



## Sentencia 292 de 2008 Corte Constitucional

SENTENCIA C-292/08

Referencia: expediente D-6931

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 821 del Decreto 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

Actora: Johana Carolina Gutiérrez Torres

Magistrado Ponente:

Dr. MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Bogotá, D.C., dos (2) de abril de dos mil ocho (2008).

LA SALA PLENA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL,

en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, previos los requisitos y de los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991 y recibido el concepto del Procurador General de la Nación, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

I. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No. 38756-1 del 30 de marzo de 1989:

"DECRETO 624 DE 1989

(Marzo 30)

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

(...)

Artículo 821. SALIDA DE EXTRANJEROS. La Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá solicitar a los organismos de seguridad, se impida la salida del país de aquellos extranjeros que hayan obtenido ingresos de fuente nacional, mientras no cancelen el valor de los impuestos."

II. LA DEMANDA

La demandante solicita que se declare la inexecutable del artículo 821 del Estatuto Tributario, porque lo estima violatorio de los artículos 1, 13, 24, 28, 83 y 100 de la Constitución Política. Señala que la facultad de las autoridades tributarias de impedir la salida de los extranjeros del país cuando tienen pendiente el pago de obligaciones tributarias desconoce:

(i). La dignidad humana (art. 1 C.P.), porque permite tomar a esas personas como objetos para el cumplimiento de un fin, esto es, como simples garantías del cumplimiento de una deuda patrimonial. La dignidad humana es un principio fundante de la Constitución, que tiene una eficacia directa sobre las diversas funciones estatales, que está por encima de consideraciones basadas en la soberanía y el interés general y que obra como criterio legitimador de las decisiones públicas o privadas adoptadas en relación con los seres humanos. El reconocimiento de la dignidad humana en los diversos tratados internacionales de derechos humanos que conforman el bloque de constitucionalidad determina que exista un núcleo inviolable en la naturaleza de cada persona que está sustraído al poder del Estado y de las mayorías y que, por tanto, constituye un límite a la potestad punitiva del legislador. La persona es un fin en sí misma y que por tanto, no es posible utilizarla como instrumento de fines estatales o privados. La disposición acusada reduce la autonomía de la persona, la cosifica y la vuelve un simple instrumento al servicio de los fines fiscales del Estado, en tanto que convierte al ser humano en prenda de sus obligaciones tributarias.

(ii). La igualdad (arts. 13 y 100 C.P.) porque se discrimina a los extranjeros frente a los nacionales colombianos, quienes no están sujetos a la misma restricción cuando tienen obligaciones tributarias pendientes con el Estado; en materia de derechos humanos y de derechos fundamentales todas las personas son iguales, de manera que no es posible establecer diferencias entre ellas respecto de la dignidad humana,

su autodeterminación y el derecho a no ser tenidas como objetos o medios de fines estatales. Desde una perspectiva normativa la igualdad se expresa como un derecho a la no discriminación, en donde "a menos que exista una razón reconocida como relevante y suficiente, según algún criterio identificable y aceptado, ninguna persona puede ser preferida a otra". Para que un trato diferenciado sea válido se requiere que las personas se encuentren en una situación de hecho distinta y que el trato desigual tenga una finalidad legítima, sea eficaz y, además, proporcional (juicio de ponderación). Respecto de la disposición acusada, el primero de tales requisitos no se da, porque los nacionales y los extranjeros tienen los mismos derechos fundamentales (Art. 100 C.P.) y respecto de ellos la Constitución prohíbe establecer discriminaciones en razón del origen nacional (uso de un criterio de diferenciación sospechoso -art.13 C.P.-). Además, la medida tampoco es eficaz (igual el extranjero puede seguir en el país sin pagar la obligación) y resulta desproporcionada al exceder los límites sancionatorios del Estado. Por ello aunque es obligación del Estado el cobro de los tributos de forma coactiva, no puede abrogarse la facultad de impedir el libre desplazamiento de únicamente los extranjeros, porque también entonces "debería restringir la salida del país a los nacionales, partiendo de la base que los dos (nacionales y extranjeros) están en un rango de igualdad, es decir, de poder evadir el pago saliendo del territorio nacional". Se da una tensión entre los derechos y garantías ciudadanas y los principios de eficiencia y equidad del sistema tributario, el cual no se puede resolver estableciendo un trato desigual entre nacionales y extranjeros, pues unos y otros tienen la misma condición de contribuyentes.

(iii). La libertad de circulación (art. 24 C.P), que comprende el derecho de todo colombiano de movilizarse o circular libremente en el territorio nacional y salir y entrar de él y el derecho a establecerse y residenciarse en el país o fuera de él, estando vedado que las autoridades estatales intervengan en esa decisión, bien para restringir la circulación o bien para imponer o prohibir un lugar para residir. Si bien los extranjeros tienen limitada la libertad de circulación en el territorio nacional a las normas de extranjería y de inmigración y a los tratados internacionales, resulta contrario a la Constitución que se restrinja su derecho de escoger residencia y de salir del país por el hecho de tener pendiente el pago de una obligación tributaria. El hecho de que el artículo 24 de la Constitución se refiera a los nacionales no implica que los extranjeros no tengan una garantía de libre circulación, pues el artículo 100 *ibidem* extiende a éstos los derechos civiles de los primeros y sólo permite su limitación por razones de orden público que no se dan en este caso. De acuerdo con los diversos tratados de derechos humanos ratificados por Colombia y que se integran al bloque de constitucionalidad, los extranjeros que ingresan lícitamente a un Estado tienen derecho a que se respete su libertad de circulación, a que las limitaciones y diferencias de trato que a ese respecto se establezcan para ellos estén justificadas y a que no se restrinja arbitrariamente el derecho de la persona a regresar a su país de origen y a escoger libremente su lugar de residencia. Ninguna de las causales que según los tratados internacionales permiten restringir el derecho de circulación de los extranjeros (seguridad nacional, interés público, salud o moral públicas y protección de los derechos de los demás) es aplicable al caso que se analiza y por ello la disposición acusada se torna inexecutable.

