

D-70662
OK

REPUBLICA DE COLOMBIA



Rama Judicial Del Poder Público
Dirección Ejecutiva De Administración Judicial

Jurisdicción: CONSTITUCIONAL

Juzgado: CORTE CONSTITUCIONAL

Clase De Proceso: ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Número De Cuadernos: 2

Número De Folios: 18

Parte accionante: ADRIANA MELO WHITE
c.c 43.756.754

Notificaciones: CRA 43 A # 16 A SUR 38. OF. 120S. ED. DHL., EL POBLADO, MEDELLÍN.
TELÉFONO: 4442346
amelow@une.net.co

16 FEB 2015



Medellín, febrero de 2015

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Bogotá D.C.

Referencia: Acción de inconstitucionalidad

ADRIANA MELO WHITE, ciudadana colombiana mayor de edad, domiciliada en Medellín, identificada con la cédula de ciudadanía No. 43.756.754, expedida en Envigado, obrando en nombre propio, en uso de mis derechos y deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40 y en el numeral 7 del artículo 95 de la Constitución, me permito interponer acción de inconstitucionalidad en contra del numeral 12, del último inciso del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, el cual modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario, en lo relativo a considerar el asfalto como un producto excluido del impuesto sobre las ventas (IVA), por cuanto el legislador vulneró los artículos 13, 88, 95 y 363 de la Constitución Política, con fundamento en lo siguiente:

I. NORMA ACUSADA

Se considera que es inconstitucional lo dispuesto en el numeral 12 del último inciso del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 38.- Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto. Las siguientes bienes se hallan excluidas y por consiguiente su venta a impartación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:

Adicionalmente se considerarán excluidos los siguientes bienes:

(...)

12. El asfalto..." (S.F.T.D.)

Esto por las razones que se exponen a continuación.

II. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, en virtud del artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4, el cual reza lo siguiente:

"ARTICULO 241. A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

(...)

4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación..." (S.F.T.O.)

III. FUNDAMENTOS DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

1. Antecedentes normativos

- a) El artículo 5° de la Ley 30 de 1982 estableció que *"Con el fin de fomentar la pavimentación y repavimentación de carreteras y calles, las asfaltos estarán exentas de toda impuesto"*.

Sobre la motivación legislativa que dio lugar al establecimiento del incentivo tributario a favor del asfalto, se tiene que principalmente se plantearon dos propósitos fundamentales: *"...crear las bases para la solución integral a los graves problemas que aquejan al transporte férreo del país y a la empresa industrial y comercial del Estado encargada de administrarlo. El segunda es mejorar la asignación de recursos fiscales actualmente destinados al transporte, abriendo la posibilidad de que una parte de esos recursos, que hoy tienen destinación específica muy limitada, pueda ser utilizada para el financiamiento de otros gastos prioritarios en el sector y en áreas relacionados, si las circunstancias lo hacen necesario"...*

Particularmente sobre el problema de los ferrocarriles, se dijo en la exposición de motivos, que gracias a la crisis energética que imperaba para la época a nivel mundial, ese medio de transporte se erigía como una solución atractiva para el desarrollo del país teniendo en cuenta su eficiencia en el uso de combustible, de tal forma se hacía imperativo establecer mecanismos que permitieran su expansión. Se señaló que la Administración ya había iniciado un programa de emergencia para la reconstrucción de la infraestructura y el equipo férreo que permitiera a la empresa de ferrocarriles

Nacionales de Colombia recuperar ciertos niveles mínimos de tráfico y evitar un mayor deterioro de su situación financiera.

Se planteó también que se hacía necesario acometer varios programas de inversión que permitan recuperar y mejorar la infraestructura férrea.

De acuerdo a lo anterior, el establecimiento de un incentivo tributario consistente en exonerar de todo impuesto al asfalto se sustentaba en la necesidad de fomentar la inversión en infraestructura y particularmente en las líneas férreas, teniendo en cuenta que el país atravesaba un momento histórico particular que le exigía contar con un sistema de transporte que respondiera de forma eficiente a los retos que la economía planteaba, teniendo en cuenta las dificultades mencionadas a nivel internacional en el tema energético.

Si bien esta norma no fue incorporada dentro del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), el Consejo de Estado, en sentencia de 12 de febrero de 2004, con expediente 13115, sostuvo que esto no afectaba su vigencia, toda vez que como ya lo había manifestado la Corte Suprema de Justicia *"las normas que estaban vigentes no dejaron de estarla por la circunstancia de no haber sido incluidas..."*. Los siguientes son algunos apartes de la mencionada sentencia:

"Así las cosas corresponde a la Sala determinar en primer lugar la vigencia de la exención consagrada en el artículo 5 de la ley 30 de 1982, antes de la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998. Tal como la precisó la Sala en el falla 13145 de 13 de marzo de 2003, Consejera Ponente Dr. Juan Ángel Palaccia Hincapié, la anterior norma a pesar de no haber sido incluida dentro del Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, en desarrollo de las facultades otorgadas al Gobierno Nacional por la Ley 75 de 1986, para efectuar la compilación de las normas tributarias de rango legal que se hallaren vigentes, no significa que haya perdido su vigencia, pues sobre el particular la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 27 de septiembre de 1990 señaló que "los normas que estaban vigentes no dejaron de estarla por la circunstancia de no haber sido incluidas ... ni puede considerarse que, a consecuencia de lo anterior, en el Estatuto Tributario, estén contenidas necesariamente todas las vigentes ..."

- b) Posteriormente, el Congreso de la República expidió la Ley 488 de 1998, y determinó en el artículo 64 lo siguiente:

"Artículo 64. Para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421¹ del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto,

¹ El literal c) del artículo 421 del E.T., establece que se consideran ventas: *"Los incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados"*

na se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, para uso de la Nación, las entidades territoriales, los empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos.

Lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley, las cuales no serán objeto de devolución o compensación."
(S.F.T.O.)

Sin embargo, la Corte Constitucional mediante sentencia C-369 de 2000 declaró inexecutable la expresión normativa "Lo prevista en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido canceladas con anterioridad a la vigencia de la presente ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación", contenida en el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998, al considerar que el Congreso excedió sus facultades al expedir una ley interpretativa que imposibilitaba a los contribuyentes que cancelaron el IVA durante este período de tiempo sin estar obligados a ello, solicitar la devolución o compensación de lo pagado, poniéndolos en una situación de desigualdad respecto de aquellos que no cancelaron el tributo en cuestión y generando un enriquecimiento sin causa en cabeza de la Administración.

- c) Más adelante, el artículo 79 de la Ley 633 de 2000 determinó que "Lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 igualmente será aplicable al asfalto y a los materiales pétreos que intervienen y se utilicen específicamente en el proceso de incorporación o transformación necesarias para producir mezclas asfálticas o de concreto y en la venta de asfalto, mezcla asfáltica o materiales pétreos."
- d) Finalmente, el numeral 12 del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012 estableció de forma general la exclusión del impuesto sobre las ventas del asfalto, y derogó expresamente en su artículo 198, lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley 30 de 1982, es decir, la exención de IVA de asfaltos.

De lo anterior se colige que:

en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación."

- i) A partir de la expedición de la Ley 30 de 1982 y hasta la expedición de la Ley 488 de 1998 el asfalto estaba exento *"de todo impuesto"*.
- ii) Posteriormente, mediante el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 se determinó que no se consideraría incorporación, ni transformación para efectos de lo dispuesto en el literal c) del artículo 421 del E.T., y por ende no generarían el impuesto a las ventas, las mezclas asfálticas y mezclas de concreto realizadas con anterioridad a la vigencia de la ley, o las que llegaren a ocurrir en contratos que a la vigencia de la ley ya se encontraren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien haya sido construido o se encontrare en proceso de construcción para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas y concesiones de obras públicas y servicios públicos.
- iii) Luego, la Ley 633 de 2000 confirmó la exclusión del Impuesto sobre las ventas al asfalto y la amplió a los materiales pétreos que se incorporen o se transformen en la fabricación de las mezclas asfálticas o de concreto, al igual que su venta, pero teniendo en cuenta las precisiones contenidas en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998.
- iv) Finalmente, el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012 excluyó de forma general del impuesto sobre las ventas al asfalto; es decir que aun cuando se trata de la venta de un bien corporal mueble, se encuentra excluido de gravamen por disposición legal.

