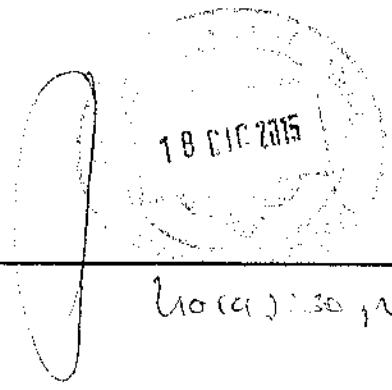


D-11197
OK



Honorables Magistrados
Corte Constitucional de Colombia
E. S. D.

Referencia: Acción Pública de Inconstitucionalidad contra el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, mediante el cual se adiciona el artículo 102-4 al Estatuto Tributario, y contra los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

SANTIAGO FAJARDO PEÑA y EDGAR ANDRÉS MARTÍNEZ VALLEJO, mayores de edad, domiciliados en la ciudad de Bogotá D.C., abogados en ejercicio e identificados como aparece al pie de nuestras firmas, respetuosamente presentamos ante la Corte Constitucional la presente **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 102-4 del Estatuto Tributario, y los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

Para mayor claridad del despacho, se precisa que la presente demanda se encuentra dividida en tres (3) secciones, así:

1.	SECCIÓN PRIMERA: PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA.....	2
1.1	Expresiones demandadas (expresiones subrayadas).....	2
1.2	Pretensiones	2
1.3	Normas constitucionales que se consideran infringidas	3
2.	SECCIÓN SEGUNDA: CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN	4
2.1	Introducción y Contextualización	4
2.2	Contenido de la normas acusadas y problema jurídico.....	6
2.3	Control de constitucionalidad sobre las omisiones legislativas relativas y sentencias integradoras.....	9
2.4	Cumplimiento de los requisitos de las omisiones legislativas relativas.....	10
3.	SECCIÓN TERCERA: ADMISIBILIDAD Y DISPOSICIONES FINALES.....	24
3.1	Competencia.....	24
3.2	Trámite	25
3.3	Notificaciones	25

1. SECCIÓN PRIMERA: PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA

1.1 Expresiones demandadas (expresiones subrayadas)

Artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, mediante el cual se adiciona el artículo 102-4 al Estatuto Tributario.

“Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo :

Para efectos del impuesto sobre la renta y territoriales, en la actividad de compraventa de medios de pago de los servicios de servicios (sic) de telecomunicaciones, bajo la modalidad de prepago con cualquier tecnología, el ingreso bruto del vendedor estará constituido por la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición.

PARÁGRAFO 1°. Para propósitos de la aplicación de la retención en la fuente a que haya lugar, el agente retenedor la practicará con base en la información que le emita el vendedor”.

Artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

“El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y

Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Las municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo.

Parágrafo 2°.- Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el impuesto de que trata este artículo sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido para sí.

Parágrafo 3°.- Los distribuidores de derivados del petróleo pagarán el impuesto de que trata el presente artículo sobre el margen bruto fijado por el Gobierno para la comercialización de los combustibles”.

1.2 Pretensiones

Respetuosamente solicitamos a la Corte Constitucional que acceda a la siguiente pretensión:

Pretensión Principal

Que en razón de la configuración de una omisión legislativa relativa se declare la exequibilidad condicionada de la expresión “para efectos del impuesto sobre la renta y

territoriales, en la actividad de compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones, bajo la modalidad de prepago con cualquier tecnología, el ingreso bruto del vendedor estará constituido por la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición” del artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 mediante el cual se adiciona el artículo 102-4 al Estatuto Tributario, en el entendido que la base gravable especial para la determinación del valor del impuesto de industria y comercio por la actividad de compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones es igualmente aplicable para las actividades desarrolladas por los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

Pretensión subsidiaria

Que en razón de la configuración de una omisión legislativa relativa, se declare la exequibilidad condicionada de la expresión “las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido para sí” y de la expresión “los distribuidores de derivados del petróleo pagarán el impuesto de que trata el presente artículo sobre el margen bruto fijado por el Gobierno para la comercialización de los combustibles” de los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, respectivamente, en el entendido de que la base gravable especial para la determinación del valor del impuesto de industria y comercio sobre dichas actividades es igualmente aplicable para las actividades desarrolladas por los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

1.3 Normas constitucionales que se consideran infringidas

Las expresiones demandadas vulneran los mandatos de la Constitución Política que se encuentran puntualmente en las siguientes normas constitucionales:

Preámbulo. *“En ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, (...)”.*

Artículo 13. *“Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan”.

Artículo 95-9. *“La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.*

Son deberes de la persona y del ciudadano: (...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado **dentro de conceptos de justicia y equidad**. (Subrayamos y resaltamos).

Artículo 333. “La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación”.

Artículo 363. “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad” (Subrayamos y resaltamos).

2. SECCIÓN SEGUNDA: CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

2.1 Introducción y Contextualización

A manera de introducción general es preciso advertir que sobre el impuesto de industria y comercio han recaído todo tipo de cuestionamientos respecto a su legalidad y constitucionalidad. En efecto, de manera reciente, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, creada mediante el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, rindió su primer informe de fecha 25 de mayo de 2015, dentro del cual se advierte la existencia de tres graves problemas estructurales en relación con el ICA, entre los que se destaca el siguiente:

“En primer lugar, la base del impuesto son los ingresos brutos, lo cual lleva a que el impuesto sea excesivamente oneroso para aquellas actividades que operan con un margen de utilidad pequeño. Adicionalmente, es un impuesto acumulativo que grava los ingresos brutos en cascada, y que por tanto, afecta, los productos en la cadena de comercialización”¹ (Subrayamos y resaltamos).