(iv). La garantía de no ser sometido a detención, prisión ni arresto por deudas (art. 28 C.P.). El constitucionalismo ha superado las antiguas concepciones de que la libertad y el cuerpo son garantía de las deudas y que su incumplimiento genera derechos al acreedor en relación con la libertad del deudor. Esta evolución se relaciona con el reconocimiento de la dignidad humana como eje central del Estado Social de Derecho, que se refleja en la prohibición de la esclavitud y de la prisión por deudas y en el hecho de que es el patrimonio y no la persona la prenda de cumplimiento de sus obligaciones. En el caso colombiano la prisión por deudas quedó abolida desde 1886 y sobre ello el artículo 28 de la Carta actual enfatiza la protección de la libertad, como garantía de autodeterminación de las personas y de no ser molestadas, ni reducidas a prisión o arresto sino con las formalidades legales y por orden de autoridad judicial competente, estando expresamente prohibido la detención, prisión o arresto por deudas, esto es, que las personas sean garantía de cumplimiento de sus obligaciones pecuniarias. En tal sentido, salvo que se esté abusando de derechos propios o afectando los de los demás, está proscrito todo acto de coerción física o moral que interfiera o suprima la autonomía de la persona sustituyéndola, oprimiéndola o reduciéndola indebidamente, tal como ocurre con la disposición acusada, que permite que una autoridad administrativa pueda impedir la salida de un extranjero del país por el hecho de tener una obligación fiscal con el Estado Colombiano.

(v). El principio constitucional de buena fe (art.83) porque se desconoce la presunción que obra a favor de los particulares en sus relaciones con el Estado, asumiendo que, al salir del país, el extranjero lo hace con la intención de no pagar sus impuestos y de defraudar los intereses del Estado. La disposición demandada se aparta del marco de mutua confianza que preside las relaciones públicas y privadas y opta por partir de la desconfianza del Estado en el pago de las cargas tributarias por parte del Extranjero, en contra de la presunción de buena fe que establece el artículo 83 de la Constitución. El artículo 821 del Estatuto Tributario opta por una medida excesiva que restringe sin necesidad su libertad personal. El legislador no puede partir de la mala fe para limitar el derecho de los extranjeros a salir de país, más aún cuando no sucede lo mismo con los nacionales colombianos, quienes no tienen esa restricción. La norma exige adelantar un juicio de ponderación de cuyo resultado surge que la medida es desproporcionada e innecesaria, pues existen medios menos onerosos en términos de sacrificio de la libertad de la persona que igual podrían evitar la evasión y asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

### III. INTERVENCIONES

#### 1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

EL Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de apoderado, concurre al proceso y solicita declarar la exequibilidad de la norma demandada, con base en los siguientes argumentos.

1.1. El reconocimiento de la dignidad humana no excluye la posibilidad de exigir de las personas el cumplimiento de sus obligaciones, tal como se deriva del artículo 95 de la Constitución, en especial respecto de las cargas tributarias que se generan a favor del Estado, para lo cual éste debe contar con herramientas coercitivas que le permitan asegurar el recaudo de los recursos con los cuales se financian las necesidades de interés general.

1.2. La disposición acusada no limita los derechos fundamentales del extranjero, ni su libertad de circulación, ni tampoco lo somete a tratos degradantes, sino que simplemente lo sujeta a una medida migratoria, en cuanto a la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias antes de salir del país. En ese sentido, el extranjero no es sometido a detención o arresto y por ende podrá desplazarse libremente por el territorio nacional sin ser molestado en su integridad personal o en su intimidad.

1.3. El acto administrativo con el que se adopta la medida prevista en la norma atacada es susceptible de recursos administrativos y judiciales, con lo cual se garantiza que la medida no será arbitraria y estará sometida al debido proceso, a lo cual habría que adicionar las acciones de responsabilidad Estatal en caso de que se causara un daño antijurídico a la persona afectada.

1.4. Tampoco se viola el derecho a la igualdad pues en materia tributaria los nacionales y a los extranjeros no se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica, siendo entonces aplicable la última parte del artículo 100 de la Constitución Política que señala que por razones de orden público la ley podrá subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinados derechos civiles a los extranjeros. Cuando un extranjero ha ingresado al país y ha desarrollado actividades que le representan un ingreso gravable no puede utilizar las normas migratorias y de movilidad para salir del país y evadir el pago de sus obligaciones fiscales, las cuales se volverían irrecuperables.

1.5 La disposición acusada es incluso benévola respecto de otros ordenamientos jurídicos, en los que el incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye una conducta criminal y permite la detención o arresto de las personas.

## 2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 821 del Estatuto Tributario, por considerarlo ajustado a la Constitución Política.

2.1. El legislador goza de un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria y ello le permite reconocer las diferencias existentes entre un nacional y un extranjero respecto de las cargas fiscales que tienen con el Estado. En ese sentido, el Estado tiene derecho a gravar los ingresos que los extranjeros han obtenido en el país y a desarrollar mecanismos coercitivos que aseguren el cumplimiento de esa obligación (Art. 95 C.P.)

2.2. En la relación jurídico tributaria son relevantes aspectos personales como la nacionalidad y el domicilio, los cuales tienen efectos jurídicos que corresponde desarrollar al legislador. Así, por ejemplo, los beneficios que el Estado concede a sus nacionales por las rentas obtenidas en el exterior no necesariamente deben aplicarse a los extranjeros, pues serán los gobiernos de éstos los que determinarán el tratamiento tributario que tendrán en sus respectivos países. No se viola entonces el derecho a la igualdad por el hecho de no extender el mismo tratamiento tributario de los nacionales a los extranjeros (Sentencia C-485 de 2000).

2.3. Dentro de los conceptos de justicia y equidad que informan el sistema tributario, la disposición acusada se ajusta a la Constitución, pues el recaudo efectivo de los impuestos para la satisfacción de las necesidades de interés general es un fin constitucionalmente válido, que exige adoptar medidas de control que faciliten su cumplimiento. El sentido de la norma materializa el principio de eficiencia tributaria y su objetivo "no es impedir la salida de los extranjeros u obstaculizar su derecho a la libre circulación, es tan sólo una previsión para que, aquellos extranjeros que hayan obtenido ingresos en nuestro país, paguen los impuestos correspondientes antes de salir del mismo".