En ese orden de ideas, a partir de la expedición de la Ley 488 de 1998, sólo se encontraban exentas de IVA aquellas mezclas de asfalto o de concreto (posteriormente también aquellas ventas de asfalto y materiales pétreos), realizadas con anterioridad al 24 de diciembre de 1998 (fecha de expedición de la Ley 488), o aquellas mezclas que se realizaran con ocasión de contratos que a la expedición de la ley se encontraren perfeccionados o en ejecución siempre y cuando el producto fuese para uso de la Nación, entidades territoriales, entre otros, norma que ponía en igualdad de condiciones tanto a la mezcla de asfalto como a la mezcla de concreto, y simplemente si estas mezclas no cumplían con los requisitos de temporalidad y destinación allí previstos, estaban gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa que normalmente les correspondería y no a la tarifa 0%.

Sin embargo, sin atender a lo dispuesto en la Constitución Política en materia del derecho a la igualdad y libre competencia económica, y sin ningún tipo de fundamento en materia de política fiscal, el Congreso de la República expidió el numeral 12 del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, en el cual determinó que el asfalto estaría excluido (que ya no exento) del impuesto sobre a las ventas.

2. Violación a los artículos 13, 95, numeral 9 y 363; y al artículo 88, todos ellos de la Constitución Política

a) Artículo 13 de la Constitución Nacional:

Existe reiterada jurisprudencia de esta Corte² sobre que es el legislador quien está facultado para determinar las clases de tributos y sus alcances respetando principios constitucionales como la equidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la igualdad y la progresividad. Los límites que se le imponen frente a esa libertad configurativa, se circunscriben a las disposiciones dispuestas en la Carta.

Es el legislador también quien puede establecer los beneficios tributarios, pero siempre que sirvan como instrumento de desarrollo de políticas de interés general que dirijan al sistema a satisfacer necesidades que no se limiten únicamente a las fiscales. Así lo afirma la Corte Constitucional en la sentencia C-577/09 en la cual se señala lo siguiente:

*“Por lo que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extra fiscales, razón por la cual no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferencial determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad”.*³

Los incentivos tributarios son entonces excepciones a las reglas tributarias que establecen la base gravable⁴ y si bien pueden estar dirigidos a fomentar ciertas actividades económicas que el legislador estime pertinentes para el progreso de la sociedad, su justificación debe estar basada en criterios que sean constitucionalmente aceptables y en este sentido, una fundamentación que se erija en la búsqueda del interés general y en la satisfacción de necesidades colectivas, sería sólida para argumentar un tratamiento diferencial que se traduzca en un beneficio tributario.

Mediante sentencia C-1021 de 2012, la Corte Constitucional reconoce el alto poder de configuración legislativa que tiene el legislador para la creación de tributos, pero seguidamente cita una Sentencia anterior⁵ en la que resaltó que dicho poder legislativo

² Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencias C-577 de 2009, C-664 de 1999, C-1060A de 2000, C-397 de 2011.

³ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-577 de 1999.

⁴ Juan Rafael Bravo Arteaga, “Ingresos, exclusiones e incentivos”, en: Temas de derecho tributario contemporáneo. Juan Rafael Bravo Arteaga, ingresos exclusiones e incentivos, ed; Universidad del Rosario, Bogotá D.C., p. 66.

⁵ Sentencia C-913 de 2011

en materia tributaria encuentra límites que han sido desarrollados por la propia jurisprudencia Constitucional: *...“No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en toda caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de las gastos públicas, pues el mismo tiene que ser desarrollada conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundada, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretracción (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adaptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad...”*

De acuerdo con lo señalado por la Corte Constitucional, existen unos límites generales a la potestad legislativa en materia tributaria, que resultan más exigentes cuando se trata de establecer incentivos tributarios, ya que *prima facie* pueden implicar un trato discriminatorio, teniendo la potencialidad de vulnerar derechos fundamentales.

Se ha establecido entonces por parte de la Corte Constitucional, que el legislador al momento de establecer incentivos tributarios debe considerar: *“(i) que el beneficio fiscal esté justificada en una razón suficiente y que exprese derechos, principios y valores constitucionales; (ii) no vaya en contravía del análisis de la capacidad contributiva del sujeto pasivo (equidad vertical); y (iii) dicha razón de diferenciación constitucionalmente admisible opere como factor válida de tratamiento distinto entre los contribuyentes que, de otro modo, deberían concurrir de la misma forma en el financiamiento de los gastos del Estado (equidad horizontal)”*⁶

La limitación a la potestad legislativa en el establecimiento de incentivos tributarios encuentra sentido debido a que a través del establecimiento de los mismos el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma, por consideraciones de política fiscal. De tal forma que si bien respecto del contribuyente se puede concretar el hecho generador del tributo, este se excluye de forma anticipada de la obligación tributaria, por expresa disposición legal, mediante una técnica de desgravación que le permite al legislador ajustar la carga tributaria de manera que consulte los atributos concretos del sujeto pasivo o de la actividad sobre la que recae la obligación, lo que exige que se atienda a criterios razonables, legítimamente constitucionales, de igualdad y equidad fiscal.

⁶ Sentencia C-873 de 2013

Al respecto de lo anterior, ha señalado la Corte Constitucional que todo incentivo tributario debe atener a criterios de generalidad y homogeneidad, explicándolos en el sentido de que todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho deben tener la posibilidad de acceder al incentivo sin distinciones injustificadas que comprometan el derecho a la igualdad, siempre respondiendo a los fines esenciales del estado, de tal forma que un trato que en principio se advierta como discriminatorio, puede estar sustentado en un estímulo orientado a propósitos tales como: - (i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global.

De acuerdo con lo sostenido por la Corte Constitucional⁷, para que una norma pueda ser considerada como un beneficio tributario, esta debe tener la finalidad de colocar al sujeto o la actividad destinataria en una situación preferencial, con fines únicamente extrafiscales.

A su vez, esta Corporación ha sostenido que si bien el Congreso tiene amplias facultades para establecer impuestos, determinar quiénes habrán de pagarlos y cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables (Numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política), esta facultad la debe ejercer dentro de los límites consagrados en la Constitución, los cuales son: i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos en condiciones de justicia y equidad (Artículo 95, numeral 9) y ii) el deber de construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Artículo 363).

No obstante, sin atender a lo anterior, el Congreso expidió el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, en la cual sin justificación alguna, le otorgó sólo al asfalto, y no a otros materiales para uso similar, la calidad de bien excluido del impuesto sobre las ventas.

Al analizar la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, se advierte que el propósito principal de la norma estuvo orientado a *“la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. Para ello, esta propuesta busca mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los colombianos de menores ingresos, y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal. También mejora la competitividad de nuestras empresas, especialmente aquellas que utilizan intensivamente la mano de obra,*

⁷ Sentencias C- 577 de 2009, C- 397 de 2011.

para que continúen creando empleo”, pero, no se advierte por ninguna parte de la exposición de motivos de la mencionada ley, las razones de orden económico o constitucional que dieron lugar a determinar el incentivo tributario en la venta del asfalto, esta vez excluyéndolo del impuesto sobre las ventas, no ocurriendo lo mismo para la venta del concreto, el cemento o cualquier otro material de uso similar y destinación a la pavimentación o repavimentación de carreteras.