Por su parte, dentro del estudio preparado conjuntamente por la Universidad del Rosario y la Asociación Nacional de Industriales – ANDI- titulado “Problemática del ICA, Avisos y tableros, Alumbrado público y Estampillas y sus posibles soluciones a partir del Derecho comparado” de fecha 24 de diciembre de 2014, se analiza el principio de justicia respecto del ICA señalando:

“En la tabla 7 se presenta una situación en donde se tienen dos compañías con los mismos ingresos brutos, las cuales tienen una tarifa del 10 x 1000, pero con diferentes costos dada su estructura empresarial. El resultado, dada la estructura del impuesto, es que la compañía con los mayores costos y por tanto con la utilidad más pequeña es la que pagará más impuestos. En el ejemplo, para la Compañía 1 el impuesto a pagar

¹ Comisión de expertos para equidad y la competitividad tributaria. Informe de Actividades presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Documento disponible en: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/06/informe-al-ministro-de-hacienda-junio-3-de-2015.pdf>

solo representa el 5% de sus utilidades, mientras que para la Compañía 2 el impuesto representa el 10% de sus utilidades y todo por los costos asociados al negocio. En este punto se ve como el impuesto no toma en cuenta la capacidad contributiva real de los individuos que realizan actividades industriales, comerciales o de servicios. En este punto debe tenerse en cuenta que el impuesto es aún más regresivo cuando las personas tienen pérdidas, dado que se hace más gravosa la situación del contribuyente al aumentarla”². (Subrayamos y resaltamos).

Y más adelante se agrega que “en ese orden de ideas se puede concluir que en el Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, a menor capacidad contributiva mayor es el impuesto como proporción de las utilidades que se debe pagar”.

En síntesis, los recientes estudios que se han elaborado en torno al impuesto de industria y comercio concluyen que dicho gravamen es (i) excesivamente oneroso para ciertos contribuyentes, (ii) no toma en cuenta la capacidad contributiva y (iii) es regresivo.

Estas conclusiones serían más que suficientes para que esta honorable Corte declarara la inexecutable del impuesto de industria y comercio, como quiera que el gravamen excede la contribución requerida de ciertos contribuyentes, grava el ingreso bruto sin considerar la verdadera capacidad de pago de los contribuyentes y desconoce los más elementales principios constitucionales de la tributación.

Sin embargo, la presente demanda no persigue la eliminación total del impuesto, sino únicamente que se corrija una de las inequidades más evidentes que es, precisamente, la que se pone de presente en el informe de la Comisión de Expertos creada por la Ley 1739 de 2014. En lo que respecta a dicha Comisión es fundamental resaltar que no se trata de un ente privado o particular, sino de un organismo de creación legal que tiene dentro de sus funciones el análisis del marco tributario con el fin de proponer las reformas que conduzcan a hacerlo más equitativo y eficiente. Dicha Comisión es presidida por el Director de Impuestos de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por ende debe concluirse que las conclusiones a las que ha arribado expresan la posición del Gobierno Nacional, quien mal podría en la presente oportunidad oponerse a las peticiones de la demanda en contravía de lo que objetivamente ha concluido respecto al impuesto de industria, comercio y avisos.

Ahora bien, cuando con extrema sutileza la Comisión de Expertos se refiere al impuesto de industria y comercio como “excesivamente oneroso” para los contribuyentes que operan con un margen de utilidad de pequeño, no está diciendo cosa distinta que el impuesto está obligando a ciertos contribuyentes a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado por fuera de los conceptos de justicia y equidad. En otras palabras, la conclusión a la que arriba la Comisión de Expertos se traduce en que, para ciertos contribuyentes, el ICA transgrede el principio y la garantía constitucional contenida en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución.

El grupo de contribuyentes que se ve afectado con mayor severidad con la base gravable del ICA no es desconocido para el legislador, tanto es así que se observa con claridad que dentro del desarrollo legislativo del impuesto se han venido promulgando disposiciones que tienen por objeto eliminar la inequidad que este gravamen representa para algunos de estos contribuyentes que, por regla general, se ubican dentro del ámbito jurídico y económico de la intermediación comercial.

El problema es que la inequidad solo ha sido resuelta para unos pocos, haciéndose evidente que esta subsiste frente a un grupo aún mayor de contribuyentes, cuya tributación resulta excesiva debido a la mecánica misma del impuesto de gravar los ingresos brutos sin mirar la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos del mismo. La inclusión de una excepción

² Bravo, Juan, Buitrago Díaz, E y Parra Ortiz, H. Problemáticas del ICA, Avisos y tableros, Alumbrado público y Estampillas y sus posibles soluciones a partir del derecho comparado. 39 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior – ISSN: 2422-1511 – Febrero 2012. Pág. 467.

a la regla general que establece la base gravable del impuesto tiene plena justificación constitucional, el problema es haber dejado fuera de la excepción a todos aquellos que se encuentran en la misma condición jurídica o económica de los sujetos que fueron exceptuados. Por lo tanto, se reitera que la pretensión de la presente acción no es que se elimine la excepción sino que esta logre ajustarse al marco constitucional al incorporar a todos los demás sujetos que objetivamente deberían gozar de la base gravable especial.

Dentro de los contribuyentes a los cuales se les ha corregido la inequidad comentada, mediante el establecimiento de bases gravables especiales que les permiten asumir el impuesto sobre su margen o utilidad, encontramos únicamente a los siguientes:

- (i) Distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil;
- (ii) Agencias de Publicidad;
- (iii) Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles;
- (iv) Corredores de Seguros;
- (v) Distribuidores de derivados del petróleo y;
- (vi) Servicios integrales de aseo y cafetería, servicios de mano de obra prestados por cooperativas y precoperativas de trabajo asociado, los prestados por empresas de servicios temporales y los servicios de vigilancia.

Esto quiere decir que el resto de los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial y concesión mercantil, continúan siendo afectados con un impuesto que mantiene una base gravable que desconoce su capacidad contributiva real y los obliga a tributar por encima de los parámetros de justicia y equidad que reclama la Constitución.

Es factible identificar un numeroso grupo de contribuyentes que operan dentro de la cadena de comercialización de bienes cuya verdadera capacidad de pago se refleja como la diferencia entre su precio de venta y el costo de adquisición, pero que deben tributar para efectos de ICA sobre su ingreso bruto, a diferencia de los seis casos de excepción que se acaban de enunciar.

2.2 Contenido de la normas acusadas y problema jurídico

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece la regla general para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio ("ICA"). El ICA es un tributo municipal que recae, en cuanto a su hecho imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, las personas naturales, jurídicas o las sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Conforme lo dispone el artículo 33 ibídem, el impuesto se liquida, por regla general, sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de (i) las devoluciones, (ii) los ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de las exportaciones, (iii) el recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y (iv) la percepción de subsidios.