2.4. La norma demandada se desarrolla en el campo estrictamente tributario sin que tenga incidencia en el núcleo esencial de los derechos personalísimos, en tanto que: (i) no viola la dignidad humana de los extranjeros, pues el incumplimiento de las obligaciones tributarias trasciende la órbita de lo privado, en la medida que genera consecuencias negativas para la colectividad (Sentencia C-485 de 2000); (ii) No desconoce el principio de igualdad (art. 13 C.P.) pues para ello se requeriría que los sujetos que son objeto de comparación se encontraran en la misma situación y que no existiera una justificación objetiva para darles un trato diferente, lo cual no ocurre en materia tributaria respecto de los nacionales y los extranjeros, pues unos y otros tienen obligaciones fiscales distintas y medios de control igualmente diferenciados; (iii) Tampoco restringe la libertad de circulación, pues los extranjeros conservan esa facultad dentro y fuera del territorio nacional, sólo que antes de abandonar el país deben cumplir sus obligaciones tributarias (iv) no vulnera el artículo 100 de la Constitución, pues respecto de las obligaciones tributarias no es posible afirmar que se trata de un derecho civil que deba extenderse a los extranjeros en la misma forma que a los contribuyentes nacionales (Sentencia C-485 de 2000); (v) no afecta el principio de buena fe (art. 83 C.P), porque la norma acusada no parte de la desconfianza hacia el extranjero, sino de la necesidad de adoptar mecanismos eficaces de control de la evasión tributaria, a partir de procedimientos públicos y conocidos que el afectado puede controvertir y respecto de los cuales puede esperar que el Estado actuará de buena fe; (vi) tampoco representa una forma de prisión por deudas que contraría el artículo 28 de la Constitución, pues el extranjero no es arrestado ni detenido por el no pago de sus obligaciones tributarias, sólo compelido a pagar antes de salir del país.

## 3. Ministerio de Relaciones Exteriores

El Ministerio de Relaciones Exteriores a través de apoderada judicial solicita que se declare la exequibilidad de la norma acusada.

3.1 El Derecho Internacional reconoce a los Estados el derecho de regular la entrada, permanencia y salida de los extranjeros de su territorio nacional, "pudiendo establecer prohibiciones y, aún más, ordenar su expulsión si fuere necesario". La política migratoria se relaciona directamente con la soberanía de los Estados y corresponde a una facultad discrecional en cabeza del Presidente de la República, cuyo ejercicio no es violatorio del artículo 13 de la Constitución Política, pues no se trata de otorgar un tratamiento discriminatorio a los extranjeros, sino de aplicarles un régimen especial dada su situación de no nacionales.

3.2. El artículo 100 de la Constitución Política permite negar o condicionar el ejercicio de ciertos derechos civiles a los extranjeros, como el ingreso, permanencia y salida del país, pues en dicha materia el Estado Colombiano actúa en ejercicio de su soberanía y de acuerdo con el principio de reciprocidad, es decir, a partir del mismo trato que reciben los nacionales colombianos en el exterior.

3.3. Los extranjeros también tienen obligaciones tributarias con el Estado Colombino cuando obtienen ingresos de fuente nacional, frente a lo cual, así como sucede con los nacionales colombianos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene funciones de recaudo, fiscalización y sanción de acuerdo con el Estatuto Tributario y las normas que regulan el funcionamiento de dicha entidad.

Concluye que "no se puede hacer referencia a que la norma esté afectando la libertad de locomoción cuando esto constituye una conexidad totalizante entre la norma migratoria y la norma tributaria, en la que es lógico que quien haya obtenido un ingreso de fuente nacional, sea nacional o extranjero, pague el impuesto o tributo correspondiente".

#### 4. Defensoría del Pueblo

La Defensoría del Pueblo, actuando a través de apoderado judicial, solicita la declaratoria de inexecutable del artículo 821 del Estatuto Tributario.

4.1. La disposición acusada establece un trato desigual entre los nacionales y los extranjeros deudores de obligaciones tributarias, que si bien tiene un fin legítimo (asegurar el recaudo de impuestos), resulta inexecutable porque el artículo 100 de la Constitución exige que la limitación de las garantías civiles de los extranjeros esté fundada en una razón de orden público que lo justifique, la cual no se da en el presente caso.

4.2. La disposición acusada también viola el artículo 28 de la Constitución, pues representa una forma de detención por deudas completamente proscrita en nuestro ordenamiento jurídico. La prohibición de salir del país es una medida de aseguramiento de tipo penal, que conforme al artículo 28 de la Constitución sólo puede ser impuesta por una autoridad judicial y nunca por una autoridad administrativa como la DIAN.

4.3. El artículo demandado viola el debido proceso (art.29 C.P.) pues permite adoptar la medida sin un procedimiento administrativo o judicial previo que garantice la contradicción y el derecho de defensa del extranjero y sin que se haya verificado que al momento de ingresar al país le fueron informadas sus obligaciones tributarias.

4.4. Conforme al Artículo 684 del Estatuto Tributario el Estado cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para el recaudo de las deudas tributarias, lo que ratifica que existen otros mecanismos menos gravosos de control, que hacen de la norma acusada una limitación desproporcionada.

#### IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación allegó el Concepto No. 4412 del 30 de octubre de 2006, en el que solicita declarar la inexecutable de la norma acusada.

Señala que el artículo 821 del Estatuto Tributario es un instrumento de política fiscal que tiende a asegurar el pago de las obligaciones tributarias de los extranjeros y que el mismo se apoya en la amplia libertad de configuración normativa que tiene el legislador en esa materia. Sin embargo, dice, una medida como la analizada presenta problemas constitucionales que obligan a declarar su inexecutable:

i). En primer lugar, porque no establece la necesidad de agotar un procedimiento previo en el que se declare la existencia de la obligación tributaria y con el cual se garantice el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa del afectado. Se deja entonces una facultad abierta a favor de la DIAN que se puede originar incluso en obligaciones tributarias que no han sido previamente declaradas en un acto oficial y en firme.

ii). Además de lo anterior, la prohibición de salir del país constituye en sí misma una medida de aseguramiento que afecta la libertad personal y constituye una especie de captura administrativa prohibida en la Constitución., pues solamente los jueces pueden ordenar la detención de una persona por hechos previamente definidos en la ley como delito (art. 28). La Constitución Política reforzó el concepto de libertad personal, exigiendo para su limitación la mediación de una autoridad judicial, a partir de lo cual las autoridades administrativas tienen prohibida cualquier intervención directa en esa materia, tal como lo ha reconocido expresamente la Corte Constitucional (Sentencias C-024 de 1994 y C-237 de 2005).

