Bancoldex, las cooperativas financieras, las sociedades comisionistas de bolsa y las casas de cambio.

⁹ “**Artículo 6°:** El mercado cambiario está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación previsto en esta resolución. También formarán parte del mercado cambiario las divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalicen voluntariamente a través del mismo.”

¹⁰ De conformidad con lo dispuesto por el artículo 7° del Estatuto Cambiario, deben canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario las siguientes operaciones de cambio:

1. Importación y exportación de bienes.
2. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas.
3. Inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas.
4. Inversiones de capital colombiano en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas.
5. Inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario.
6. Avals y garantías en moneda extranjera.
7. Operaciones de derivados.

Por fuera del mercado cambiario opera el llamado “mercado libre”, legalizado a partir de la Ley 9a de 1991, cuyo artículo 7° indicó que sería libre la tenencia, posesión y negociación de divisas que no debieran ser obligatoriamente transferidas o negociadas por medio del mercado cambiario, sin perjuicio de que, dentro de esa libertad autorizada, el Gobierno Nacional pudiera regular estas operaciones.

Parágrafos 2° y 3° de la disposición.

8. De otro lado, el párrafo 2° de la disposición acusada introduce una segunda excepción a la regla general según la cual los ingresos provenientes del exterior percibidos por contribuyentes obligados a declarar dan lugar a retención en la fuente, excepción que cubre a *“las personas y entidades de derecho internacional público que tengan la calidad de agentes y agencias diplomáticas, consulares y de organismos internacionales y que no persigan finalidades de lucro”*.

Finalmente, el párrafo 3° del artículo 366-1 del Estatuto Tributario acusado introduce una tercera excepción en relación con la retención en la fuente sobre ingresos provenientes del exterior, que cubre a *“las divisas obtenidas por ventas realizadas en las zonas de frontera por los comerciantes establecidos en las mismas, siempre y cuando cumplan con las condiciones que se estipulen en el reglamento.”*

Recapitulando se tiene entonces lo siguiente: conforme a la disposición acusada todos los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional percibidos por contribuyentes obligados a declarar están sujetos a una retención en la fuente, independientemente de la naturaleza del intermediario de la operación de cambio, que bien puede pertenecer o no al mercado cambiario. Sin embargo, esta regla general tiene tres excepciones: una relativa a los ingresos recibidos por concepto de exportaciones de bienes o por servicios prestados por colombianos en el exterior a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia, pero siempre y cuando las divisas se canalicen a través del mercado cambiario, es decir por intermedio de un intermediario autorizado del mismo.¹¹ Las otras dos excepciones se refieren a los ingresos recibidos del exterior por personas y entidades de derecho internacional público que tengan la calidad de agentes y agencias diplomáticas, consulares y de organismos internacionales y que no persigan finalidades de lucro, o los originados en las por ventas realizadas en las zonas de frontera por los comerciantes establecidos en las mismas.

Determinado el alcance de la disposición acusada, procede la Corte a examinar su constitucionalidad.

Primer cargo de inconstitucionalidad: la disposición establece un sistema de cambio diferencial, que contradice los compromisos internacionales

¹¹ Al respecto debe tenerse en cuenta que las divisas procedente de exportación de bienes obligatoriamente deben canalizarse a través de este mercado. (Estatuto cambiario Artículo 7°)

adquiridos por Colombia en el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, y con ello las normas superiores que propugnan por la internacionalización de la economía y la integración económica.

9. Según se dijo, el primer cargo consiste que en sostener que la norma acusada establece un sistema de cambio diferencial según las personas que realizan la operación de cambio, porque consagra excepciones injustificadas a la aplicación de la retención en la fuente, dado que excluye de la misma solamente a quienes llevan a cabo su operación de cambio a través de los intermediarios del mercado cambiario, y porque concede al Ejecutivo facultades para imponer diversas tarifas de retención en la fuente. Este sistema de cambio diferencial se erige, dice la demanda, en una restricción cambiaria contraria a los compromisos internacionales adquiridos por Colombia en el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, específicamente en las secciones segunda y tercera de su artículo VIII, lo cual conduce indirectamente a la violación de las normas constitucionales que promueven la internacionalización de la economía y la integración económica.