El legislador, con el objeto de corregir la excesiva onerosidad que genera el ICA para los contribuyentes que obtienen sus rentas por la realización de actividades de intermediación en mercados de bienes y servicios, ha introducido una serie de disposiciones para limitar la base imponible sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto.

Desde la misma expedición de la Ley 14 de 1983 se han establecido una serie de bases gravables especiales para determinados contribuyentes, con el objeto de que el impuesto no se torne excesivamente oneroso y no conduzca a la expropiación de la totalidad de la riqueza generada por el contribuyente. En efecto, en el párrafo segundo del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 se consagró una base gravable especial en relación con el ICA para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, las cuales liquidan el impuesto a cargo teniendo como promedio mensual de ingresos brutos únicamente aquellos que perciben bajo la forma de comisiones y honorarios y, en general, de aquellos ingresos que reciben para sí. En términos generales, esta forma especial de determinar la base gravable constituye un reconocimiento legal de que en desarrollo de tales actividades los intermediarios que las ejercen obtienen, además de una remuneración u honorarios que constituyen su ingreso propio, otros ingresos que prácticamente son costos que se trasladan a terceros o que están afectos a la solución de obligaciones que se adquieren con estos.

Por ejemplo un corredor de seguros puede percibir como ingreso bruto \$100, de los cuales su comisión es únicamente \$5 y los \$95 restante corresponden al valor que debe pagar a la compañía de seguros por la cobertura que efectivamente brinda al cliente del corredor. Este tipo de situaciones hace evidente la necesidad de otorgar una base gravable especial, pero se reitera que el gran inconveniente es que la ley olvida que hay muchos más contribuyentes que están en la misma posición de los corredores de seguros o demás actividades exceptuadas de la base gravable general pero que la ley no ha cobijado. Este es el problema de legislar con nombre propio y establecer excepciones que no responden a un criterio general, sino a parámetros subjetivos que incluyen solo ciertos sujetos y dejan por fuera otros muchos que en términos de justicia y equidad deberían haber quedado cobijados con el mismo régimen de excepción.

A su vez, el párrafo tercero del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 contempla una base gravable especial en favor de los distribuidores de derivados del petróleo, como quiera que estos liquidan el impuesto de industria y comercio sobre el margen bruto de comercialización de los combustibles que fija el Ministerio de Minas y Energía, esto es, sobre la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de enajenación.

La política legislativa de limitar la base imponible del ICA de los agentes de intermediación continúa siendo implementada. Mediante la expedición de la Ley 1607 de 2012 se adicionó el artículo 102-4 al Estatuto Tributario a través del cual se consagró que para efectos de los impuestos territoriales, como el ICA, el ingreso bruto de los vendedores de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones, bajo la modalidad de prepago con cualquier tecnología, está constituido por la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición. De la norma se desprende que el legislador acotó la base gravable del ICA para los vendedores de esta clase de bienes a la diferencia entre los ingresos realizados con ocasión de sus ventas y el costo de adquisición de los bienes enajenados. Aun cuando el legislador denominó el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 como *ingresos brutos* derivados de la compra venta de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil, en términos económicos y por su misma definición, la “diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición” contenida en la norma no es otra cosa que la utilidad que obtienen estos contribuyentes.

La diferencia de trato a la que se viene aludiendo es ostensible: en unos casos la base gravable sobre la que se aplica la tarifa del ICA, para la obtención del valor del impuesto, es la totalidad de los ingresos brutos del contribuyente. En otros casos, sin embargo, la tarifa se aplica sobre la utilidad o margen bruto de comercialización obtenida por el intermediario. Esta distinción tiene profundos efectos en la carga impositiva que deben asumir los agentes de intermediación comercial que suelen operar al amparo de contratos de distribución comercial y concesión mercantil. En efecto, aun cuando se pueda apreciar que dos agentes comerciales obtienen una utilidad de \$5, por cuanto el precio de venta de su producto es

\$100 y su costo de adquisición fue \$95, en un caso el agente tributa sobre \$5 mientras que sin justificación alguna el otro agente debe tributar sobre \$100.

El ingreso bruto es un concepto de naturaleza contable y tributaria, que comprende todos los flujos de entrada de recursos, ordinarios o extraordinarios, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades. El ingreso bruto representa, pues, el monto de todas las ventas de bienes y servicios realizadas en un periodo temporal.

La utilidad o margen bruto de comercialización, en cambio, tiene connotaciones jurídicas y económicas distintas. Estos conceptos hacen referencia, resumidamente, al ingreso generado por el ente económico disminuido en la parte correspondiente a los costos directos en los que incurre el ente económico para la ejecución de la actividad productora del ingreso. La utilidad o margen es el resultado de esa diferencia.

Esta distinción tiene clara aplicación en materia impositiva. En el impuesto sobre la renta, por ejemplo, el primer factor de depuración de la renta ordinaria lo constituye la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios (ingresos brutos) realizados en el año gravable. Pero este factor no es el único que determina la renta líquida con base en la cual se obtiene el impuesto neto de renta. Los ingresos brutos, en materia de renta, tienen minoraciones estructurales, en virtud de las cuales el contribuyente puede restar los costos directos en los que ha incurrido para la obtención de sus ingresos.

Es muy diferente, entonces, que la base gravable del ICA de los agentes de intermediación comercial que suelen operar al amparo de contratos de distribución comercial, concesión mercantil o de compra para la reventa esté conformada por la totalidad de sus ingresos brutos y en otros casos por su utilidad o margen de comercialización. En el segundo caso se atiende en mayor medida su capacidad contributiva, puesto que el contribuyente solo se ve incidido sobre la utilidad que genera su operación de intermediación, reventa de bienes y/o prestación de servicios. La diferencia entre una y otra base es abismal, ubicando a dos sujetos que tienen la misma capacidad de pago en situaciones totalmente disímiles que vulneran abiertamente los principios de justicia y equidad.

Aunque las normas demandadas responden a un motivo constitucional válido como es que la determinación del ICA se haga con arreglo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, existen, adicionalmente, múltiples operaciones comerciales que, pese a compartir idéntica situación fáctica y económica que aquellas contempladas en las normas acusadas, no se incluyeron dentro de los textos legales y que se encuentran injustificadamente excluidas de las consecuencias jurídicas previstas en ellas.