(iii). Consecuencia de lo anterior, el otorgamiento a la DIAN de una medida de aseguramiento para buscar el cumplimiento de obligaciones tributarias, resulta desproporcionada, en tanto que la libertad personal y de circulación de cualquier ciudadano, independientemente de su nacionalidad, no puede ser objeto de restricciones, molestias u obstáculos sin una orden previa de autoridad judicial.

(iv). Se viola el principio constitucional de buena fe, porque se presume la mala fe del extranjero que desea salir del país.

#### V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

##### 1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda en virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución Política.

##### 2. La materia sujeta a examen

A la Corte le corresponde decidir si la facultad que el Artículo 821 del Estatuto Tributario le otorga a la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales DIAN de solicitar a las autoridades de inmigración que impida la salida del país de los extranjeros que hayan obtenido ingresos de fuente nacional mientras no cancelen el valor de los impuestos correspondientes, desconoce la dignidad humana, la igualdad, la libertad de circulación, el derecho a no ser sometido a detención, prisión o arresto por deudas y la buena fe de los extranjeros. En otros términos, debe establecerse si el derecho de los extranjeros de salir del país puede estar condicionado al cumplimiento previo de las obligaciones tributarias pendientes con el Estado Colombiano, situación que no se exige a los nacionales colombianos.

3. La libertad de circulación y el derecho a salir del país. No se puede invocar cualquier causa para justificar su restricción.

La Constitución Política consagra como derecho fundamental la libertad de circulación y residencia, compuesta por (i) el derecho a circular libremente por el territorio nacional; (ii) el derecho a permanecer y residenciarse en Colombia y (iii) el derecho a entrar y salir del país (Art.24).

Si bien dicho artículo se refiere a los colombianos, el artículo 100 de la Constitución Política extiende a los extranjeros el ámbito de cobertura de los derechos fundamentales y sólo permite un trato diferenciado por razones de orden público que, analizadas en concreto, tengan una relevancia suficiente para limitar su ejercicio. Por tanto, prima facie, el de circulación y residencia es un derecho del que también gozan los extranjeros<sup>1</sup>.

El derecho internacional reconoce como expresión de soberanía del Estado, su facultad para regular con cierto margen de discrecionalidad la entrada y permanencia de nacionales de otros países a su territorio, de acuerdo con políticas de seguridad, empleo, desarrollo etc.; en ese sentido, el ejercicio de la libertad de circulación y residencia de los extranjeros dentro del territorio nacional puede estar condicionada a las normas de inmigración y a que su titular "se halle legalmente en el territorio del Estado"<sup>2</sup>.

En todo caso, el ejercicio de esa facultad no admite la arbitrariedad ni permite invocar cualquier causa para negar o condicionar el libre ejercicio de ese derecho a los extranjeros, especialmente cuando estos han ingresado al país cumpliendo las normas de extranjería.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, señalan respectivamente en sus artículos 22-3 y 12-3 que:

(i). Toda persona que se halle legalmente en el territorio de un Estado tiene derecho a circular por el mismo y, a residir en él con sujeción a las disposiciones legales;

(ii). Toda persona tiene derecho a salir libremente de cualquier país, inclusive del propio.

(iii). El extranjero que se halle legalmente en el territorio de un Estado parte, sólo podrá ser expulsado de él en cumplimiento de una decisión adoptada conforme a la ley y, salvo imperiosas razones de seguridad nacional, tendrá derecho a discutir las razones de la expulsión.

Estos tratados establecen adicionalmente que los anteriores derechos solamente pueden limitarse cuando sea necesario para prevenir infracciones penales o para proteger la seguridad nacional, el orden público, la salud o la moral públicas o los derechos y libertades de terceros, y siempre que la respectiva limitación sea compatible con los demás derechos reconocidos en los respectivos tratados.

Al respecto, la Observación General No. 15 del Comité de Derechos Humanos, relativa a la situación de los extranjeros con arreglo al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos<sup>3</sup>, señala que una vez el Estado permite el ingreso de extranjeros a su territorio, éstos tienen todos los derechos establecidos en el Pacto, entre ellos, "el derecho a libertad de circulación y libre elección de residencia; y tienen libertad para salir del país"<sup>4</sup>.

En consecuencia, el derecho de circulación de los extranjeros en lo que se refiere a su libre elección de abandonar el país una vez han ingresado legalmente a éste, no puede ser limitado innecesariamente y sin que exista una razón que tenga suficiente justificación constitucional, acorde además con los tratados de derechos humanos ratificados por Colombia.

4. El patrimonio como prenda general de las obligaciones del deudor. La separación de los derechos de libertad de la responsabilidad por deudas

De acuerdo con el artículo 28 de la Constitución Política toda persona es libre; como parte de esa libertad se prohíbe la detención, prisión o arresto por deudas. Ello significa que la libertad de la persona no sirve de garantía de sus obligaciones patrimoniales y que a través de su sacrificio no se puede satisfacer el pago que el deudor no ha hecho voluntariamente a sus acreedores<sup>5</sup>.

En ese sentido, la Corte ha advertido sobre la existencia de límites al derecho de los acreedores a obtener la satisfacción de sus créditos, en orden a salvaguardar no sólo la libertad física sino otros derechos fundamentales de los deudores: habeas data, intimidad, buen nombre, debido proceso, entre otros.