Sin necesidad de entrar a estudiar si, por efecto de las excepciones a la retención en la fuente que la norma acusada establece o por las facultades que concede al Ejecutivo, se producen o no un sistema de cambio diferencial o restricciones cambiarias de cualquier índole, la Corte estima que, por dos razones, el presente cargo no está llamado a prosperar. En primer lugar porque no es cierto que Colombia esté actualmente obligada a cumplir lo dispuesto en las secciones segunda y tercera del artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, aprobado mediante la Ley 96 de 1945, disposiciones concretas que el demandante estima desconocidas. Y en segundo término, porque aunque el mencionado Convenio tuviera normas que actualmente obligaran a Colombia y que proscribieran restricciones cambiarias o sistemas de cambio diferencial, y la norma acusada tuviera el alcance de introducirlos, tal circunstancia carecería de relevancia jurídica para efectos del control de constitucionalidad que compete llevar a cabo a esta Corporación. Como bien lo dicen los intervinientes y la vista fiscal, dicho Convenio, y la ley mediante la cual fue incorporado al ordenamiento jurídico nacional, no pertenecen a aquella categoría de disposiciones con las cuales debe ser confrontada la norma legal acusada para efectos de determinar su validez constitucional. Pasa la Corte a explicar estas razones:

Inexistencia de la obligación de acatar lo dispuesto por las secciones segunda y tercera del Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, aprobado mediante la Ley 96 de 1945.

10. En su intervención oficial dentro del presente proceso, el Banco de la República expuso las razones por las cuales Colombia no se encuentra aun obligada por lo dispuesto en las secciones segunda y tercera del Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, aprobado mediante la Ley 96 de 1945, razones que, estima la Corte, deben ser ahora transcritas *in extenso*; dijo entonces el ciudadano que intervino en nombre del Emisor:

“No obstante las consideraciones del apartado anterior, en éste explicaré por qué no puede siquiera afirmarse que Colombia se encuentre “incumpliendo” obligaciones previstas en el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional.

“En primer lugar me referiré al régimen transitorio de obligaciones generales de dicho Acuerdo. En segundo lugar me referiré al régimen definitivo de dichas obligaciones. En tercer lugar me referiré al traslado de Colombia del régimen transitorio al régimen definitivo.

“a. Régimen transitorio

“Actualmente Colombia continua bajo el régimen transitorio del Artículo XIV del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional.

“Conforme a dicho régimen transitorio, se pueden mantener y adaptar a las circunstancias las restricciones a los pagos y transferencias por transacciones internacionales corrientes que estuviesen en vigor en la fecha de su admisión como miembro del Fondo. Solamente habrá necesidad de abolir las restricciones cuando se tenga la certeza de que sin necesidad de ellas puede equilibrar su balanza de pagos.

“El fondo informa anualmente sobre las restricciones que estén vigentes. Todo país miembro que mantenga restricciones incompatibles con el Artículo VIII, Secciones 2, 3 ó 4, debe consultar anualmente con el Fondo respecto de su ulterior mantenimiento.

“Así mismo, el Fondo puede, si lo juzga necesario y en circunstancias especiales, indicar a cualquier país miembro que las condiciones son propicias para la supresión de una restricción determinada, o para el abandono general de estricciones, por ser incompatible con las disposiciones de cualquier otro artículo del Convenio. En ese caso se le otorga al país miembro un plazo adecuado para responder a esa exposición. Si el Fondo considera que el país miembro persiste en mantener restricciones incompatibles con sus fines, el país quedará sujeto a los dispuesto en el Artículo XXVI, Sección 2 a).

“Colombia ha sido objeto del informe anual sobre restricciones incompatibles con el Artículo VIII del Convenio Constitutivo, para cuya elaboración es consultado por el Fondo con la misma periodicidad.

“b. Obligaciones Generales (Artículo VIII Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional)”

“El Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional establece las siguientes obligaciones:

“- Obligación de evitar restricciones a los pagos corrientes. Comprende las siguientes conductas.

“a) Ningún país miembro impondrá, sin la aprobación del Fondo, restricciones a los pagos ni a las transferencias por transacciones internacionales corrientes.

“b) Los contratos de cambio que comprendan la moneda de un país miembro y que sean contrarios a las disposiciones de control de cambios mantenidas o impuestas por dicho país miembro de conformidad con el Convenio no serán exigibles en los territorios de cualquier país miembro.

“- Obligación de evitar prácticas monetarias discriminatorias. Comprende la siguiente conducta.

“Ningún país miembro participará, ni permitirá que ninguno de sus organismos fiscales participe, en regímenes monetarios discriminatorios ni prácticas de cambio múltiples.

“c. Traslado del régimen transitorio al de uno libre de restricciones a los pagos corrientes y de prácticas monetarias discriminatorias.

“Para pasar del régimen del Artículo XIV (régimen transitorio) al del Artículo VIII (obligaciones generales), el Fondo le ha indicado a Colombia que, si bien un miembro tiene derecho a aceptar las obligaciones de este último en cualquier tiempo, es política de ese organismo recomendar que dicha aceptación se produzca luego de que se hayan eliminado todas las medidas inconsistentes con tales obligaciones.