Esta distinción injustificada contradice el contenido de la Constitución Política, especialmente los mandatos previstos en el numeral 9 del artículo 95 y en el artículo 363 de la Constitución, según los cuales el sistema tributario y el deber de contribución de los ciudadanos debe fundarse en los principios de justicia, progresividad y equidad. En efecto, cuando el legislador introduce una excepción o tratamiento diferenciado -como la base gravable especial a la que se ha venido aludiendo- queda obligado a extender las consecuencias jurídicas de dicha excepción a la totalidad de los casos que son asimilables desde el punto de vista fáctico y jurídico. Esta regla es la manifestación más básica del respeto por el principio de generalidad de la ley y de igualdad de trato jurídico. En materia tributaria, la Corte Constitucional ha corregido la regulación incompleta que se hace de normas tributarias que contienen tratamientos exceptivos -como bases gravables especiales- mediante la expedición de sentencias integradoras.

Por ejemplo, en la sentencia C-1021 de 2012, con ocasión de una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 38 de la Ley 1480 de 2011, la Corte analizó la exequibilidad de un beneficio tributario que incorporaba el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011, según el cual la disposición de recursos para la realización de operaciones de factoring

realizadas por entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades se encontraba exenta del gravamen a los movimientos financieros. En este asunto, la Corte concluyó que el tratamiento diferencial previsto en el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 no proyectaba ningún fin constitucional legítimo, por cuanto la veeduría administrativa que ejerce la Superintendencia de Sociedades no es un criterio suficiente como para justificar un trato dispar en materia fiscal. En este sentido, la Corte, en la parte resolutoria de la sentencia, declaró inexecutable las expresiones “*realizadas por entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades*”, ampliando de ese modo la exención a otros agentes que desarrollaban operaciones de factoring sin estar sometidos a este grado de fiscalización de la Superintendencia.

En el presente caso igualmente se configuran los elementos de una omisión legislativa relativa frente a las normas acusadas, que si bien no las hace inconstitucionales, contradicen la Constitución Política por manifestarse abiertamente incompletas y discriminatorias frente a supuestos de hecho, económicos y jurídicos análogos a los contemplados en ellas.

En consecuencia, solicitamos respetuosamente a la Corte Constitucional que se declare condicionalmente exequible el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 102-4 del Estatuto Tributario, por la configuración de una omisión legislativa relativa o que, en su defecto, se haga esta misma declaración en relación con los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en tanto que, respetando los mandatos constitucionales, tales enunciados deben incluir a la generalidad de los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial, concesión mercantil o compra para la reventa.

Los problemas jurídicos que se propone que sean abordados por esta Honorable Corte son los siguientes :

- (i) Frente a la pretensión principal: ¿Se configura una omisión legislativa relativa en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, el cual se incorporó al Estatuto Tributario al ser adicionado como artículo 102-4, en tanto que en dicha norma se omitió, injustificadamente, incluir actividades económicas asimilables a las contempladas en ella, tales como las desarrolladas mediante contratos de distribución y concesión mercantil en las cuales se observa que los agentes también obtienen una utilidad que se determina como la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de venta de los productos que distribuyen o venden bajo concesión ?
- (ii) Frente a la pretensión subsidiaria: ¿Se configura una omisión legislativa relativa en los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 en tanto que tales normas omitieron incluir actividades económicas asimilables a las contempladas en ellas, como son la distribución y concesión mercantil?

Para soportar la respuesta afirmativa a los problemas planteados, a continuación se exponen los argumentos que soportan las pretensiones de esta demanda en tres secciones. En primer lugar, se expondrá brevemente el desarrollo jurisprudencial respecto de las omisiones legislativas relativas; en segundo lugar, se evidenciará la reunión de los requisitos establecidos en la jurisprudencia constitucional para la configuración de una omisión legislativa relativa y, finalmente, en la tercera sección de la demanda se abordarán las cuestiones relativas a la admisibilidad y al trámite de la presente acción pública de inconstitucionalidad.

2.3 Control de constitucionalidad sobre las omisiones legislativas relativas y sentencias integradoras

El control de constitucionalidad de las leyes que se consagra en el artículo 241 de la Constitución Política no se agota, por así decirlo, sobre la acción inconstitucional del órgano legislativo o del poder ejecutivo. Es decir, el control judicial de las leyes, decretos ley y decretos legislativos no se limita a las situaciones en las que se promulgan normas de rango

legal que contradicen preceptos constitucionales, pues también pueden presentarse situaciones de inconstitucionalidad que tengan como causa una omisión por parte del legislador.

En este sentido, habrá lugar a la declaración de inconstitucionalidad por omisión cuando, una vez constatada la disposición constitucional que exige una actitud positiva del legislador, quede en evidencia el silencio por parte de este o la existencia de una regulación incompleta que conlleve una discriminación carente de sustento constitucional. De esta forma, la acción de inconstitucionalidad tendría el fin específico de reparar la inconstitucionalidad de la omisión mediante la emisión de una sentencia integradora que, a través de una interpretación con autoridad del precepto legal, amplíe las consecuencias jurídicas del enunciado a casos asimilables a los previstos en ella. Entre otras, en la Sentencia C-864 de 2009 se señaló:

“En ese orden, la Corte ha aceptado que las disposiciones acusadas se pueden ajustar a la Constitución, mediante la adopción de una sentencia que extienda sus consecuencias a los supuestos excluidos o no regulados de manera injustificada, es decir, se debe dictar una sentencia integradora, que condicione la exequibilidad del precepto acusado a que se entienda que él consagra el supuesto o los eventos excluidos y que lo hacen contrario al texto constitucional”³.

La doctrina constitucional ha decantado suficientemente los presupuestos o requisitos que deben satisfacerse por parte del accionante en lo concerniente a la configuración de las omisiones legislativas relativas. En sentencia C-090 de 2011, reiterada recientemente en sentencia C-351 de 2013, la Corte afirmó que se estará en presencia de este tipo de omisión cuando se reúnan los siguientes elementos:

“Primero, la existencia de una norma respecto de la cual se predique el cargo. Segundo, la exclusión de sus consecuencias jurídicas de casos asimilables a los previstos en ella, o la no inclusión de un ingrediente o condición indispensable para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de la Carta. Tercero, la ausencia de una razón suficiente para tal exclusión. Cuarto, la generación de una situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos o la vulneración de otros de sus derechos fundamentales; y quinto, la existencia de un mandato constitucional específico que obligue al legislador a contemplar los grupos o ingredientes excluidos”⁴.