En su lugar, son los bienes de la persona, con las limitaciones establecidas en la ley, los que se convierten en el soporte de sus obligaciones y de su responsabilidad patrimonial: "toda obligación personal da al acreedor el derecho de perseguir su ejecución sobre todos los bienes raíces o muebles del deudor, sean presente o futuros, exceptuándose solamente los no embargables" (art.2488 C.C).

Y cuando el deudor ha cesado en sus pagos, los diversos acreedores, públicos o privados, no tienen más derecho que perseguir los bienes del deudor por los procedimientos legales y concurrir a prorrata en su distribución, en el orden y con las prelaciones previstas en la ley<sup>6</sup>.

Por ello, más allá de que toda obligación civil deba o no tener un contenido patrimonial<sup>7</sup>, lo cierto es que al momento de hacerse exigible, su ejecución forzada solamente puede recaer sobre el patrimonio del deudor y no sobre su libertad<sup>8</sup>.

El principio según el cual el patrimonio es prenda general de las obligaciones adquiere entonces una clara relevancia constitucional a partir del la restricción de la pérdida de la libertad por deudas prevista en el artículo 28 Superior, en tanto que esta prohibición no limita su ámbito de aplicación a la garantía de la libertad física de la persona; ella tiene implícita una regla aún más amplia que se proyecta a todos los derechos de libertad: la separación entre éstos y la responsabilidad patrimonial de la persona.

En esa medida, salvo que sea estrictamente necesario para proteger un derecho de mayor entidad<sup>9</sup>, la Constitución privilegia los derechos de libertad sobre la facultad del acreedor de satisfacer sus obligaciones patrimoniales.

Así como el acreedor no puede exigir la condena a prisión o arresto del deudor incumplido por el sólo hecho de no pagar una obligación, así tampoco podría exigir su satisfacción a través del sacrificio injustificado de otras libertades fundamentales de la persona. El derecho del acreedor a buscar el recaudo de sus obligaciones debe ejercerse dentro de un escenario de respeto de los derechos del deudor; el legislador no está autorizado para otorgar herramientas de presión sobre el deudor que lejos de disminuir los conflictos se conviertan en una fuente adicional de diferencias o permitan que las garantías fundamentales del deudor queden libradas a la voluntad del acreedor<sup>10</sup>.

#### 5. La especial protección de los derechos fundamentales de los extranjeros en la Constitución Política

El problema de la igualdad entre nacionales y extranjeros depende del tipo de derechos en discusión, pues no en todos los casos y frente a todas las materias puede exigirse el mismo trato<sup>11</sup>.

La nacionalidad constituye un criterio de diferenciación relevante frente a cierto tipo de derechos, dada la relación especial que surge entre el Estado y su población. Ésta participa del poder constituyente, define los principios y valores que la regirán y asume responsabilidades para el logro de los fines comunes que se han aceptado por sus integrantes. Aquellas personas cuyos vínculos de pertenencia se dan respecto de otro Estado, así como no están sometidos a ciertos mandatos definitorios de la nacionalidad colombiana, así tampoco son titulares, en idénticas condiciones, de los derechos que la Constitución Política reconoce a los ciudadanos colombianos.

Del artículo 100 de la Constitución se pueden diferenciar tres mandatos que regulan la posición jurídica de los extranjeros en Colombia:

- Derechos que los extranjeros no tienen, como los de carácter político, salvo la posibilidad, por mandato de la ley, de acceder al voto en elecciones y consultas populares de carácter municipal o distrital<sup>12</sup>.

- Derechos que los extranjeros tienen en igualdad de condiciones que los colombianos (los derechos civiles), los que sólo pueden condicionarse o negarse excepcionalmente por razones de orden público; estas razones, según ha precisado la Corte, deben ser concretas y de mayor peso específico que el derecho que se pretende sacrificar y tienen como límite aquellos derechos de carácter universal inherentes a todo ser humano, los cuales tienen en principio vocación de aplicabilidad a los extranjeros en los términos reconocidos en la Constitución y en los tratados de derechos humanos ratificados por Colombia (art.93 C.P.).

- Derechos, distintos de los civiles o fundamentales, que al no ser inherentes a la persona (como los de tipo económico y social), pueden tener una regulación diferente para nacionales y extranjeros, siempre que éstos tengan reconocidas las garantías mínimas derivadas de la Constitución y de los tratados internacionales; su extensión en igualdad de condiciones a los extranjeros no es esencial y depende por tanto de decisiones del constituyente y del legislador dentro de su amplio margen de configuración normativa<sup>13</sup>.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos establece expresamente que los derechos esenciales del hombre, que no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana, deben ser reconocidos y respetados por los Estados Parte, quienes se obligan "a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción", sin importar "su origen nacional" (Art.1). En el mismo sentido, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, exige de los Estados firmantes el respeto de los derechos y libertades reconocidos en él, así como de las garantías necesarias para su libre y pleno ejercicio por todas las personas que se encuentren bajo su jurisdicción, con independencia de su nacionalidad (artículo 2).

En este orden, tratándose de derechos inherentes al ser humano, su reconocimiento o limitación debe ser en principio la misma respecto de nacionales y extranjeros; la posibilidad de establecer un trato diferenciado o más restrictivo para estos últimos en relación con el otorgado a los colombianos, exige una razón constitucionalmente válida -razón de orden público en los términos del artículo 100 de la Constitución- y la superación de un juicio de ponderación, en el que se encuentre claramente demostrada la necesidad de la medida (no existe un medio menos gravoso para el logro del objetivo constitucional), su eficacia (permite lograr el fin propuesto) y su proporcionalidad (no impone un sacrificio mayor ni excesivo frente al beneficio que se obtendría con la medida).

#### 4. El análisis de los cargos

##### 4.1 La disposición acusada

4.1.1. El artículo 821 del Estatuto Tributario se encuentra ubicado en el Libro V del Estatuto Tributario (Procedimiento Tributario y Sanciones) y dentro de éste en el Título VII (Extinción de la Obligación Tributaria), luego de las normas que regulan la determinación del impuesto y la imposición de sanciones; se encuentra precedido de un encabezado que dice "Control al recaudo de impuestos", en el que se encuentra también la facultad de la Contraloría General de la República de ejercer control sobre la gestión fiscal.