“En este sentido, el Fondo considera que las autoridades colombianas deben convenir con ese organismo un calendario de desmonte de medidas. El procedimiento para hacerlo sería que el Gobierno de Colombia envíe una carta al Director Gerente del Fondo manifestando la intención de aceptar dichas obligaciones, una vez haya acuerdo con los funcionarios técnicos del Fondo de eliminar las restricciones identificadas por ellos. Recibida la carta al director gerente, los funcionarios técnicos prepararían un documento notificando al directorio Ejecutivo, que adoptaría una decisión dando la bienvenida a la aceptación de Colombia de las obligaciones del Artículo VIII, sobre la base del cronograma de eliminación de restricciones.

“En el memorando de política económica del acuerdo stad-by que celebró nuestro país con el Fondo en diciembre del año pasado se indicó que Colombia se propone aceptar las obligaciones establecidas en el Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo y que las autoridades se encuentran discutiendo con el equipo del Fondo un programa para eliminar gradualmente las pocas restricciones que aun permanecen sobre la convertibilidad de la cuenta corriente.

“Entonces falta que se culmine el trámite para la aceptación por parte de Colombia de las obligaciones contenidas en las secciones 2, 3 y 4 del Artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional. Hasta que culmine ese trámite, nuestro país se encuentra aplicando el Artículo XIV que contienen un régimen transitorio conforme el cual nuestra ley puede mantener restricciones incompatibles con las mencionadas obligaciones.”¹²

Al parecer de la Corporación las anteriores explicaciones son suficientemente ilustrativas de las razones por las cuales Colombia no puede estar incumpliendo compromisos adquiridos en virtud de lo dispuesto por las secciones 2 y 3 del Artículo VIII Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, como lo afirma el demandante; en efecto, dado que aun no se ha sometido al régimen jurídico regulado por esas normas, las mismas no la obligan todavía. Por lo mismo tampoco puede estar desconociendo los preceptos constitucionales relativos a la internacionalización de la economía y a la integración económica, toda vez que este desconocimiento se produciría, según lo expone el actor, como consecuencia del incumplimiento del régimen regulado en el referido Artículo VIII.

El Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional no forma parte del bloque de constitucionalidad.

11. En una clara y reiterada línea jurisprudencial, la Corte ha aceptado la existencia de un “conjunto de normas que se utilizan como parámetro para analizar la validez constitucional de las leyes”, a las cuales ha llamado el “bloque de constitucionalidad”¹³. Dentro de ellas ha distinguido entre el bloque de constitucionalidad *estricto sensu* y *lato sensu*. A este último concepto pertenecen algunos tratados y convenios internacionales de derechos humanos, así como los tratados limítrofes y algunos convenios de la OIT, pero no todo tipo de tratados, convenios o acuerdos internacionales.¹⁴

En el presente caso la Corte se limitará a reiterar la jurisprudencia que ha vertido anteriormente, relativa al llamado bloque de constitucionalidad y a la clase de acuerdos internacionales que conforman dicho concepto. Según se

¹² Ver folios 74 y 75 del expediente.

¹³ Corte Constitucional, Sentencia C-582 de 1999, M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁴ Sobre los tratados limítrofes ver la Sentencia C-191 de 1998) y sobre algunos convenios de la OIT que han sido considerados como integrantes del bloque de constitucionalidad (los convenios 87 y 88 de la O.I.T.) ver la Sentencia T-568 de 1999.

acaba de explicar, conforme a dicha doctrina, no todos los tratados internacionales adquieren categoría de normas superiores que condicionen la validez del derecho interno, sino únicamente aquellos que reconocen derechos humanos y prohíben su limitación en los estados de excepción, categoría a la cual no pertenece el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional. En efecto, mediante este Convenio se estableció dicho organismo internacional que pretende ser una institución permanente que proporcione un mecanismo para consultas y colaboración sobre problemas monetarios internacionales a los países suscriptores, a fin de facilitar la expansión y el desarrollo equilibrado del comercio internacional.¹⁵ Tales propósitos y objetivos nada tienen que ver con el reconocimiento de derechos humanos o con la prohibición de su limitación en estados de excepción, con el derecho internacional humanitario o con la fijación de límites al territorio nacional. En tal virtud no puede ser incluido dentro del bloque de constitucionalidad.

Ahora bien, sobre la situación jurídica que se genera cuando una norma de derecho interno desconoce obligaciones contenidas en acuerdos de derecho internacional que no forman parte del bloque de constitucionalidad, esta Corporación, con base en la Constitución, ha acogido la llamada teoría monista moderada, según la cual ese hecho no genera la invalidez jurídica inmediata de la norma de derecho interno, sino la responsabilidad internacional del Estado por el incumplimiento del tratado.¹⁶

De todo lo anterior se desprende que Colombia no sólo no se encuentra incumpliendo los compromisos adquiridos en virtud de las secciones segunda y tercera del artículo VIII del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, sino que estas normas, por pertenecer a un tratado internacional que no forma parte del bloque de constitucionalidad, no tienen relevancia jurídica para efectos del control que compete a esta Corporación.