2.4 Cumplimiento de los requisitos de las omisiones legislativas relativas

Resumen: En esta sección de la demanda se demostrará que los requisitos mencionados previamente se encuentran acreditados en el proceso objeto de estudio. A continuación se presenta, a modo de resumen, el desarrollo de cada uno de estos puntos:

- (i) **Existencia de una norma respecto de la cual se predica el cargo:** Artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, por medio del cual se adicionó el artículo 102-4 del Estatuto Tributario, y los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983.
- (ii) **Exclusión de las consecuencias jurídicas de la norma de casos asimilables a los previstos en ella:** El contenido normativo excluido, cuya consagración es necesaria para dar cumplimiento a los principios constitucionales de equidad y justicia, se identifica con los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial, concesión mercantil o de compra para la reventa. Es decir, la inclusión de estos agentes en la aplicación de la base gravable especial del ICA que se consagró para los sujetos incluidos en las normas demandadas es el ingrediente normativo necesario para la armonización de estas normas con los mandatos de la Constitución Política.

³ Corte Constitucional. Sentencia C-864 de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-090 de 2011. M.P. Jorge Ignacio Pretelt.

Los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial, concesión mercantil o de compra para la reventa se encuentran excluidos de la base gravable especial para la determinación del impuesto de industria y comercio que se ha consagrado en favor de los distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil, agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y de seguros así como de los distribuidores de derivados del petróleo.

En efecto, los agentes excluidos de la base gravable especial del impuesto de industria y comercio determinan su impuesto a cargo aplicando la tarifa respectiva a la totalidad de *ingresos brutos* generados con ocasión de sus actividades comerciales y de servicios. Por su parte, los distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil, las agencias de publicidad, las administradoras y corredoras de bienes inmuebles y de seguros así como de los distribuidores de derivados del petróleo, determinan su impuesto aplicando la tarifa correspondiente a la *utilidad* generada por sus actividades (precio de enajenación menos costo de adquisición) o, lo que es lo mismo, sobre sus *márgenes de comercialización*.

Esta exclusión carece de una justificación razonable:

¿Por qué los distribuidores de medios de pago del servicio de telefonía celular tributan únicamente sobre su utilidad, mientras que quienes comercializan –por ejemplo-, a través de contratos de distribución, útiles escolares, sí deben tributar sobre la totalidad de sus ingresos brutos?

¿Por qué los distribuidores de productos derivados del petróleo deben tributar sobre sus márgenes de comercialización, mientras que los distribuidores de productos derivados del gas o las amas de casa que distribuyen cosméticos mediante la reventa de artículos proveídos por el fabricante o productor, sí deben tributar sobre la totalidad de sus ingresos brutos?

Se aclara que la consagración de estas bases gravables especiales en la determinación del ICA no es, en sí misma, inconstitucional. Antes bien, con su consagración el legislador incorporó los conceptos de equidad y justicia tributaria en la determinación de la carga fiscal que deben asumir los agentes de intermediación que, por la naturaleza de su actividad, obtienen reducidos márgenes de utilidad. La inconstitucionalidad recae sobre la regulación incompleta que el legislador hizo de esta base gravable. En ella se debieron incluir todos los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial y concesión mercantil en forma general y objetiva, más en forma limitada y con nombre propio.

- (iii) **Situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos y vulneración del principio de equidad tributaria y confiscatoriedad:** La exclusión comentada perjudica a los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial, concesión mercantil o compra para la reventa, pues no se considera su situación particular para efectos de calcular y pagar el impuesto de industria y comercio. Desde ese punto de vista, estos contribuyentes del ICA, que por la naturaleza de sus actividades obtienen reducidos márgenes de comercialización que se concretan en la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de venta de los productos que distribuyen, se ven sometidos a mayores cargas fiscales que no tienen en cuenta su real capacidad contributiva. La discriminación en la aplicación de la base gravable especial del ICA no solo genera una desigualdad injustificada, sino que promueve un desestímulo hacia quienes, hallándose en la misma situación fáctica, no acceden a esta forma especial de determinación del ICA.

En este orden de ideas, la exclusión de los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial y concesión mercantil de la base gravable especial del ICA no obedece a una razón objetiva y suficiente, pues la

naturaleza de los bienes revendidos o las características de los servicios prestados no reviste ninguna diferencia sustancial que amerite el trato discriminatorio. Quien vende tarjetas de prepago celular o seguros no puede estar en una mejor situación que quien vende por ejemplo cosméticos, libros, productos comestibles o en general cualquier otro bien que haya sido adquirido del productor o fabricante y sea objeto de reventa.

No existe, en verdad, diferencia entre el contribuyente que, mediante contratos de distribución, adquiere útiles escolares para su posterior reventa y los distribuidores de tarjetas prepago de telefonía celular, que adquieren el producto para su posterior colocación entre los usuarios del servicio. En ambos casos lo justo es que tributen sobre su verdadera capacidad contributiva, sobre la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de venta de sus productos, lo injusto es que la inequidad del impuesto se resuelva solo a favor de unos pocos y deje a otros muchos fuera de la regla excepcional.

- (iv) **Existencia de mandato constitucional específico que obliga al legislador a contemplar los grupos excluidos:** La exclusión de los agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial y concesión mercantil de la base gravable especial del ICA, implica el incumplimiento del principio de equidad horizontal y libre competencia económica. En efecto, como esta Corte ha indicado en copiosa jurisprudencia, los mencionados principios le impiden al legislador consagrar entre las personas distinciones que no obedezcan a las diferencias que las mismas circunstancias fácticas establecen, por lo cual resultan inadmisibles los tratos desiguales que sean irracionales, esto es, que no tengan una justificación objetiva y razonable.