Se violan así no solo el artículo 13, sino los artículos 95, numeral 9º, y 363 de la Constitución, pues al excluir solamente el asfalto, se verifica una inequidad sin justificación alguna, pues se le otorga un tratamiento fiscal diferente a dos materiales que pueden ser utilizados indistintamente para la construcción de ciertas obras de ingeniería civil, sin tener en cuenta razones de política fiscal que justifiquen el tratamiento discriminatorio, esto es, el otorgamiento de la exclusión del impuesto sobre las ventas sólo a uno de estos materiales; al asfalto y no al concreto.

En el caso que se analiza, se tiene que el legislador estableció desde 1982 un incentivo a favor del asfalto como insumo necesario para promover los proyectos de infraestructura, particularmente para la época, se pretendía ampliar y mejorar los ferrocarriles, con el propósito de dinamizar la economía y la empresa del estado dedicada a la administración de dichos ferrocarriles.

Es posible afirmar que el desarrollo de la infraestructura sigue siendo un fin esencial del estado, necesario para responder a las necesidades de desarrollo, sin embargo, en el caso concreto de la ley 1607 de 2012, se cuestiona que i) No se indicó en la exposición de motivos los fines constitucionales que se perseguían con el incentivo ii) El incentivo tributario no consulta los derechos de igualdad, equidad y libertad de empresa, toda vez que no es general y homogéneo, teniendo en cuenta que existen contribuyentes que desarrollan actividades económicas de producción de bienes que igualmente son útiles o idóneos para el desarrollo de la infraestructura del país, como lo es el concreto y no gozan de tal incentivo.

Diversos estudios técnicos han demostrado que tanto el pavimento como el concreto son materiales idóneos para el desarrollo de proyectos de infraestructura, y si bien tienen características técnicas distintas, pueden en un momento determinado cumplir el mismo cometido, incluso, teniendo el concreto en muchos casos ventajas frente al asfalto en términos de durabilidad y costos de mantenimiento.

Se tiene entonces que el trato discriminatorio establecido en la ley 1607 de 2012 tuvo al menos que señalar los motivos constitucionales que daban lugar a la vulneración del derecho a la igualdad, sin embargo, como ya se anotó, el texto de la exposición de motivos no hace siquiera referencia a la exclusión planteada en el artículo 38.

En un caso similar al que acá se plantea, la Corte Constitucional se pronunció acerca de la constitucionalidad del artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, el cual consagraba la exención del gravamen a los movimientos financieros para las operaciones de *"disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring-compra o descuento de cartera- realizadas por corteras colectivas, patrimonios autónomas cuya administradar sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia o par sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades cuyo objeto social principal sea este tipa de operaciones a par entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria."*, estableciendo un trato discriminatorio para aquellas compañías dedicadas a prestar los servicios de Factoring no vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia o por la Superintendencia de Sociedades.

A raíz de esto, y dado a la falta de señalamiento de un fin para justificar las diferencias de trato, la Corte Constitucional declaró inexecutable el texto *"cuyo administradar sea una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Calambia o por sociedades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades"*.

El siguiente es un extracto de la mencionada sentencia:

SENTENCIA C-766 DE 2013

"6.6.2.4. Como se expuso en la Sentencia C-1021 de 2012, la existencia de un principio de inequidad en la consagración de una exención tributaria exige acudir a un test intermedio de igualdad, con el propósito de determinar si presenta o no la violación del citado derecho, cuyo materialización concreta en el campo impositivo se expresa a través del principio de equidad tributaria^[75].

"El citado test obliga examinar, como previamente se expuso, (i) si el fin buscado con el tratamiento diferencial na sólo es legítima sino importante, es decir, promueve intereses públicos constitucionalmente valiosos; y (ii) si el medio empleoda es adecuada y efectivamente conducente para alcanzar dicha fin.

Desde esta perspectiva, cama primer paso del test en mención, la Carte debe responder las siguientes preguntas: en primer lugar, cuál fue el abjetiva buscada por el legislador al limitar el citado beneficia tributario únicamente a las operaciones de factoring realizadas por entidades sometidas a la vigilancia de las Superintendencias de Sociedades, Financiera y/a de Economía Solidaria, excluyendo las que son llevodas a caba por otras entidades, personas, sociedades, etc., que no están sometidas al ejercicio de dicha función administrativa por parte de las referidas autoridades de control. Y, en segunda lugar, cuál fue el propásita del Congreso de la República al excluir de la exención del GMF a la mayoría de las entidades sometidas a la vigilancia

de la Superintendencia Financiera, cuando procedió o limitar su cobertura tan sólo a las carteras colectivas y patrimonios autónomos.

Para dar respuesta a los interrogantes planteados, esta Corporación procedió a revisar los antecedentes legislativos que dieron lugar a la expedición de la Ley 1607 de 2012. En ellos, como se puso de presente en el acápite 6.6.1.3 de esta providencia, no se observa explicación alguna en torno al fin perseguido con las diferencias de trato consagradas en las disposiciones acusadas. En efecto, en la exposición de motivos tan sólo se hizo referencia a la ampliación de la exención del GMF a los operaciones de factoring realizadas por carteras colectivas y patrimonios autónomos, por ser medios a través de los cuales se canalizan los recursos que se utilizan en dichas operaciones^[76]; mientras que, en la ponencia para primer debate, se acudió al texto en esas momentos vigente, esta es, al artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, para incorporar la propuesta del Gobierno Nacional y mantener una regulación integral sobre la materia^[77]. En el resto del trámite legislativo, lo que se hizo fue incluir la referencia a las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, sin exponer ningún tipo de razón o motivo que justifique los tratamientos tributarios diferenciados expuestos en esta providencia.

La falta de señalamiento de un fin para justificar las diferencias de trato, aunado al hecho de que ninguna autoridad se pronunció sobre la materia, a pesar de que fueron informados del inicio de este juicio de inconstitucionalidad, conducen a entender que los preceptos cuestionados no proyectan, ni reflejan ningún fin constitucional legítimo, que permita superar la primera etapa del juicio de igualdad. Esta circunstancia adquiere un valor especial en el presente proceso de inconstitucionalidad, si se tiene en cuenta que ya existió un precedente establecido en la Sentencia C-1021 de 2012, conforme al cual se dispuso como regla que "todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales o jurídicas debidamente inscritas, cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones, estarán exentas del gravamen o los movimientos financieros", sin importar el hecho de estar o no sometidas a vigilancia administrativa, con el fin de no producir distorsiones en el principio de equidad tributaria y en la libre competencia económica.

En este orden de ideas, es claro que al estar en presencia de tratamientos tributarios diferenciados injustificados, que, como se dijo, no persiguen ningún fin constitucional legítimo e importante, no queda alternativa distinta –tal y como ocurrió en la Sentencia C-1021 de 2012– que declarar inexecutable las expresiones acusadas, por vulnerar el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 del Texto Superior."

De esta manera y al evidenciar la Corte Constitucional que la diferencia de trato no encontraba ninguna razón de política fiscal que la justificara, declaró inconstitucional el aparte referido.

Similar es la situación que se presenta en el caso objeto de análisis, toda vez que el legislador sin ninguna razón de política fiscal le otorgó un tratamiento discriminatorio e inequitativo al concreto, al determinar la exención en materia de IVA únicamente para el asfalto, siendo estos dos materiales utilizados para el desarrollo de la construcción y de obras de ingeniería civil.