4.1.2. Habilita a la Administración Tributaria para solicitar de las autoridades de inmigración que no permitan la salida del país de los extranjeros que han obtenido ingresos de fuente no nacional mientras no cancelen los impuestos correspondientes.

4.1.3. Se trata de un control de recaudo de obligaciones claras y expresas a favor de la Administración de Impuestos, nacidas bien de una declaración privada u oficial o bien de un acto administrativo debidamente ejecutoriado (art.828 E.T), que ha sido expedido con observancia plena del debido proceso administrativo, cuya aplicación no diferencia entre nacionales y extranjeros.

4.1.4. Su naturaleza es estrictamente fiscal -no migratoria- y persigue el recaudo del impuesto causado en cabeza de los extranjeros.

4.1.5. Tiene un ámbito de aplicación limitado, en tanto que su alcance solamente se extiende a las personas naturales extranjeras (por su naturaleza no se aplicaría a las persona jurídicas) y al impuesto de renta y complementarios, respecto del cual la obtención de ingresos de fuente nacional es un hecho gravado para los extranjeros residentes y no residentes<sup>14</sup>; tampoco.

4.1.6. Es una medida que no cobija a los nacionales colombianos.

4.2. Examen de proporcionalidad: fin legítimo, eficacia, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido. La disposición acusada persigue un fin constitucionalmente válido pero su eficacia es incierta, invierte la regla de separación de los derechos de libertad de la responsabilidad patrimonial de la persona y sacrifica desproporcionadamente la libertad de circulación de los extranjeros.

4.2.1. El recaudo efectivo de los impuestos forma parte de la noción de orden público económico<sup>15</sup>, en tanto que los recursos fiscales están destinados a la satisfacción de necesidades colectivas que no atañen sólo a un individuo sino a la sociedad en general. La imposibilidad del Estado de asegurar el pago de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, nacionales o extranjeros, puede comprometer el cumplimiento de las obligaciones estatales, el logro de las políticas públicas y la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución, con grave riesgo para la materialización del Estado Social de Derecho.

4.2.2. De otra parte, conforme al artículo 4º de la Constitución Política los extranjeros que ingresan al país quedan sujetos a normatividad interna y, en esa medida, al pago de los impuestos de los cuales sean sujetos pasivos; en materia tributaria no hay un derecho de origen constitucional en cabeza de los extranjeros de recibir el mismo trato nacional o un trato preferencial, o a no pagar un impuesto o a deducir de su cuantía determinado monto o porcentaje<sup>16</sup>, de manera que es legítimo que el Estado persiga el cobro de los tributos que ellos generan;

4.2.3. De acuerdo con lo anterior (4.2.1 y 4.2.2) la disposición acusada tendría un fin constitucionalmente válido, basado en una razón de orden público económico que, en principio, es adecuada para que el legislador adopte medidas de control de impuestos para los extranjeros, si es necesario de manera diferenciada con los nacionales colombianos teniendo en cuenta que su residencia no está en el territorio nacional. En este sentido, la Corte Constitucional declaró exequible una regulación especial -más exigente- en relación con la retención en la fuente de los extranjeros no residentes, en vista de la necesidad de asegurar el recaudo de las obligaciones a su cargo<sup>17</sup>:

En lo que atañe al carácter objetivo y razonable de la medida, la Corte encuentra que el legislador estableció un trato diferente entre nacionales y extranjeros en cuanto al mecanismo de cobro del impuesto por concepto de la renta obtenida por el pago o abono en cuenta por concepto de indemnizaciones percibidas como resultado de demandas contra el Estado, pues mientras los extranjeros deben hacer el pago del impuesto anticipadamente, mediante el mecanismo de la retención, los nacionales lo harán al momento de declarar la renta. Este trato distinto se justifica en una razón objetiva, advertida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, consistente en que dicho pago anticipado es necesario establecerlo para los extranjeros debido a la dificultad que respecto de ellos puede representar para la el Estado colombiano el cobro del impuestos respectivo en el supuesto previsto por la norma, dada la altísima probabilidad que tienen los extranjeros de ausentarse del país, lo que dificultaría notoriamente el control del pago del impuesto. En efecto, por definición, el extranjero es una persona que se encuentra transitoriamente en el país, y por ende, es razonable someterlo a un régimen tributario de retención en la fuente en relación con esta variedad de ingresos extraordinarios, distinto al nacional quien reside permanentemente en Colombia.

4.2.4. Sin embargo, a pesar de que su finalidad es la legítima y de que en materia tributaria es válida la diferenciación entre extranjeros y nacionales, la Corte considera que la disposición acusada es contraria a la Constitución Política por las siguientes razones:

4.2.4.1. En primer lugar, porque la medida adoptada por el legislador no es en sí misma eficaz para cumplir la finalidad que persigue. El hecho de no permitir la salida del extranjero del país no garantiza el pago de sus obligaciones tributarias. Solamente asegura la permanencia indefinida de la persona en el país, con sacrificio del derecho que le reconocen los tratados internacionales de salir del Estado en ejercicio de su libertad de circulación. Más allá de la presión que puede representar la restricción de un derecho fundamental, la decisión de no permitir la salida del país del extranjero no mejora la posición del Estado en relación con el recaudo del impuesto, pues éste, al igual que los demás acreedores privados, sólo puede hacer efectiva la obligación sobre el patrimonio del deudor; por tanto, si el deudor extranjero no tiene bienes en el país sobre los cuales hacer efectiva la obligación tributaria -patrimonio como prenda general de las obligaciones-, el Estado no obtendrá ninguna seguridad de pago impidiendo que salga del territorio nacional. En esa medida, la eficacia de la disposición acusada es por lo menos dudosa y en esa medida insuficiente para justificar, en la forma en que lo hace, la limitación de la libertad de circulación del extranjero.