¹⁵ De conformidad con lo dispuesto en el Artículo I del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, son fines de tal acuerdo internacional los siguientes:

“Los fines del Fondo Monetario Internacional son:

(I). Promover la cooperación monetaria internacional mediante una institución permanente que proporcione un mecanismo para consultas y colaboración sobre problemas monetarios internacionales.

(II). Facilitar la expansión y el desarrollo equilibrado del comercio internacional y contribuir de ese modo al fomento y al mantenimiento de altos niveles de empleo y de ingresos reales y al desarrollo de las fuentes productivas de todos los países participantes, como objetivos fundamentales de la política económica.

(III). Promover la estabilidad del cambio, mantener acuerdos uniformes respecto al cambio entre los participantes y evitar depreciaciones en los cambios con fines de competencia.

(IV). Ayudar a establecer un sistema de pagos multilateros respecto a las transacciones corrientes entre los países participantes, y a eliminar restricciones del cambio sobre el Exterior, que obstaculicen el desarrollo del comercio mundial

(V). Inspirar confianza a los países participantes, poniendo a su disposición los recursos del Fondo bajo garantías adecuadas, y de ese modo darles oportunidad de corregir desajustes en su balanza de pago sin recurrir a medidas que destruyan la prosperidad nacional o internacional.

(VI). De acuerdo con lo antes expuesto, acortar la duración y disminuir el grado de desequilibrio en, las balanzas de pago internacionales de los países participantes.

El Fondo se inspirará en todas sus decisiones en los fines expuestos en este Artículo.

¹⁶ Cf. Sentencia C-400 de 1998, M.P. Alejandro Martínez Caballero

Segundo cargo de inconstitucionalidad: la norma es discriminatoria porque se dispensa un trato distinto a quienes realizan operaciones cambiarias, en atención a la calidad del intermediario utilizado en la operación, lo cual redundaría en un desestímulo para los intermediarios no financieros. Además, porque perjudica las personas de escasos recursos, “familiares de emigrantes que reciben giros del exterior para su subsistencia”.

12. La norma acusada, como se dijo, establece una norma general sobre retención en la fuente aplicable a los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional percibidos por contribuyentes obligados a declarar, y unas excepciones a esta regla. Estas excepciones no se establecen en atención a la calidad del intermediario utilizado en la operación, como lo afirma el demandante, es decir a si éste intermediario pertenece o no al mercado cambiario, sino en atención a la naturaleza del ingreso, es decir a su procedencia o destinación. Así, se exceptúan de tal retención los ingresos provenientes de exportaciones de bienes o prestación de servicios por colombianos en el exterior a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia, los recibidos del exterior por ciertas personas y entidades de derecho internacional público, y los originados por ventas realizadas en las zonas de frontera por los comerciantes establecidos en las mismas.

Así las cosas, debe admitirse que la norma acusada sí introduce una diferencia de trato respecto de la aplicación de la retención en la fuente, pero esta diferencia no depende de la naturaleza del operador de cambio, sino de la procedencia de los ingresos o de su destinación. No obstante, en ciertos casos -el de los ingresos provenientes de exportaciones de bienes o el de prestación de servicios por colombianos en el exterior a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia- para que opere la excepción a la aplicación de la retención debe cumplirse una condición: que la operación de cambio se realice a través del mercado cambiario.

Se trata pues de una norma exceptiva, que favorece a sus destinatarios. Corresponde entonces a la Corte establecer si esta diferencia de trato o la condición impuesta para que opere en ciertos casos, desconoce las normas superiores

En ocasiones anteriores esta Corporación ha vertido una jurisprudencia relativa a la creación, modificación y suspensión de exenciones y beneficios tributarios, que fue recogida así en la Sentencia C- 007 de 2002.¹⁷

“3.1.1. La Corte Constitucional se ha pronunciado ya de manera reiterada sobre el alcance de la facultad del Congreso de la República para legislar en materia tributaria y, en particular, para crear, modificar y suprimir exenciones tributarias. Los criterios básicos de la doctrina constitucional son los siguientes.

¹⁷ M.P Manuel José Cepeda Espinosa

3.1.1.1. En primer lugar, la Corte ha partido del reconocimiento de que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República. Este ejerce su potestad según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. Por eso, dicha potestad ha sido calificada por la Corte como "poder suficiente", ya que es "bastante amplia y discrecional". Incluso, la Corte ha dicho que es "la más amplia discrecionalidad".

...

3.1.1.2. En segundo lugar, el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene varias implicaciones al momento de ejercer en forma razonable el poder de imposición. Así, en virtud del principio democrático, el legislador no sólo puede definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria sino también goza de un amplio margen para escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos.