Esta diferencia de trato entre los dos productos genera a su vez inequidad en el sistema tributario y en los mismos productores, toda vez que lleva a adquirir el producto excluido de IVA (asfalto), en lugar del producto gravado (concreto), no obstante utilizarse para la misma finalidad.

b) Artículos 95, numeral 9º y 363 de la Constitución:

La Corte Constitucional se ha referido a los principios del sistema tributario, y específicamente al principio de equidad en los siguientes términos:

"De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en las principios de equidad, eficiencia y progresividad, las cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunta y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios "constituyen las parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisar esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunta y no de un impuesto en particular". El principio de equidad tributaria ha sido definida por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, a porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual..."⁸
(Subraya fuera del texto original).

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011.

En este caso, el principio de equidad no ha sido atendido por el legislador, toda vez que se establecieron tratamientos tributarios diferenciados entre el asfalto y el concreto, sin ninguna razón de política fiscal.

El asfalto y el concreto gozan de las siguientes características:

ASFALTO	CONCRETO
<i>"El asfalta, también denominado betún, es un material viscoso, pegajosa y de color negro. Se utiliza mezclado con arena o gravilla para <u>pavimentar caminos y como revestimiento impermeabilizante de muros y tejados</u>. En las mezclas asfálticas es usada como aglomerante para <u>la construcción de carreteras, autovías o autopistas</u>. Está presente en el petróleo cruda y campuesto casi par completa de betún bitumen. El asfalta es una sustancia que constituye la fracción más pesada del petróleo cruda. Se encuentra a veces en grandes depósitos naturales, como en el lago Asfaltites a mar Muerto, lo que se llamó betún de Judea. Su nombre recuerdo el lago Asfaltites (el mar Muerto), en la cuenca del río Jordán."⁹</i> <i>"Las asfaltos son constituidos por la fracción más pesada obtenida de la destilación al vacío del crudo reducida (fondos de la destilación atmosférica del petróleo). Normalmente son hidrocarburos pesadas, solubles de color oscuro, y pueden ser líquidos o sólidos.</i> <i>Su uso principal de los asfaltos es la construcción y conservación de vías. Pueden aplicarse de diferentes formas tales como emulsiones asfálticas, asfaltos líquidos o directamente como cemento asfáltico."¹⁰</i>	<i>"El hormigón o concreto es un material campuesto <u>empleada en construcción</u>, formada esencialmente por un aglomerante al que se añade partículas a fragmentos de un agregado, agua y aditivos específicos (...)." ¹¹</i> El concreto se puede utilizar como pavimento y es considerado una de las alternativas más durables en infraestructura vial ¹² ; las primeras aplicaciones documentadas de pavimentos de concreto en el mundo datan de hace aproximadamente 120 años ¹³ . En Colombia, las primeras aplicaciones de pavimentos de concreto se dieron alrededor de la década de 1930¹⁴; al día de hoy, aún existen pavimentos construidos en 1957 (Av. El Dorado – Bogotá), 1974 (Av. Oriental y Av. San Juan – Medellín), además de otros pavimentos de vías relevantes de las diferentes ciudades del país. En los últimos años, se ha dado una tendencia creciente en la aplicación de esta tecnología en Colombia (Transversal Medellín – Quibdó, Corredor del Sur,

⁹ Véase en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Asfalto>

¹⁰ Véase en: <http://www.ecopetrol.com.co/contenido.aspx?catID=222&conID=37385>

¹¹ Véase en: <http://es.wikipedia.org/wiki/Hormig%C3%B3n>

¹² Montejo Fonseca, Alfonso; *Ingeniería de Pavimentas, Fundamentos, estudios básicas y diseño*, Ed. Universidad Católica de Colombia; 2ª Ed., Tomo 1, Año 1998



	Transversal Central del Pacífico): g racias a la confiabilidad y durabilidad de la estructura, todos los sistemas de transporte público de buses articulados circulan hoy sobre pavimentos e concreto.¹⁵ Por otra parte, en Colombia, existe normativa que define las especificaciones técnicas para la construcción de pavimentos de concreto (Norma Invias 500). Adicionalmente el INVIAS, adoptó en el año 2007 el Manual de diseño de pavimentos de concreto.¹⁶
--	--

El Presidente de la Cámara Colombiana de Infraestructura (CCI), doctor Juan Martín Caicedo Ferrer, ha sostenido que el asfalto y el concreto son dos productos complementarios, los cuales tienen ventajas y desventajas, por lo cual las razones para elegir entre uno u otro deben ser estrictamente técnicas, como por ejemplo las características del terreno.¹⁷

En razón de lo anterior, el establecimiento de la exclusión del IVA sólo para uno de ellos (para el asfalto) genera una situación de inequidad, en la medida que sin ninguna justificación de política fiscal se le otorga un trato diferencial con relación al asfalto, el cual en materia de infraestructura es utilizado para la misma finalidad que el concreto, por lo que la decisión de los compradores puede variar ya no en razón del material que más se adapte a su necesidad sino en relación con el precio final, el cual se ve afectado con el impuesto a las ventas en el caso del concreto.

A su vez, el aparte demandado distorsiona la libre competencia económica respecto de los productores de materiales diferentes al asfalto pero que tienen la misma vocación,

Huang, Yang H.; *Pavement Analysis and Design*; Ed. Pearson/Prentice Hall; 2a Ed., 2004.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ LONDOÑO NARANJO, Cipriano y ALVAREZ PABÓN, Jorge Alberto. Manual de diseño de pavimentos de concreto: para vías con bajos, medios y altos volúmenes de tránsito / Cipriano Alberto Londoño Naranjo; Jorge Alberto Álvarez Pabón; Instituto Colombiano de Productores de Cemento. – Medellín: ICPC; 2008. Disponible en: <http://www.invias.gov.co/index.php/documentos-tecnicos-izq>

¹⁷ Véase mejor: <http://www.elespectador.com/noticias/economia/asfalto-o-concreto-articulo-470923>



toda vez que estos no son exonerados de pagar el impuesto sobre las ventas, con lo cual se afecta el precio en el mercado del producto, en relación con el precio del asfalto, generándose así no sólo una asimetría en materia fiscal sino también una limitación a la libre competencia.

La Corte Constitucional en la sentencia ya referida en materia de factoring, fundamentó su decisión no sólo con base en la inequidad de la norma, sino también en razón de la afectación a la libre competencia, el siguiente es un aparte de la mencionada sentencia:

SENTENCIA C-766 DE 2013

"En segundo lugar, porque frente a todas las distinciones de trato que se originan con acasión de las expresiones demandados, el reconocimiento de la exención del GMF por las operaciones de factoring, además de afectar la igualdad y lo equidad tributaria, termina generando una externalidad legal que afecta la libre competencia económica (CP art. 333). Na cabe duda que la creación de un incentivo a un grupo específico de empresas (por lo general, las de mayor solidez financiera), produce como efecto directo un desestimulo en el mercado hacia quienes no se hallan en dicha situación, ya que en ese caso el valor del gravamen seguramente se debe incluir en el precio del producto. En este sentido, no sabra recordar que la Constitución permite intervenir en la libertad económica, con miras a realizar el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural (CP art. 333), más na para generar asimetrías fiscales que distorsionen el funcionamiento de los mercados..." (Subraya fuera del texto original).

Por su parte, la Corte Constitucional ha definido la libertad de competencia en los siguientes términos:

SENTENCIA C-228 DE 2010

"En criterio de la jurisprudencia analizada, existe competencia en un mercado cuando un conjunto de empresarios, en un marco normativo de igualdad de condiciones, ponen sus esfuerzos, factores empresariales y de producción, en la conquista de un mercado determinado, bajo el supuesto de la ausencia de barreras de entrada o de otras prácticas restrictivas que dificulten el ejercicio de una actividad económica lícita. En ese orden de ideas, el núcleo esencial del derecho a la libre competencia económica consiste en la posibilidad de acceso al mercado por parte de los oferentes sin barreras injustificadas. No obstante, los argumentos planteados anteriormente llevan a sostener que el ejercicio de esta libertad na esté exento de límites sino que, antes bien, el contenido de la garantía



constitucional encuentra su verdadera definición a través del marco de referencia que le da sentido. Estos límites versan sobre dos aspectos definidos: el primero, la responsabilidad social que implica que el ejercicio de la libertad de empresa, asunto explicado en fundamentos jurídicos anteriores de esta sentencia. El segundo, que está relacionado con la protección de la competencia en sí misma considerada, esto es, la necesidad de regular las disconformidades del mercado que restringen la posibilidad de acceso equitativo a las distintas agentes económicas.