4.2.4.2. En segundo lugar, porque existen medios menos gravosos para cumplir el mismo fin. De entrada, la Administración cuenta en materia de impuestos con las potestades de autotutela declarativa<sup>18</sup> y de ejecución<sup>19</sup>, que con respeto del debido proceso, le permiten en sede administrativa, declarar la existencia de obligaciones tributarias y exigir coactivamente su cobro, acudiendo si es necesario al uso de medidas cautelares. Pero, adicionalmente, el Estatuto Tributario ha previsto mecanismos de retención en la fuente sobre los pagos hechos a los sujetos responsables del impuesto de renta, especialmente si éstos son extranjeros no residentes<sup>20</sup>, en cuyo caso se prevén tarifas de retención más altas que las previstas para los nacionales<sup>21</sup>.

Por tanto, existiendo otros mecanismos que garantizan el recaudo directo de las obligaciones tributarias de los extranjeros, la disposición

acusada, cuya efectividad es relativa, tampoco evidencia su necesidad.

4.2.4.3. En tercer lugar, porque la medida es desproporcional, en tanto que frente a la libertad de circulación reconocida en la Constitución y en los tratados de derechos humanos ratificados por Colombia, privilegia una obligación puramente patrimonial, que si bien es importante para los fines del Estado por la importancia de la fiscalidad, no es suficiente para sacrificar esa garantía fundamental e invertir la regla de separación entre las libertades públicas y la responsabilidad por deudas. Si bien no se ateta contra la buena fe de los contribuyentes extranjeros (art. 83 C.P), en la medida que la norma parte de un supuesto válido -como es que por naturaleza los extranjeros tienen ubicado su patrimonio en otro territorio donde el Estado no tiene jurisdicción para su persecución-, si se encuentra por esta Corte que el legislador interfiere desproporcionadamente en la libertad de las personas, al utilizarla como mecanismo de presión para forzar el pago de una obligación dineraria.

Es necesario tener en cuenta que la libertad de circulación se encuentra directamente relacionada con el concepto general de libertad y, por tanto, forma parte de los derechos de defensa, que protegen espacios de no interferencia por parte de las autoridades públicas, salvo que sea estrictamente necesario para el logro de un fin legítimo dentro de una sociedad democrática. En un Estado libre y plural, las personas tienen la facultad de autodeterminarse de acuerdo con sus propios intereses, frente a lo cual la libertad de circulación y residencia garantiza que cada persona pueda elegir el lugar para desarrollar su proyecto vital, incluso si éste se proyecta por fuera de las fronteras territoriales del Estado. Se trata entonces, de un ámbito de decisión que no se puede afectar desde lo público si no es estrictamente necesario y siempre que no existan medios menos onerosos, en términos del sacrificio del derecho, situación que no se verifica en este caso.

En consecuencia, siendo dudosa la eficacia de la restricción y existiendo otras formas de hacer efectivo el recaudo de las obligaciones fiscales de los extranjeros no residentes, la disposición acusada deja de ser razonable, en tanto que al ponderarse con las libertades ciudadanas que están en juego y que se encuentran protegidas por los tratados de derechos humanos suscritos por Colombia, resulta desproporcionada y, por tanto, inconstitucional.

En este orden, la Corte declarará la inexecutable del artículo 821 del Estatuto Tributario, por ser violatorio de los artículos 24 y 28 de la Constitución Política.

#### VI. DECISIÓN

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

#### RESUELVE:

DECLARAR INEQUÍVOCO el artículo 821 del Decreto 624 de 1989, "por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

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

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Presidente

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

Con aclaración de voto

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARTHA V. SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

#### NOTAS DE PIE DE PÁGINA

1 Sobre la extensión del derecho de circulación y residencia a los extranjeros ya se había referido la Corte en las Sentencias C-110 de 2000 y T-783 de 1999, entre otras.

2 Artículos 22 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 12 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. La Observación General No. 15 del Comité de Derechos Humanos de la ONU señala al respecto que el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos "no reconoce a los extranjeros un derecho a entrar en el territorio de un Estado Parte y a permanecer en él", en tanto que corresponde a cada Estado, en ejercicio de su soberanía, decidir quiénes ingresan a su territorio.

3 Adoptada durante el 27 periodo de sesiones en 1986. Ver en: Interpretación de las normas internacionales sobre derechos humanos, Oficina de Colombia del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los derechos humanos, Bogotá, 2002.

4 Más adelante la misma Observación No. 15 señala: "Una vez que un extranjero se encuentra lícitamente dentro de un territorio, su libertad de circulación en el territorio y su derecho a salir de él pueden limitarse sólo de conformidad con lo previsto en el parágrafo 3 del artículo 12. Con

arreglo a lo previsto en esa disposición, será necesario justificar las diferencias de trato a ese respecto entre nacionales y extranjeros, o entre diferentes categorías de extranjeros."

5 La Convención Americana sobre Derechos Humanos -Pacto de San José- se refiere a este derecho: "7. Nadie será detenido por deudas."

6 Código Civil. "Art. 2492: Los acreedores, con las excepciones indicadas en el artículo 1677 podrán exigir que se vendan todos los bienes del deudor hasta concurrencia de sus créditos, incluso los intereses y los costos de la cobranza, para que con el producto se les satisfaga íntegramente, si fueren suficientes los bienes, y en caso de no serlo, a prorrata, cuando no haya causas especiales para preferir ciertos créditos, según la clasificación que sigue."

7 DÍEZ Picazo Luís y Gullón Antonio. Sistema de Derecho Civil. Volumen II. Tecnos, 2004, p.121. Igualmente puede verse Grosso Giuseppe: las obligaciones. Contenido y requisitos de la prestación. Universidad Externado de Colombia, 1981.

8 Ejemplo por excelencia del respeto a la libertad personal del deudor lo constituye la regulación de las obligaciones de hacer, como pintar un cuadro o construir una determinada obra, en cuyo caso el deudor puede ser apremiado a cumplir so pena de indemnizar los perjuicios o de que la prestación sea satisfecha a través de un tercero con costa a él, pero en ningún caso puede ser obligado en contra de su voluntad a ejecutar la obra prometida (art.1610 C.C).

9 Como sucede por ejemplo con las obligaciones alimentarias (art. 233 del Código Penal). El artículo 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos -Pacto de San José- establece que la prohibición de prisión por deudas "no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimientos de deberes alimentarios."