Es claro, además, que en una democracia pluralista, caben distintas políticas tributarias que responden a concepciones diferentes sobre la mejor manera de alcanzar un "orden económico y social justo" (Preámbulo y art. 2° de la C.P.). La competencia de escoger la opción a seguir, ante diferentes alternativas legítimas al respecto, ha sido depositada en el Congreso de la República, el órgano representativo, deliberativo y pluralista en una democracia¹⁸.

Finalmente, en virtud de esa confianza y de esa potestad suficientemente amplia, no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado. Por el contrario, se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva "bastante amplia y discrecional".

...

3.1.1.3. En tercer lugar, ha indicado esta Corporación que las normas en las que se limita, restringe o elimina una exención

¹⁸ Así, por ejemplo, en la Sentencia C-478 de 1998; M.P. Alejandro Martínez Caballero (en la que la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma que derogaba los beneficios tributarios concedidos por otra en desarrollo de un programa de fomento turístico), esta Corporación afirmó: "La Corte coincide con la Vista Fiscal y los intervinientes pues si bien el contenido social propio de la fórmula política adoptada por el Estado colombiano (CP art. 1°) implica deberes de intervención para las autoridades a fin de satisfacer ciertos derechos sociales de las personas, lo cierto es que, en función del principio democrático (CP arts 3° y 150), corresponde prioritariamente al Congreso determinar las orientaciones esenciales de esa intervención estatal. Esto significa que, tal y como esta Corte ya lo había señalado en varias oportunidades, el Congreso y el Ejecutivo pueden llevar a cabo, conforme a los criterios de oportunidad de las mayorías, distintas políticas económicas, siempre y cuando ellas tiendan de manera razonable a hacer operantes los principios rectores de la actividad económica y social del Estado y velar por los derechos constitucionales".

tributaria no suponen una vulneración del principio según el cual el Estado garantizar un orden económico justo. Para la Corte, "[...] la justicia del orden económico en esta materia no radica en la obligación del Estado de conceder exenciones a los tributos que requiere para su actividad, ni en mantener inmodificables las que había previsto en una determinada coyuntura"¹⁹.

En efecto, no puede sostenerse que el Congreso de la República contraviene los preceptos constitucionales acerca de la intervención del Estado en la economía cuando hace un uso razonable de las facultades que la Carta le confiere para el efecto y, en particular, la de crear, modificar o suprimir los tributos.

3.1.1.4. En cuarto término, como ninguna potestad, por amplia que sea, es absoluta en una democracia constitucional, el Congreso no puede ejercer su poder impositivo de una manera incompatible con los mandatos constitucionales, lo cual excluye su ejercicio arbitrario, es decir, imposible de justificar a partir de razones acordes con la Constitución. Tampoco puede ejercerla de una forma contraria a los derechos fundamentales²⁰.

3.1.1.5. En quinto lugar, el ejercicio de la potestad impositiva del Estado tiene como correlato el deber de tributar. Este ha sido consagrado de manera expresa en la Constitución en términos generales así: "Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Además, el Constituyente fijó criterios amplios para orientar el ejercicio de dicha potestad, como que el sistema tributario "se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad" (art. 363 C.P.).”.

13. Así las cosas, la potestad de configuración legislativa ha sido reconocida como muy amplia en materia de política tributaria, de manera tal que la

¹⁹ Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

²⁰ La Corte se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre la necesidad de que los derechos fundamentales no sean afectados por las normas tributarias. Al respecto, pueden consultarse, entre otras, las siguientes providencias: Sentencia C-544 de 1993; M.P. Antonio Barrera Carbonell (En esta sentencia, la Corte declaró la inexequibilidad del artículo 107 de la Ley 6 de 1992 por encontrar que su contenido fijaba un procedimiento, aplicable a todo "tipo de pretensión, derecho, reclamo, acción o participación frente al Fondo Rotatorio de Aduanas", contrario a la Carta. Esta Corporación sentenció que el procedimiento creado vulneraba el derecho a la igualdad pues imponía una carga procesal que debía ser soportada sólo por algunos ciudadanos. También se encontró que dicho procedimiento era contrario al derecho fundamental al debido proceso); Sentencia C-674 de 1999; M.P. Alvaro Tafur Galvis (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad parcial del artículo 77 de la Ley 488 de 1998 que establecía el procedimiento administrativo que debía seguirse a las personas que estuvieran en posesión de mercancías recién adquiridas a un radio de 600 metros de distancia de un establecimiento comercial y que no tuvieran la respectiva factura de compra, para proceder al decomiso de tales mercancías. Esta Corporación determinó que la imposición de ciertas sanciones –entre las que se cuenta la expropiación- debían quedar reservadas a los jueces y no a las instancias administrativas. Por consiguiente, señaló que el artículo descrito era contrario al derecho fundamental al debido proceso); Sentencia C-741 de 1999; Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional analizó el artículo 149 de la Ley 488 de 1998, relativo a la obligación de portar en un lugar visible en los automotores la calcomanía que prueba el pago de los impuestos sobre los mismos. Esta Corporación, luego de analizar el cargo según el cual esta calcomanía atentaba contra el derecho fundamental al buen nombre, señaló que el Congreso puede imponer cargas razonables a los derechos fundamentales para garantizar la efectividad de las normas tributarias).