(...)

La libre competencia económica es una garantía constitucional de naturaleza relacional. Quiere esto decir que la satisfacción de la misma depende del ejercicio de funciones de inspección, vigilancia y control de las actuaciones de los agentes que concurren al mercado, con el objeto de evitar que incurran en comportamientos abusivos que afecten la competencia o, una vez acaecidas estas contingencias, imponer las sanciones que prevea la ley. Sobre el particular, la Corte ha insistido en que "se concibe a la libre competencia económica, como un derecho individual y a la vez colectivo (artículo 88 de la Constitución), cuya finalidad es alcanzar un estado de competencia real, libre y no falseada, que permita la obtención del lucro individual para el empresario, a la vez que genere beneficios para el consumidor con bienes y servicios de mejor calidad, con mayores garantías y a un precio real y justo. Por lo tanto, el Estado debe tener una concepción social del mercado, no actuar sólo como garante de los derechos económicos individuales, sino como corrector de las desigualdades sociales que se derivan del ejercicio irregular o arbitrario de tales libertades. || Por ello, la protección a la libre competencia económica tiene también como objeto, la competencia en sí misma considerada, es decir, más allá de salvaguardar la relación o tensión entre competidores, debe impulsar a promover la existencia de una pluralidad de oferentes que hagan efectiva el derecho a la libre elección de los consumidores, y le permita al Estado evitar la conformación de monopolios, las prácticas restrictivas de la competencia a eventuales abusos de posiciones dominantes que produzcan distorsiones en el sistema económico competitivo. Así se garantiza tanto el interés de los competidores, el colectivo de los consumidores y el interés público del Estado". Este carácter relacional de la libre competencia económica también ha servido para que la jurisprudencia constitucional defina las libertades básicas de los participantes en el mercado, que operen como mecanismos para resolver la tensión generada por los intereses opuestos de dichos agentes. Así, a partir de la revisión de la doctrina sobre la materia, la Corte ha dispuesto que estas libertades refieren a "a) la necesidad que los agentes del mercado puedan ejercer una actividad económica libre, con las



Cra. 43A # 16A Sur 38, Of. 1205. Edificio DHL
Tel.: 4442346. Medellín
www.villegasmelo.com

La libertad de empresa comprende la facultad de las personas de "(...) *afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a los pautas o modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo con vistas a la obtención de un beneficio o ganancia*". Esta libertad comprende, entre otras garantías, (i) la libertad contractual, es decir, la capacidad de celebrar los acuerdos que sean necesarios para el desarrollo de la actividad económica, y (ii) la libre iniciativa privada. Su núcleo esencial comprende, entre otras prerrogativas, (i) el derecho a un tratamiento igual y no discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa como la organización empresarial y los métodos de gestión; (iv) el derecho a la libre iniciativa privada; (v) el derecho a la creación de establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos que exija la ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económica razonable"

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, se tiene que la estipulación que excluye al asfalto del impuesto sobre las ventas además de comprometer el derecho a la igualdad, restringe la libertad de empresa y la libre iniciativa privada consagradas en los art. 333 y 334 de la Constitución Política, toda vez que no se advierten los motivos adecuados y suficientes que justifiquen un trato discriminatorio, no solo porque el legislador no se ocupó de desarrollarlos en la exposición de motivos de la ley, sino porque lo que se advierte en la dinámica económica es que tanto el asfalto como el concreto, desde el punto de vista técnico, están en capacidad de competir en el mercado como bienes equivalentes o complementarios para el desarrollo de la infraestructura, de tal forma que no le asiste al legislador la posibilidad de establecer un trato diferencial comprometiendo los derechos constitucionales señalados. Por todo lo anterior, se concluye que el art. 38 de la ley 1607 de 2012, numeral 12, que modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario, es inconstitucional.

Así, la disposición acusada vulnera también el principio de libre competencia consagrado en los artículos 88 y 333 de la Constitución Nacional, toda vez que:

- i) Genera una barrera injustificada de acceso al mercado a los productores del concreto, al gravar el producto con el impuesto sobre las ventas mientras que establece la exención del impuesto al asfalto.
- ii) Impide la libre elección por parte de los consumidores, ya que estos no harán su elección entre los dos productos en razón de su necesidad o características diferenciales, como por ejemplo, durabilidad, sino en razón del precio, el cual será distinto toda vez que sólo uno de los dos está exento del impuesto sobre las ventas.

En ese sentido, y en aras de evitar que con la disposición acusada de inconstitucional mediante esta acción, se violen los principios y derechos a la igualdad, (Artículo 13 de la Constitución Política), libre competencia (Artículos 88 y 333 de la Constitución Política), justicia y equidad (Artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política), todos ellos de raigambre constitucional, se le solicita de manera respetuosa a la Honorable Corte Constitucional lo siguiente:

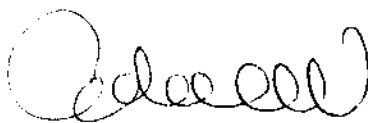
IV. PETICIÓN

Se declare la inconstitucionalidad de la disposición acusada (numeral 12 del último inciso del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, el cual modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario).

NOTIFICACIONES:

Se recibirán notificaciones en la Cra. 43 A No. 16 A Sur – 38, oficina 1205, de Medellín; o en el correo electrónico Adriana@villegasmelo.com

De los Honorables Magistrados,



ADRIANA MELO WHITE
C.C. 43.756.754

27 MAR 2015

hora 3:35 PM

Medellín, 26 de marzo de 2015

Doctor
JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado sustanciador
Corte Constitucional
Bogotá D.C.

Asunto: Cumplimiento de requisitos

Auto Inadmisorio Demanda de Inconstitucionalidad presentada en
contra del artículo 38 (parcial) de la Ley 1607 de 2012.

Expediente: D 10662

Demandante: ADRIANA MELO WHITE. CC. 43.756.754

ADRIANA MELO WHITE, mayor de edad, identificada con cédula de ciudadanía 43.756.754, dentro de la oportunidad legal, procedo a cumplir con los requisitos de conformidad con lo exigido por esta Corporación en el Auto inadmisorio del 20 de marzo de 2015 mediante el cual advierte que *"Analizada el contenido de la Demanda el Despacha considera que debe ser inadmitida por cuanto no se hace una acusación que cumpla las exigencias trazadas por la jurisprudencia cuando se invoca la vulneración del derecho a la igualdad, ni se atienden los requisitos mínimos de especificidad, pertinencia, y suficiencia"*, en los siguientes términos:

I. ANTECEDENTES

1. De conformidad con lo establecido en la acción que se procede subsanar, se demanda la inconstitucionalidad del numeral 12 del último inciso del artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, el cual establece la exclusión del impuesto sobre las ventas del Asfalto, por violar los

artículos 13, 95 numeral 9°, 363 y 88 de la Constitución Política. El mencionado artículo reza lo siguiente:

"Artículo 38.- Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

*Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o impartación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:
Adicionalmente se considerarán excluidas los siguientes bienes:*

(...)