10 Sobre esta materia puede verse la Sentencia T-798 de 2007, M.P. Jaime Córdoba Triviño, en la que la Corte se refirió a las facultades extrajudiciales de cobro, estableciendo que: (i) no puede desconocerse el habeas data; (ii) el acreedor no puede violar el derecho a la intimidad ni la tranquilidad de las personas; (iii) tampoco puede valerse de relaciones asimétricas para imponer sus propias razones y someter al deudor por fuera de los cauces legales y con la amenaza de sus derechos fundamentales.

11 Sentencia C-1058 de 2003 (la Constitución no exige para todas las materias el mismo trato entre nacionales y extranjeros; declara exequible que en las empresas de explotación de servicios públicos el representante legal deba ser nacional colombiano); Sentencia C-834 de 2007, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto: "no en todos los casos el derecho de igualdad opera de la misma manera y con similar arraigo para los nacionales y los extranjeros...ello implica que cuando las autoridades debatan acerca del tratamiento que se debe brindar a los extranjeros en una situación particular, para el efecto de preservar el derecho de igualdad, habrán de determinar en primera instancia cuál es el ámbito en el que se establece la regulación, con el objeto de esclarecer si éste permite realizar diferenciaciones entre los extranjeros y los nacionales...por lo tanto, la intensidad del examen de igualdad sobre casos en los que estén comprometidos los derechos de los extranjeros dependerá del tipo de derecho y de la situación concreta por analizar." (se subraya)

12 Sentencia C-1153 de 2005 (declara exequible la prohibición de que los extranjeros sean designados gerentes de campañas políticas); Sentencia C-523 de 2003 (exequible numeral 1 del artículo 172 del Código Nacional de Policía que restringe derecho de voto a los extranjeros, bajo el entendido que sólo se refiere a elecciones de carácter departamental y nacional);

13 El numeral 3 del artículo 2º del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales señala: "3. Los países en desarrollo, teniendo debidamente en cuenta los derechos humanos y su economía nacional, podrán determinar en qué medida garantizarán los derechos económicos reconocidos en el presente Pacto a personas que no sean nacionales suyos." Sentencia C-070 de 2004 (declara exequible día del artista nacional y restricción a presentación de artistas extranjeros en ciertos días del año); Sentencia C-1259 de 2001 (exequible artículo 74 del Código Sustantivo del Trabajo que obliga a tener un número mínimo de trabajadores colombianos en las empresas). Recientemente, al analizar la referencia de las normas del sistema de seguridad social en salud a "los colombianos", la Corte señaló: "Sin lugar a dudas, los derechos económicos, sociales y culturales tienen un doble contenido. En primer lugar, se componen de un núcleo esencial mínimo, no negociable en el debate democrático, que otorga derechos subjetivos directamente exigibles por vía de tutela. Por otra, existe una zona complementaria, que es definida por el correspondiente órgano político de representación popular, atendiendo a la disponibilidad de recursos económicos y prioridades coyunturales.

En tal sentido, en jurisprudencia constante, la Corte ha sostenido que toda persona, incluyendo por tanto a los extranjeros que se encuentren en Colombia, tienen derecho a un mínimo vital, en tanto que manifestación de su dignidad humana, es decir, un derecho a recibir una atención mínima por parte del Estado en casos de externa necesidad y urgencia, en aras de atender sus necesidades más elementales y primarias. De tal suerte que, al legislador le está vedado restringir el acceso de los extranjeros a esas prestaciones mínimas, en especial, en materia de salud, garantizadas en diversas cláusulas constitucionales y tratados internacionales sobre derechos humanos que vinculan al Estado colombiano.

Lo anterior no obsta, por supuesto, para que el legislador, actuando dentro de su margen de configuración normativa, y en actuando en cumplimiento de los instrumentos internacionales que incorporan un mandato de progresividad en materia de derechos económicos, sociales y culturales, vaya ampliando la cobertura del sistema de protección social hacia los extranjeros. De igual manera, el ámbito de protección para este grupo poblacional se puede extender por vía de tratados internacionales bilaterales o multilaterales."

14 Artículo 9º. IMPUESTO DE LAS PERSONAS NATURALES, RESIDENTES Y NO RESIDENTES. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera,

y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país.

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

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

Adicionalmente, los contribuyentes a que se refiere este Artículo son sujetos pasivos del impuesto de remesas, conforme a lo establecido en el Título IV de este Libro.

15 Sobre la noción de orden público económico puede verse la Sentencia C-083 de 1999, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

16 Sentencias C-834 de 2007 y C- 485 de 2000.

17 Sentencia C-913 de 2003 en que la Corte declaró exequibles los porcentajes diferenciados de retención en la fuente para extranjeros.

18 Título IV del Estatuto Tributario: Determinación del Impuesto e Imposición de Sanciones.

19 Título VIII del Estatuto Tributario: Cobro coactivo de las obligaciones tributarias.

20 A título de ejemplo: Artículo 368-1 -retención en la fuente sobre distribución de ingresos por los fondos de inversión, fondos de valores y fondos comunes: "Cuando el pago o abono en cuenta se haga a una persona o entidad extranjera sin residencia o domicilio en el país, la retención en la fuente a título del impuesto de renta y complementarios se hará a la tarifa que corresponda para los pagos al exterior, según el respectivo concepto"; Artículo 389. Retención en la fuente de dividendos y participaciones: "Los dividendos y participaciones percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras, por personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros que no eran residentes en Colombia, están sometidos a la retención en la fuente"; Artículo 406 -retención en la fuente sobre pagos al exterior a extranjeros no residentes; en igual sentido, retención por pagos laborales a extranjeros -artículos 9, 24 y 383; etc.

21 El Estatuto Tributario busca que todos los pagos hechos a extranjeros no residentes estén sujetos a retención en la fuente, de manera que no estén obligados a declarar: "Artículo 592. QUIÉN NO ESTÁN OBLIGADOS A DECLARAR. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios (...) 2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los Artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada". En esa medida, su impuesto equivaldría a las retenciones practicadas en razón de hechos gravados (art. 6 E.T).

---

*Fecha y hora de creación: 2026-06-21 03:35:20*