Aunque la base gravable especial del ICA tiene una justificación razonable y persigue el cumplimiento de un fin constitucionalmente válido, como determinar la base gravable del ICA con arreglo a la real capacidad contributiva de los sujetos incluidos en dichas normas, esta base gravable especial se torna inconstitucional en tanto que no incluye a contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones fácticas y jurídicas de los sujetos amparados por ella. Es decir, en su formulación el legislador desatendió los principios constitucionales que le imponían el deber de darle el mismo trato a quienes se hallan en la misma situación, principios que se consagran con claridad en los artículos 95 (núm. 9) y 363 de la Carta.

A continuación se procede demostrar en detalle el cumplimiento de los requisitos exigidos para la procedencia de la omisión legislativa acusada.

2.4.1 Existencia de una norma respecto de la cual se predica el cargo

Como se indicó en el acápite correspondiente, las normas acusadas frente a las cuales se predica la omisión son el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 102-4 del Estatuto Tributario, y los párrafos segundo y tercero del artículo 33 de Ley 14 de 1983.

En estas normas se contemplan bases gravables especiales para la liquidación del impuesto de industria y comercio a cargo de los vendedores de medios de pago de servicios de telecomunicaciones, agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y de seguros así como de los distribuidores de derivados el petróleo. Estos enunciados normativos excluyen de la aplicación de esta base imponible especial a otros entes económicos como lo son todas aquellas personas que revenden bienes bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa, cuando la inclusión de estos agentes es indispensable para la armonización de este precepto con el principio de equidad tributaria.

En consecuencia, el primer requisito para la configuración de la omisión legislativa relativa se cumple, como quiera que los cargos de esta demanda de constitucionalidad se dirigen

contra normas existentes. A continuación se evidenciará como las normas acusadas excluyen de sus consecuencias casos asimilables.

2.4.2 Exclusión de las consecuencias jurídicas de la norma de casos asimilables a los previstos en ella

Consecuencias jurídicas de la normas demandadas

Las normas demandadas establecen una base gravable especial para determinar el ICA a cargo de los distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil, agencias de publicidad, administradoras y corredores de bienes inmuebles, corredores de seguros y distribuidores de derivados del petróleo indistintamente.

El artículo 102-4 del Estatuto Tributario dispone que los ingresos brutos por la venta de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones, materia imponible del ICA, corresponden a la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición. La base imponible es especial como quiera que el concepto de ingresos brutos de que trata la norma no se asocia a la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios, en general, independientemente de la causa de unos y otros, sino a una diferencia, propia del neteo de ganancias, entre el precio de enajenación de los bienes distribuidos (medios de pago del servicio de telefonía móvil) y su costo de adquisición. En otras palabras se establece como base la utilidad en lugar del ingreso bruto.

Los párrafos segundo y tercero del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 disponen, por su parte, que para las agencias de publicidad, administradoras y corredores de bienes inmuebles, corredores de seguros y distribuidores de derivados del petróleo, los ingresos brutos no están constituidos por la totalidad de los ingresos percibidos en desarrollo de sus respectivas actividades económicas (verdaderos ingresos brutos), sino únicamente por los honorarios, comisiones y demás ingresos percibidos para sí, así como el margen de ganancia establecido legalmente.

Según lo anterior, las normas acusadas facultan a los comerciantes que realizan actividades de intermediación a determinar su base gravable una vez se hayan descontado de sus ingresos totales sus costos de adquisición, así como los pagos de las obligaciones que han adquirido con terceros en razón de la injerencia, directa o indirecta, de estos en los servicios que prestan o en la venta de los bienes que distribuyen.

Casos previstos en las normas demandadas

Los contribuyentes que determinan el impuesto de industria y comercio con arreglo a las bases gravables especiales son en el orden acusado: (i) los distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil, (ii) las agencias de publicidad, (iii) las administradoras y corredoras de bienes inmuebles, (iv) corredores de seguro y (v) los distribuidores de derivados de petróleos.

A continuación se procede a caracterizar las actividades desarrolladas por estos agentes, para demostrar posteriormente, cómo las actividades de reventa de bienes desarrolladas típicamente bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa participan del mismo fundamento fáctico y de las mismas características económicas de aquellas. Quedará en evidencia, pues, que las normas demandadas excluyen de sus consecuencias jurídicas casos plenamente asimilables.

Distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil

Bajo esta operación, un empresario independiente pone su estructura y red comercial a disposición de otro empresario fabricante para distribuir, durante un plazo de tiempo determinado o indefinido, en un territorio específico y bajo cierto control y supervisión del empresario, los medios de pago del servicio de telefonía que este le provee. Con esto, el

consumidor final adquiere un instrumento de pago que otorga derecho a disfrutar del servicio de telefonía móvil.

La práctica comercial indica que entre el emisor de la tarjeta y el consumidor final del servicio participan una serie de intermediarios cuya función no es darle valor agregado al servicio, sino facilitar su comercialización, razón por la cual no tienen la calidad de prestadores del respecto del servicio. Bajo este esquema, entonces, los distribuidores de medios de pago para el consumo del servicio de telefonía obtienen reducidos márgenes de utilidad por cumplir su función de intermediación sobre grandes volúmenes de ventas. Esta situación motivó el establecimiento de una base gravable especial, de manera que el ICA no resultara en una expropiación de facto de los beneficios y finalidad de la iniciativa económica de estos particulares.

Agencias de Publicidad

Según dispone el artículo 25 del decreto 433 de 1999 en concordancia con el artículo 6 del Código Colombiano de Autorregulación Publicitaria, una agencia o empresa de publicidad es toda persona natural o jurídica cuyo principal objetivo es la prestación de servicios publicitarios en forma independiente. Por su parte, como servicios de publicidad se tienen todas aquellas actividades para concretar la publicidad, tales como: creación de mensajes, campañas y piezas publicitarias, estudio de producto o servicio que se vende al cliente, análisis de la publicidad, diseño, elaboración y producción de mensajes y campañas publicitarias, servicios de actuación, periodísticos, locución, dirección de programas y libretistas para la materialización del mensaje, campaña o pieza publicitaria, análisis y asesoría en la elaboración de estrategias de mercadeo publicitario, elaboración de planes de medios y ordenación y pauta en los medios.