12. El asfalto..." (S.F.T.O.)

2. Como bien lo afirma esta Corporación, no obstante la naturaleza pública e informal que caracteriza a las acciones de inconstitucionalidad, el ciudadano debe cumplir con unos requisitos mínimos para su admisibilidad y decisión de fondo, los cuales son: i) señalar las normas acusadas como contrarias a la Constitución, ii) indicar las normas constitucionales que se consideran violadas, iii) exponer las razones por las cuales el texto constitucional se estima violado, iv) señalar el trámite impuesto propuesto por la Constitución para la expedición del acto acusado y la forma en que fue quebrantado, y v) exponer el motivo por el cual la Corte es competente para conocer del asunto; y atendiendo a este último requisito, las razones de inconstitucionalidad deben ser *claras, ciertos específicas, pertinentes y suficientes*.
3. En virtud de lo anterior, y teniendo en cuenta la inadmisión por parte de la Honorable Corte Constitucional, cuyos apartes se transcriben a continuación, se procede a cumplir con los requisitos para su admisión:

"8.- Analizado el contenido de lo demanda el Despacha considero que debe ser inadmitido por cuanto no se hace una acusación que cumpla los exigencias trazadas por la jurisprudencia cuando se invoca la vulneración del derecho a la igualdad, ni se atienden las requisitos mínimos de especificidad, pertinencia y suficiencia.

8.1.- En efecto, aun cuando lo accionante indica (i) cuáles son los grupos involucrados – el asfalto y el concreto u otros productos de similares condiciones- (ii) y cual es el trato diferente que introducen las normas acusadas- exclusión del IVA solamente al asfalto-, (iii) omite explicar de manera cierta, específica y suficiente, por qué considera que dicho trato es discriminatorio, sustentando su acusación en argumentos de inconstitucionalidad encaminados a debatir el fundamento de lo medido. (...)

8.2.- Adicionalmente la demanda tampoco satisface los requisitos de certeza y suficiencia de los cargos por vulneración de la libertad de empresa y la libre competencia. (...)”

II. CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS

A. Respecto al cargo por violación del derecho a la igualdad – el porqué del trato discriminatorio

1. Grupos involucrados - Grupos comparables (“Patrón de igualdad o *tertium comparationis*”)

Como fue manifestado en la acción de inconstitucionalidad, los grupos involucrados en el trato discriminatorio son los proveedores de asfalto, y los proveedores de otros materiales de uso similar. Sin embargo, a continuación se amplían sus características, para efectos de comprender en detalle la vulneración de los derechos en cuestión.

El asfalto, es un material “viscoso pegajoso y de color negro”, compuesto principalmente de hidrocarburos “casi en su totalidad solubles en Sulfuro de carbono”. Esta materia prima proviene de yacimientos naturales o como residuo en el proceso de refinación de ciertos crudos de petróleo (obtenido mediante procesos de destilación). El Asfalto goza de propiedades impermeabilizantes y físico-químicas, que lo hacen apto principalmente para procesos de pavimentación, atendiendo a sus características de viscosidad, adhesividad y cohesividad, pues lo hacen útil para unir las partículas del agregado en la preparación de mezclas de pavimento.

La motivación legislativa que dio lugar al establecimiento del incentivo tributario en Colombia a favor del asfalto determinado en el artículo 5° de la Ley 30 de 1982 (exención del impuesto sobre las ventas¹), fue el fomento de la pavimentación y repavimentación de carreteras, y calles, es decir, el fomento del desarrollo de la infraestructura vial en Colombia, incentivo que inicialmente fue dirigido al asfalto, ya que era el material utilizado en la época en la pavimentación de carreteras.

Posteriormente, mediante el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 se determinó que no se consideraría incorporación, ni transformación para efectos de lo dispuesto en el literal c) del artículo 421 del E.T., y por ende no generarían el impuesto a las ventas,

¹ Nótese que inicialmente el trato especial para el impuesto sobre las ventas fue el de causación del impuesto a la tarifa del cero por ciento; diferente al trato que actualmente tiene el asfalto que es una exclusión, es decir, no generación de IVA.

las mezclas asfálticas y mezclas de concreto (a base de cemento) realizadas con anterioridad a la vigencia de la ley, o las que llegaren a ocurrir en contratos que a la vigencia de la ley ya se encontraren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien hubiere sido construido o se encontrare en proceso de construcción para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas y concesiones de obras públicas y servicios públicos. En ese momento entonces la incorporación de mezclas asfálticas y mezclas de concreto (a base de cemento) tuvieron, para efectos del hecho generador de incorporación y transformación, un trato igual.

Con posterioridad a esto, es que la Ley 633 de 2000, sin motivación alguna en cuanto a las razones del trato desigual o especial, consagra la exclusión del Impuesto sobre las ventas al asfalto y la amplió a los materiales pétreos que se incorporen o se transformen en la fabricación de las mezclas asfálticas o de concreto (a base de cemento), al igual que su venta, pero teniendo en cuenta las precisiones contenidas en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, es decir, la causación del impuesto en la incorporación o transformación.

Finalmente, sin atender al hecho de que en la actualidad no sólo el asfalto, sino también otros materiales como el concreto (a base de cemento) sirven de materia prima para generar mezclas para la pavimentación, tales como el concreto (a base de cemento), el legislador mediante el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, excluyó de forma general del impuesto sobre las ventas al asfalto; es decir que aun cuando se trata de la venta de un bien corporal mueble, se encuentra excluido de gravamen por disposición legal, y no a los otros materiales de uso similar, los cuales en la actualidad son igualmente destinados a la pavimentación de vías.

El cemento es un "conglomerante" formado a partir de una mezcla de arcilla y caliza calcinadas y luego molidas, a la cual se le agrega yeso. Al mezclarse con agregados pétreos tales como grava y arena y con el agua crea una mezcla "uniforme, maleable y plástica que fragua y se endurece, adquiriendo una consistencia pétrea" conocida como hormigón o concreto.

El cemento es una materia prima que mezclada con otro tipo de elementos genera una mezcla apta -concreto- para la pavimentación de carreteras, al igual que el asfalto.

Cuando se hace referencia al concreto, lo hacemos en relación con al concreto a base de cemento.

En virtud de lo anterior, el asfalto y los demás materiales de uso similar, tales como el concreto (a base de cemento) son comparables, toda vez que sus propiedades los hacen aptos para formar mezclas utilizadas en la pavimentación o construcción vial, por lo cual su patrón de igualdad es su aptitud para formar mezclas asfálticas o mezclas de concreto (a base de cemento) utilizadas para la construcción vial.

De ser necesaria una ampliación técnica a la información anterior, respetuosamente se solicita a los Honorables Magistrados se sirvan oficiar a la Cámara Colombiana de Infraestructura o alternatively a Asocreto, con el fin de determinar las características y usos de los grupos comparables, lo cual permite analizar el trato discriminatorio originado con la expedición de la disposición demandada.

2. Trato diferencial introducido por la norma

Si bien para el momento de la expedición de la Ley 30 de 1982 y en especial de la determinación de "la exención de todo impuesto" de los asfaltos, con el fin de fomentar la pavimentación y repavimentación, el asfalto era el material utilizado para estos efectos; al momento de la expedición de la Ley 1607 de 2012 y de acuerdo con el desarrollo que ha tenido la construcción a nivel mundial, no sólo el asfalto era utilizado para la construcción de obras de infraestructura vial, sino también otros materiales, tales como el concreto (a base de cemento), los cuales en virtud de sus propiedades pueden agregarse a mezclas para ser utilizados en la pavimentación y repavimentación de las vías o carreteras.

Teniendo en cuenta lo anterior y que la disposición demandada excluyó de forma general del impuesto sobre las ventas al asfalto, aun cuando se trate de la venta de un bien corporal mueble (hecho generador del impuesto), y no a otros materiales de uso similar, tales como el concreto (a base de cemento), se verifica la diferencia de trato entre el asfalto y los materiales de uso similar como el concreto (a base de cemento), traducido en el reconocimiento del asfalto como un material excluido del impuesto sobre las ventas, y en el no reconocimiento de los materiales de uso similar, tales como el concreto (a base de cemento), como un material excluido del impuesto sobre las ventas (gravado con un IVA hoy a la tarifa del 16%).