creación de exenciones u otros beneficios tributarios (como puede serlo el no estar obligado a efectuar un pago anticipado del impuesto), en principio no pueden entenderse como contrarios al orden económico justo, no obstante lo cual deben estar justificadas a partir de razones constitucionales y respetar los derechos fundamentales, especialmente el derecho a la igualdad. Ahora bien, dada la amplia libertad que le ha sido reconocida al legislador en estas materias, el escrutinio que debe adelantar el juez constitucional debe ser flexible.²¹

En este caso el demandante plantea que tales exenciones y beneficios desconocen el derecho fundamental a la igualdad. Para examinar este cargo la Corte detecta que el beneficio consistente en no estar sujeto al pago anticipado del impuesto se concede por tres razones: (i) por tratarse de ingresos en moneda extranjera recibidos por concepto de exportaciones de bienes o servicios, (ii) cuando las divisas han sido obtenidas por ventas realizadas en las zonas de frontera por los comerciantes establecidos en las mismas siempre y cuando cumplan con las condiciones que se estipulan en el reglamento, y (iii) cuando los ingresos en moneda extranjera son percibidos por personas y entidades de derecho internacional público que tengan la calidad de agentes y agencias diplomáticas, consulares y de organismos internacionales y que no persigan finalidades de lucro.

Prima facie observa la Corte que el beneficio se concede en situaciones de hecho particulares y distintas a las demás circunstancias fácticas en que los contribuyentes perciben ingresos en moneda extranjera procedentes del exterior. La distinta situación se da por la especial causa que da origen al pago (ingresos en moneda extranjera recibidos **por concepto de exportaciones**, o divisas que han sido obtenidas **por ventas realizadas en las zonas de frontera**) o por la naturaleza jurídica especialísima de quien recibe tales ingresos en divisas (**entidades de derecho internacional público** que tengan la calidad de agentes y agencias diplomáticas, consulares y de organismos internacionales y que no persigan finalidades de lucro).

Así pues, la diferente situación de hecho en principio autoriza el tratamiento legal diferente y favorable. Esto eximiría a la Corte de continuar con los demás pasos del juicio de igualdad; no obstante, conviene hacer ver que la norma exceptiva persigue claramente finalidades constitucionalmente válidas: en los dos primeros eventos el propósito legislativo evidentemente es la promoción de las exportaciones de bienes y servicios. Con ello, el legislador desarrolla justamente las disposiciones superiores relativas a

²¹ Así lo dispuso esta Corporación en la sentencia C-427 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, en la cual se refirió a la libertad de configuración del legislador frente al juicio de igualdad. En esa ocasión dijo la Corte que, “*Respecto de los alcances de la libertad de configuración del legislador, esta Corporación ha determinado que dependen de la materia sobre la cual verse la regulación. Así, por ejemplo, en cuanto a la intervención económica, la libertad del legislador se amplía, debido a que la Constitución le encarga al Estado la dirección general de la economía (art. 334), por lo cual se permite una mayor restricción de la libertad económica de los particulares, en aras del interés general. Ello, a su vez, lleva a la conclusión de que en materia de regulación económica, el examen de constitucionalidad sobre las normas debe flexibilizarse para permitir al Estado cumplir la función de asegurar la prevalencia del interés general, obviamente, siempre que ello no dé lugar a una restricción desproporcionada de los derechos de los individuos*”. En este sentido, ver igualmente la Sentencia C-429 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

internacionalización de la economía (C.P Art. 226) que, por otras razones, el demandante estima vulneradas por la norma acusada. Y en lo que se refiere a los ingresos obtenidos por ventas realizadas en las zonas de frontera, desarrolla específicamente el artículo 337 superior, según el cual *“la Ley podrá establecer para las zonas de frontera, terrestres y marítimas, normas especiales en materias económicas y sociales tendientes a promover su desarrollo”*.

La Corte ha reconocido que el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria le permite no sólo definir la política tributaria, sino escoger entre diversas alternativas legislativas al momento de ejercer el poder de imposición. Estas diferentes alternativas obran como instrumentos que le hacen posible cumplir los objetivos políticos que persigue. Así, las normas tributarias vienen a ser herramientas en manos del Congreso que le permiten intervenir la economía para fomentar ciertas actividades económicas de interés social, desincentivar otras, redistribuir el ingreso, etc. Las exenciones, los beneficios, las tasas reducidas, cuando persiguen objetivos constitucionales, son estos instrumentos o herramientas de la política tributaria. Mientras consulten parámetros de proporcionalidad, están justificados por los objetivos superiores que persiguen.