Del abanico de actividades incluidas en la citada norma se encuentra que las agencias de publicidad prestan servicios polivalentes dirigidos en última instancia, a la publicitación de una marca, idea, bien o servicio a petición de un tercero contratante y dirigida al público en general o a grupos específicos según cada servicio solicitado. El servicio de publicidad prestado por las agencias o empresas de publicidad no implica necesariamente -ni garantiza en ninguna medida- el contacto o relación final entre el público y el tercero contratante, sino únicamente la ejecución de las actividades contratadas y encaminadas a dicho fin. En cualquier caso, la intermediación se predica desde dos perspectivas. La primera, respecto a la relación final entre el público y el contratante por efecto de los servicios prestados por la agencia de publicidad; y la segunda, por la relación que pueda concretar el agente de publicidad entre el contratante y un tercero profesional o prestador de otros servicios de publicidad conexos tales como medios de comunicación anunciantes, propietarios de espacios de anuncio, profesionales del medio etc.

Según lo anterior, los ingresos que forman parte de la base gravable del ICA para las agencias de publicidad no son la totalidad de los que percibe por la actividad que desarrollan. Conforme a la norma demandada el impuesto no se liquida sobre la totalidad los ingresos que recibe de sus contratantes y que constituirían su ingreso bruto, sino que se establece sobre el diferencial entre los gastos en los que incurre con los terceros anunciantes o prestadores de servicios requeridos para materializar los propios. Pretender que la agencia liquide su impuesto sobre la totalidad del ingreso que percibe de parte de sus clientes sería someter su actividad a una carga fiscal desmedida que no consultaría la realidad del servicio que presta, en el que están involucrados entre otros, diferentes medios de comunicación y profesionales con quienes la agencia asume obligaciones económicas anteriores, concomitantes o posteriores para prestar y concretar sus propios servicios.

Administradoras y corredoras de bienes inmuebles

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 820 de 2003 y según lo ha interpretado esta Corporación, se entiende como contratos de administración aquellos que

celebran los propietarios de inmuebles con personas naturales o jurídicas dedicadas profesional y habitualmente al arrendamiento de inmuebles de vivienda urbana de su propiedad o de terceros, para efectos de regular la relación jurídica entre estas dos partes, como supuesto previo al acto de dar en arriendo dichos inmuebles⁵.

Por su parte, pese a que en Colombia no hay una reglamentación específica que defina la actividad de corretaje inmobiliario, las referencias legales generales se encuentran en las normas de corretaje contenidas en el Código de Comercio. Así, de conformidad con los artículos 1340 a 1346 del estatuto mercantil, se entiende como corredor a la persona que, por su especial conocimiento de los mercados, se ocupa como agente intermediario en la tarea de poner en relación a dos o más personas con el fin de que celebren un negocio comercial, sin estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, dependencia, mandato o representación.

Según la interpretación de esta Corte y la definición legal transcritas, un administrador y un corredor de bienes inmuebles son en esencia intermediarios que facilitan la celebración de contratos de arrendamiento o compraventa entre el propietario y los arrendatarios o compradores de los bienes inmuebles respectivamente. Concordante con lo dispuesto en el artículo 1341 ibídem, el corredor inmobiliario presta su servicio a cambio de una remuneración acordada consensualmente entre las partes siempre y cuando el negocio en el que intervenga se celebre. Según la costumbre mercantil de este gremio, la remuneración del agente o corredor se fija bajo la modalidad de comisión sobre el monto del negocio celebrado por el propietario y su contraparte. Por su parte, el administrador inmobiliario percibe sus ingresos tras la detracción que realiza de los montos contractualmente destinados al propietario del inmueble y de aquellos naturalmente requeridos para preservar y mantener la propiedad horizontal a partir de los recursos que recibe de sus administrados bajo figuras de cánones, cuotas de administración, sanciones, etc., así como de las explotaciones comerciales que puede efectuar sobre los inmuebles bajo su custodia.

De acuerdo con lo anterior, estas actividades no incluyen dentro de su base gravable de ICA la totalidad de los ingresos que percibe en ejecución de sus actividades, sino únicamente los que resulten de sustraer de aquellos los dineros destinados a terceros.

Corredores de seguros

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1347 del Código de Comercio, reiterado en el artículo 40 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, son corredores de seguros las empresas constituidas o que se constituyan como sociedades comerciales, cuyo objeto social sea exclusivamente ofrecer seguros, promover su celebración y obtener su renovación a título de intermediarios entre el asegurado y el asegurador. Tal y como dispone el artículo 101 de la ley 510 de 1999, los corredores de seguros se constituyen como sociedades anónimas y se someten en lo pertinente al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y a lo dispuesto en dicha norma.

Los corredores de seguros son en esencia intermediarios que ponen en contacto al asegurado con el asegurador para la celebración de contratos de seguro o afines, cuya remuneración se encuentra atada igualmente a la efectiva celebración del mismo y es por regla general asumida por el asegurado. Según lo anterior, los ingresos del corredor de seguros que forman la base gravable sólo se conforman por los honorarios o comisiones que se hayan pactado con el asegurado que contrata sus servicios para la consecución de una póliza y no sobre el monto de aquella, aunque técnicamente el monto de la póliza sea parte de sus ingresos brutos y a su vez un costo material en su actividad.

Se debe señalar que ni en la exposición de motivos ni en los antecedentes legislativos de las normas acusadas se exponen las razones que soportan o justifican la exclusión de otras actividades económicas asimilables que comparten elementos comunes, tanto económicos

⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-102 de 2011- MP. Mauricio González Cuervo

como jurídicos. Como consecuencia de lo anterior, se extraña en idéntica medida la justificación que acompase las normas demandadas con los principios constitucionales perentorios en materia tributaria y que se hacen evidentes con la discriminación acusada.

Casos excluidos y asimilables a los previstos en la norma

En términos generales se hace evidente que cualquier intermediación comercial resultaría asimilable a los casos de excepción consagrados por el legislador. Cualquiera sujeto que se encuentre en el medio de la cadena comercial puede definir su verdadera capacidad de pago de acuerdo con la diferencia entre el costo de adquisición del producto que distribuye o revende y el precio al cual lo vende, usualmente a través de las siguientes figuras mercantiles.