Esto impacta la estructura de costos de la obra (carretera) en un 16% adicional sobre el valor del concreto (a base de cemento) utilizado, ya que el IVA así incurrido no es descontable de ningún otro impuesto (no se genera IVA a terceros) sino que es un mayor costo en la producción del bien final. En otras palabras bajo las normas actualmente vigentes, la elección del concreto a base de cemento como material para la construcción de una vía, inmediatamente se traduce en un 9% más de costo

en comparación con la misma obra ejecutada con asfalto, situación que hace visible el trato discriminatorio al concreto y a los otros materiales similares.

De lo anterior se colige que la disposición demandada otorga un tratamiento “desigual entre iguales”, no admisible a la luz de nuestra Carta Constitucional, ya que como se explicará más adelante, el tratamiento no está constitucionalmente justificado.

3. Explicación específica y suficiente de por qué se considera que el tratamiento es discriminatorio

De acuerdo con la interpretación de esta Corporación², la Constitución concibe la igualdad como un principio y como un derecho; *“Como principio, implica un deber de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y, en especial, para el legislador cuando configura el derecho y fija los directrices necesarias para estructurar las políticas públicas porque es una regla de justicia elemental y se proyecta para definir la forma de Estado. Como derecho, la igualdad es un derecho subjetivo que se concreta en deberes de abstención como la prohibición de la discriminación y en obligaciones de acción como la consagración de tratos favorables para grupos que se encuentran en situaciones de debilidad manifiesta”*; en virtud de lo cual se concluye que la Constitución no prohíbe el trato desigual, sino el trato discriminatorio, el cual se verifica cuando se establecen diferencias sin justificación constitucionalmente válida.

En el caso concreto (a base de cemento) se considera que la disposición demandada otorga un trato discriminatorio a “los otros materiales de uso similar al del asfalto”, tales como el concreto (a base de cemento), sin ningún tipo de justificación de orden constitucional, toda vez que tienen el mismo uso en materia de pavimentación y construcción de infraestructura vial, es decir, de materiales que por su condición similar deberían tener las mismas condiciones tributarias que el asfalto (comparables), y que cumplen con la finalidad que se supone buscada por el legislador - el fortalecimiento del desarrollo vial en el país-, sin encontrar ningún otro tipo de finalidad constitucional que pueda ser obtenida sólo con el establecimiento del asfalto como bien excluido del impuesto sobre las ventas.

En virtud del artículo 421 del Estatuto Tributario, se consideran ventas:

- i) Todos los actos que impliquen la transferencia de dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles.

² Corte Constitucional. Sentencia C-862 de 2008.

- ii) Los retiros de bienes corporales muebles para formar parte de los activos fijos de la empresa, y
- iii) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.

Por su parte, el artículo 429 del Estatuto Tributario, establece los momentos de causación del impuesto, los cuales son los siguientes:

- i) En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, y a falta de éstos en el momento de la entrega.
- ii) “En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.”
- iii) En la prestación de servicios en la fecha de emisión de la factura o del documento equivalente o de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta (la que fuere anterior).
- iv) En las importaciones, cuando se nacionalice el bien.

Por regla general, la venta e importación de bienes muebles causa el impuesto sobre las ventas, sin embargo, por expresa disposición legal, el legislador puede determinar bienes que se encuentran excluidos y por ende que no causan el impuesto (por razones de política fiscal y de orden constitucional).

Como ya se manifestó, el legislador puede establecer beneficios tributarios, pero siempre que sirvan como instrumento de desarrollo de políticas de interés general que dirijan al sistema a satisfacer necesidades que no se limiten únicamente a las fiscales. Por ende, los incentivos tributarios son excepciones a las reglas tributarias³ y si bien pueden estar dirigidos a fomentar ciertas actividades económicas que el legislador estime pertinentes para el progreso de la sociedad, su justificación debe estar basada en criterios que sean constitucionalmente aceptables y en este sentido, una fundamentación que se erija en la búsqueda del interés general y en la

³ Juan Rafael Bravo Arteaga, “Ingresos, exclusiones e incentivos”, en: Temas de derecho tributario contemporáneo. Juan Rafael Bravo Arteaga, ingresos exclusiones e incentivos, ed; Universidad del Rosario, Bogotá D.C, p. 66.

satisfacción de necesidades colectivas, sería sólida para argumentar un tratamiento diferencial que se traduzca en un beneficio tributario.

En ese sentido, y para dar cumplimiento a los requisitos en materia argumentativa frente a las razones por las cuales la disposición establece un trato discriminatorio (específicamente frente a la carencia de cumplimiento de los requisitos de especificidad y suficiencia frente al cargo de violación del derecho a la igualdad), se puntualiza lo siguiente:

- i) Atendiendo al requisito de *especificidad* se considera que la disposición establece un trato discriminatorio e inequitativo a los materiales de uso similar como el concreto (a base de cemento), frente al trato establecido para el asfalto, toda vez que a este último le otorga la calidad de bien excluido del impuesto sobre las ventas y por ende, al no estar gravado, resulta más económico en materia de precios para el consumidor, para quien el IVA constituye un mayor valor del costo, el cual al prestar la misma función que el concreto (a base de cemento) o demás productos similares –materia prima para pavimentación-, se verá estimulado a comprar el asfalto, y no los productos similares, toda vez que esto se ve traducido en un ahorro económico en sus costos de construcción y por ende una mayor rentabilidad en el desarrollo su actividad comercial. El IVA en este caso constituye para el consumidor un mayor valor del costo, es decir, el precio de compra de un producto con IVA y sin IVA de entrada significa un 16% de diferencia. Diferencia que necesariamente es considerada por el consumidor a la hora de elegir el material a utilizar y que pone al Concreto a base de cemento y de los demás materiales en una situación discriminatoria estando incidido el precio de venta con el 16% más (IVA – tarifa actualmente vigente).
- ii) Respecto al requisito de *suficiencia*, y teniendo en cuenta las características expuestas en este escrito, se considera que el legislador debe otorgarle el mismo trato a los demás materiales tales como el concreto (a base de cemento), toda vez que ambos son materias primas utilizadas para la fabricación de mezclas de pavimento, destinadas a la construcción de obras de infraestructura vial.

Claramente no se trata del mismo material, de ser así tanto el asfalto como el concreto (a base de cemento) estarían excluidos del impuesto sobre las ventas; no obstante, ambos comparten una misma propiedad, la cual es la aptitud para formar mezclas de pavimento, por sus propiedades adhesivas.

Ambos, el asfalto y el concreto (a base de cemento), tienen la capacidad de unir fragmentos de uno o varios materiales y dar cohesión al conjunto, pero el segundo no está excluido de IVA.

Es así como cabe preguntarse: el concreto hidráulico (producido con cemento) cumple las mismas funciones que el denominado concreto asfáltico (producido con asfalto)?

El concreto hidráulico (producido con cemento) es considerado el material más utilizado mundialmente para la construcción de obras civiles; su campo de aplicación es amplio, variando desde estructuras de edificaciones, presas, túneles, puentes, aplicaciones arquitectónicas, pavimentos, entre otros.

En Colombia, existe normativa que define las especificaciones técnicas para la construcción de este tipo de pavimentos (Norma Invias 500), adicionalmente el INVIAS adoptó en el año 2007 el Manual de diseño de pavimentos a base de cemento para vías de bajos, medios y altos volúmenes de tránsito; este documento se fundamenta en dos metodologías de diseño mundialmente reconocidas y aplicadas; una de ellas es la promovida por la Portland Cement Association (PCA-84) y la otra es la metodología de la AASHTO -93⁴ (American Association of State Highway and Transportation Officials).