En el caso presente el beneficio que concede la norma acusada es el vehículo de promoción de las exportaciones de bienes y servicios, de las llamadas zonas francas y de las relaciones con ciertas personas y entidades de derecho internacional público. Con ello, como se dijo, se desarrollan claros postulados constitucionales sin irrogar sacrificios exorbitantes al derecho a la igualdad de otros contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios, pues ninguno de ellos se encuentra en la misma situación jurídica de los beneficiarios de las medidas favorables cuestionadas.

El condicionamiento señalado por la ley para que opere la excepción a la obligación de pago anticipado del tributo:

14. Si bien la excepción al pago anticipado del impuesto de renta o de ganancia ocasional, que se otorga a los beneficiarios de pagos o abonos en cuenta procedentes del exterior que sean declarantes, no depende de la calidad del intermediario utilizado para efectuar la operación de cambio de divisas, sino de la causa de los ingresos o de la naturaleza jurídica del destinatario de los mismos, lo cierto es que dicho beneficio tributario en ciertos casos -los casos de ingresos provenientes de exportaciones de bienes o prestación de servicios por colombianos en el exterior a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia- sólo operan cuando la respectiva operación de cambio se canaliza a través del mercado cambiario. Debe entonces la Corte estudiar si este condicionamiento resulta en alguna forma discriminatorio, pues el demandante afirma que la norma desconoce el principio de igualdad porque dispensa un trato distinto a quienes realizan operaciones cambiarias atendiendo a la calidad del intermediario utilizado en la operación, lo cual

redunda en un desestímulo para los intermediarios no financieros²². Es decir, como en ciertos casos el aludido beneficio se condiciona a que la operación se lleve a cabo a través del mercado cambiario, los intermediarios que no forman parte del mismo se verían perjudicados.

Para la Corte nuevamente el condicionamiento comentado se encuentra justificado por un objetivo constitucional evidente. En efecto, el desarrollo del mercado cambiario y la canalización de las operaciones de cambio a través suyo permite obtener importantes objetivos de desarrollo económico y social y de equilibrio cambiario. Al facilitar la implementación de mecanismos de control y supervisión adecuados sobre las transacciones con el exterior, permite a las autoridades conocer y regular los movimientos de capital, coordinar las políticas y regulaciones cambiarias con las demás políticas macroeconómicas, propender hacia un nivel de reservas internacionales suficiente, controlar las fluctuaciones en la tasa de cambio, etc. También se promueve el comercio exterior de bienes y servicios, en particular las exportaciones, en condiciones de seguridad, y se estimula la inversión de capitales del exterior en el país. De esta manera se propicia la internacionalización de la economía colombiana dando cumplimiento lo ordenado por el artículo 226 de la Carta²³, se aumenta su competitividad de nuestra economía en los mercados externos desarrollando lo dispuesto por el artículo 334 de la Constitución²⁴, y se facilita la dirección general de la economía para la promoción del desarrollo y el bienestar, dirección que compete al Estado en el modelo “social de Derecho”. Así pues, al legislador no le es indiferente que las operaciones de cambio se realicen a través del mercado cambiario o a través del mercado libre. Y, en ejercicio de su amplia libertad de configuración en materia económica, bien puede acudir a instrumentos de política tributaria para fomentar el desarrollo del primero.

Pero, adicionalmente, la Corte hace ver que en el presente caso la norma no grava en manera alguna a los intermediarios que no pertenecen al mercado cambiario frente a los que sí pertenecen. Simplemente, concede un beneficio tributario a los beneficiarios de ciertos ingresos en moneda extranjera procedentes del exterior que realizan sus transacciones, voluntaria u obligatoriamente, a través de los intermediarios autorizados del mercado cambiario; de otro lado, aunque parezca obvio, es menester hacer ver que aunque en principio, salvo las excepciones comentadas, todos los pagos o abonos en cuenta procedentes del exterior en moneda extranjera que reciban los contribuyentes obligados a declarar están sujetos al pago de retención en la

²² El demandante se refiere a intermediarios financieros equipándolos a los del mercado cambiario, aunque éstos, no siempre son entidades financieras.

²³ Constitución Política ARTICULO 226. “El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.”

²⁴ Constitución Política. Artículo 334.” ... El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo a los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y la competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.”

fuelle, sea que se canalicen o no a través del mercado cambiario, las operaciones que se realizan en el mercado libre carecen de los controles gubernamentales que permitan asegurar el cumplimiento de tal obligación. De esta manera, es difícil para la autoridades exigir que quien recibe el ingreso en moneda extranjera y realiza la operación de cambio a través del mercado libre efectúe la retención en la fuente por el sistema de auto-retención que ha sido establecido. Porque, se repite, sólo en el caso de los intermediarios del mercado cambiario existen mecanismos legales de asegurar el cumplimiento de este deber.²⁵

Por todo lo anterior la Corte no estima que sea discriminatorio el condicionamiento según el cual es requisito que la operación de cambio se realice a través del mercado cambiario para que opere el beneficio tributario que la norma acusada concede. Al contrario, considera que es una medida de fomento a dicho mercado, justificada por los objetivos constitucionales que a través de él se consiguen, y que no tienen el alcance de sacrificar el derecho a la igualdad de quienes realizan transacciones a través del mercado libre; uno y otro escenario –el mercado cambiario y el libre- constituyen situaciones de hecho y aun jurídicas distintas, llamadas a ser reguladas en manera también diferente.

²⁵ De conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° del Decreto 1402 de 1991, para los efectos de la retención en la fuente sobre cualquier ingreso procedente del exterior, sea que sea canalizado o no a través del mercado cambiario, *“el beneficiario del ingreso operará como autorretenedor, debiendo declarar y pagar la respectiva retención en la fuente, determinada sobre el valor de las divisas en moneda nacional a la tasa de cambio vigente a la fecha de pago o abono, a más tardar el día en que efectúe la correspondiente conversión de las divisas a moneda nacional y previamente a la misma. Cuando el beneficiario sea agente retenedor por otros conceptos, deberá cancelar la autorretención, a más tardar en la fecha señalada, en recibo oficial de pago en bancos, e incluirla en la declaración de retención del respectivo mes.”*

El artículo siguiente establece los mecanismos de control establecidos para el cumplimiento de esta obligación, pero ellos, como se ve, sólo se hacen efectivos cuando la operación de cambio se canaliza a través de intermediarios del mercado cambiario. La norma, en efecto, dice así:

“ART. 3°—Mecanismos de control de la retención por ingresos obtenidos en el exterior. Las entidades financieras y las casas de cambio, para efectuar la conversión de las divisas, deberán exigir al interesado fotocopia debidamente autenticada de la respectiva declaración o recibo oficial de pago en bancos, con el cual se acredite el pago de la retención a su nombre y deberán conservar dicho documento para ponerlo a disposición de la administración tributaria cuando ésta lo requiera.

Cuando al momento de la conversión, el contribuyente no acredite el pago de la autorretención establecida en este decreto, para que se le efectúe el cambio podrá autorizar a la respectiva entidad o casa de cambio, que la descuenta del valor a entregar en moneda nacional. En este evento, la entidad deberá declarar y consignar dichos valores junto con las demás retenciones que efectúe por sus propios pagos o abonos en cuenta, sometiéndose en lo que respecta a aquéllos, al régimen sancionatorio establecido en el estatuto tributario.

PAR. 1°—En los casos señalados en el parágrafo del artículo 1° de este decreto, deberá presentarse al momento de la conversión, copia o documento auténtico que acredite la naturaleza de los ingresos, y su destinación en el evento de las donaciones a favor de entidades oficiales no contribuyentes o sin ánimo de lucro, el cual será conservado por la entidad financiera o casa de cambio y se mantendrá a disposición de la administración tributaria.

PAR. 2°—Cuando las entidades financieras o casas de cambio, conviertan sus divisas en moneda nacional ante el Banco de la República u otra entidad financiera, deberán adjuntar, para que pueda hacerse la conversión, una certificación firmada por el representante legal y contador público, en donde se acredite que se cumplieron los requisitos señalados en los artículos anteriores, distinguiendo los valores sobre los cuales se acreditó la autorretención, aquéllos sobre los cuales por autorización del beneficiario se efectuó la misma, y los que no requerían, de acuerdo con lo dispuesto en este decreto, acreditar su cancelación, para efectos de la conversión respectiva.”

Finalmente, en lo relativo al cargo de inconstitucionalidad según el cual la norma sería discriminatoria pues por lo regular quienes resultarían afectados con la retención en la fuente serían las personas de escasos recursos, “familiares de emigrantes que reciben giros del exterior para su subsistencia”, la Corte hace ver que, especialmente a partir de la derogación del inciso 2° del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, las personas de escasos recursos, que por lo tanto no están obligadas a presentar declaración de renta, actualmente no están gravadas con impuesto alguno cuando reciban pagos o abonos en cuenta provenientes del exterior en moneda extranjera.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, 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** el artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998, únicamente por los cargos examinados en la presente Sentencia.

Segundo: **INHIBIRSE** de proferir un fallo de fondo respecto del inciso 2° del artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998, por carencia actual de objeto.

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

CLARAINÉS VARGAS HERNÁNDEZ
Presidenta

JAIME ARAUJO RENTERÍA
Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA
Magistrado



MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA
Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO
Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL
Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA
Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNNET
Magistrado

ALVARO TAFUR GÁLVIS
Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO
Secretario General (e)