Para el caso del concreto a base de asfalto, su aplicación principal es para la rodadura de estructuras de pavimento, teniendo que ser complementada con capas de material granular que ayuden a darle a la estructura la capacidad para absorber las cargas transmitidas por las ruedas de los vehículos.

En síntesis, ambos productos pueden cumplir la misma función en un pavimento; existiendo actualmente una exclusión del IVA en el Asfalto, lo que pone al concreto (a base de cemento) en situación de discriminación frente al asfalto.

B. Frente al cargo de vulneración de la libertad de empresa y libre competencia

Requisitos de certeza y suficiencia de los cargos por vulneración de la libertad de empresa y la libre competencia

Como ya se mencionó, la exclusión del IVA de ciertos productos genera un impacto en el precio frente al beneficiario final, impacto que para la fecha con la tarifa vigente pare el

⁴ Esta metodología es actualizada periódicamente a la luz de nuevos avances tecnológicos, materiales, y análisis que se hacen en los diferentes tramos de experimentación.

IVA es del 16% sobre el precio de compra, el cual de conformidad con las reglas del mercado se verá inclinado a adquirir el producto de menor valor, si los productos pueden ser utilizados para el mismo fin (ya se expuso por qué se considera que son productos comparables). Por lo tanto, en caso de que un consumidor dependa de determinado presupuesto a la hora de construir (lo que es usual en las obras de concesión vial) o simplemente quiera obtener el máximo de rentabilidad en el desarrollo de su actividad, se verá inclinado a adquirir el producto que le brinde el mismo resultado y que esté a un menor precio en el mercado.

Lo anterior no se trata de una posición subjetiva, sino que encuentra sus bases en la misma Teoría del Consumidor, también conocida como *Microeconomía*. La *Microeconomía* es una rama de la economía que estudia el comportamiento económico de agentes económicos individuales, tales como las empresas, y los consumidores, y además aborda el estudio de los mercados. En *Microeconomía* un bien se considera sustitutivo de otro cuando uno de ellos puede ser consumido o utilizado en lugar del otro, como en el caso de la margarina y la mantequilla, el petróleo y el gas natural, y en el caso objeto de análisis, el asfalto y el concreto (a base de cemento). En virtud de los estudios microeconómicos y de la figura del bien sustituto, se ha concluido que un incremento del precio en uno de los bienes genera de forma correlativa un aumento en la demanda de sus bienes sustitutos, todo lo cual demuestra que la inconstitucionalidad que se solicita a la Honorable Corte, no tiene como fundamento una posición subjetiva sino que se trata de un fenómeno o circunstancia que se presenta en el mercado cuando los bienes pueden ser consumidos o utilizados en lugar de otros.

Tanto el asfalto como el concreto (a base de cemento) son materiales utilizados para la producción de mezclas de pavimento, los cuales tienen la capacidad de unir fragmentos de uno o varios materiales y dar cohesión al conjunto, de lo cual se colige que son productos sustitutos, y por ende una diferencia en el precio es un factor determinante a la hora de ser adquirido por el consumidor, toda vez que pueden ser utilizados para la misma finalidad, además que si bien se sostiene en la demanda que el concreto (a base de cemento) podría tener mayor durabilidad, lo cierto es que ambas estructuras de pavimento (las flexibles – asfalto- y las rígidas –concreto (a base de cemento) u hormigón-) podrían obtener similares resultados de durabilidad y calidad, y en ciertos estudios se sostiene incluso que el pavimento flexible – de asfalto- podría llegar a durar más que el pavimento rígido – de concreto (a base de cemento) u hormigón-.

Para redundar en lo anterior, la desventaja competitiva o los escenarios de competencia desbalanceados en que se encuentran los pavimentos de concreto (a base de cemento) frente a los pavimentos de asfalto, debido a la exclusión de IVA que hoy tiene el asfalto, se fundamenta técnicamente en lo siguiente:

Como se explicó, el Asfalto es el principal insumo para producir el Concreto Asfáltico y el Cemento Hidráulico lo es para la producción del Concreto Hidráulico (a base de cemento). Para realizar una comparación equivalente entre ambos escenarios se analizarán dos aspectos, a saber:

Costos de producción de un metro cúbico de Concreto Asfáltico con y sin IVA y Costos de producción de un Concreto Hidráulico (a base de cemento) con y sin IVA:	
Se estima que en el Concreto Hidráulico, el Cemento pesa entre el 50-60% ⁵ del valor de un metro cúbico de Concreto Hidráulico (dado el gravamen de IVA sobre el cemento).	En el caso del concreto asfáltico, se estima que el Asfalto (excluido de IVA) pesa alrededor del 33% del costo de un metro cúbico de Concreto Asfáltico; este mismo insumo, pesaría cerca del 37% si se aplicara IVA del 16% sobre el Asfalto requerido.
Por lo tanto, en términos relativos entre el Concreto Asfáltico y el Concreto Hidráulico (a base de cemento) una exclusión en el IVA del Cemento, significaría un equilibrio en la balanza de competencia, permitiendo ajustar los costos frente al Asfalto en cerca de un 9%.	
Costos en las estructuras aplicadas:	
Se estima que por cada metro cuadrado de pavimento de concreto aplicado, el 9% del costo del material se basa en el IVA sobre el Cemento. En términos monetarios, por cada metro cuadrado aplicado, entre \$6.000 - \$8.000 corresponden a IVA sobre el Cemento (a precios comerciales actuales).	Para el caso del Concreto a base de Asfalto, no existe recargo alguno, ya que no hay IVA sobre el asfalto; esto pone en una situación de desequilibrio competitivo ambos materiales.
Por las metodologías de diseño empleadas, en el caso particular del cemento, el espesor de la losa de concreto tiende a ser entre un 60 a un 100% mayor que el espesor de la capa de Concreto Asfáltico, permitiendo tener espesores de material granular de soporte muy reducidos.	Los espesores de concreto Asfáltico son inferiores a los del concreto a base de cemento (aproximadamente 10 a 15 centímetros) debido a que la capacidad estructural es proporcionada por capas robustas de material granular, a diferencia de lo que ocurre con el concreto en que

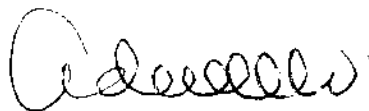
⁵ El porcentaje de incidencia en el costo, varía de acuerdo a las cuantías de cemento usadas por metro cúbico, las cuales varían según la resistencia que se espera obtener en el Concreto Hidráulico.

	dicha capacidad estructural la brinda el mismo Concreto. Así, en caso tal que el Cemento Asfáltico fuera gravado con IVA, su incidencia por metro cuadrado en la producción de pavimento sería aproximadamente un cuatro por ciento (4%) (comparado con el 9% ahora mencionado para el concreto) y en términos monetarios sería aproximadamente una tercera parte de lo que incide hoy en un Concreto Hidráulico a base de cemento, con lo cual incluso de esa manera se daría diferencias competitivas pero no derivadas del trato especial en el impuesto sino de la forma de uso del producto mismo. Es decir, la distorsión no sería derivada de un trato legal desigual sino de las propiedades de los materiales.
--	--

En conclusión, una exclusión de IVA sobre el Cemento destinado a la construcción de pavimentos de concreto a base de cemento, permitiría una mayor competitividad de este tipo de tecnologías de pavimentos durables, frente al asfalto destinado a la construcción de pavimentos asfálticos, razón por la cual, al darse una diferencia entre los productos en términos económicos, se restringe entonces la libre competencia elevada a rango constitucional por la Carta Política de 1991.

En los anteriores términos se da cumplimiento a los requisitos de admisión de la demanda de la referencia.

Del honorable Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio y de los Honorables Magistrados,



ADRIANA MELO WHITE

C.C. 43.756.754