Concesión Comercial

Según indica la doctrina nacional, en el contrato de concesión, un empresario, llamado concedente se obliga a entregar a otro, llamado concesionario, la distribución de sus productos o servicios, la utilización de sus marcas o licencias o la utilización de sus espacios físicos a cambio de una retribución que podrá consistir en un precio o porcentaje fijo, o en una serie de ventajas indirectas que benefician sus rendimientos o su posición en el mercado.⁶

En ejecución de este contrato *"el fabricante de los productos regula detalladamente las condiciones de la venta permanente de los mismos a los consumidores y el posterior servicio de mantenimiento o reparación por intermedio de la actividad de su co-contratante quien actúa en nombre propio, con autonomía patrimonial y jurídica, corriendo con los costos de su explotación"*. El concesionario está económicamente integrado en forma vertical con el concedente *"a través de un haz de variadas obligaciones, que tienden a estimular, dirigir y controlar su acción desarrollada en un régimen de exclusividad, que le impide trabajar con productos concurrentes fabricados por la competencia; todo a cambio de una comisión por unidad de producto vendida y el suministro, normalmente en condiciones reutilizables, de los accesorios y repuestos necesarios para el servicio de posventa de los productos"*⁷.

La justicia arbitral también ha admitido que aun cuando en la mayoría de casos los intermediarios comerciales que operan bajo contratos de concesión en nombre propio frente a los terceros adquirentes, el concedente mantiene un interés económico y jurídico sobre las ventas efectuadas por aquel. El intermediario, en esencia, hace parte una red de comercialización cuyas políticas comerciales y condiciones son determinadas por el concedente y obligatorias para él.

En este sentido, en el proceso entre Carlos Rincón Duque e Hijos Ltda. vs. Vecol S.A. el Tribunal Arbitral, presidido por Jorge Suescún Melo, definió la finalidad del contrato de concesión como la de *" (...) asegurar, a través de un contrato macro, la distribución por medio de una reventa, de determinados productos de un empresario (concedente), en condiciones establecidas por él, en un territorio y por un tiempo determinado, de la cual se encarga un comerciante (concesionario) que obra en su propio nombre, pero que hace parte de una red de comercialización cuyas políticas comerciales y condiciones son determinadas por el concedente y obligatorias para el concesionario"*⁸.

Según la definición anterior, los ingresos percibidos por el intermediario comercial que opera bajo contratos de concesión, así como la modalidad para su obtención, se encuentran previamente definidos por el concedente y, por regla general, no se corresponden en ningún caso a la totalidad de los ingresos percibidos por el intermediario. Como ejemplo arquetípico

⁶ ARRUBLA PAUCAR, Jaime. *Contratos Mercantiles. Contratos Atípicos*. Séptima Edición Legis. 2012. Bogotá, p. 355

⁷ TOSI GORI, Fernando, *El contrato de concesión comercial*, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández, 1979, Montevideo, pp. 10-11

⁸ Laudo Arbitral del 19 de marzo de 1993 de Carlos Rincón Duque e Hijos Ltda. v. Vecol S.A.

de este negocio jurídico, en el caso de la concesión mercantil distributiva, los ingresos del intermediario pueden provenir de dos fuentes, la primera, de los contratos que celebran con el concedente y, la segunda, de los contratos que celebran con los consumidores⁹.

En cualquier caso y tal como lo afirma el profesor Arrubla Paucar, *“en la concesión propiamente dicha, en la cual el concesionario es un empresario independiente, el beneficio se encuentra en la diferencia que se le permite al concesionario entre el precio de adquisición de los productos y el precio de venta al público, que también suele determinarlo el concedente. No se trata entonces de una comisión en el sentido gramatical de la palabra”*.

Los ingresos del intermediario comercial que opera bajo un contratos de concesión no sólo se obtienen de la diferencia entre el precio de adquisición pagado al productor, fabricante o importador y el precio de comercialización, sino también a través de honorarios o comisiones pactadas con el concedente dependiendo de la modalidad de comercialización o transferencia de los bienes objeto de distribución¹⁰.

Distribución

Tal y como lo ha indicado la Corte Suprema de Justicia¹¹, este contrato se asocia con *“la gestión de un empresario que con ánimo de continuidad comercializa bienes y servicios de un productor”*. Según indica la sala de casación civil, el distribuidor es la persona que actuando en nombre propio y por su cuenta, adquiere los productos o la mercancía del fabricante o de otro distribuidor para entregarlos al consumidor, quien acudiendo a sucesivas ventas, pone al servicio de tal actividad la infraestructura con la que cuenta o que, a raíz del negocio concertado, decide implementar. Bajo esa consideración, el fabricante, con la menor inversión, se vale de la infraestructura que su distribuidor ha dispuesto para la consecución del fin perseguido, que no es otro que llevar sus productos al destinatario natural (el consumidor), logrando maximizar los resultados de su ejercicio empresarial, con la consecuente reducción de costos.

Con base en la construcción jurisprudencial citada, se tiene que en el contrato de distribución un profesional o empresario independiente llamado distribuidor pone su estructura y red comercial a disposición de otro empresario fabricante o importador, para distribuir, durante un plazo de tiempo determinado o indefinido y en un territorio específico, y bajo cierto control y supervisión del empresario, los productos que éste le provee, garantizándole, en determinadas condiciones, la exclusividad para revenderlos.

La principal característica del distribuidor es la independencia y autonomía de la que goza y el hecho de que: i) actúa en nombre y por cuenta propia ii) su actividad consiste en la compra al empresario de una serie de productos para luego revenderlos a sus propios clientes, siendo, por tanto, asumido por el riesgo derivado de dicha reventa y iii) el beneficio que obtiene el distribuidor consiste en el margen entre el precio de adquisición del producto al empresario y el precio de reventa a sus clientes finales.

Similitud de los casos excluidos frente a las entidades beneficiarias de la base gravable especial

Como se desprende de la caracterización de las actividades incluidas en las normas acusadas contrastadas con las características de la concesión comercial y de la distribución como casos excluidos, existen una serie de elementos comunes a tales actividades que las hacen asimilables y que, en consecuencia, permiten demostrar la configuración de una omisión legislativa relativa.

⁹ Consejo de Estado, Sentencia del 7 de junio de 2012. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia . Rad 17682

¹⁰ Ver ut supra. ARRUBLA PAUCAR, p. 379

¹¹ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil. Sentencia del 13 de mayo de 2014 MP. Margarita Cabello Blanco. Ref.: Exp. 11001 31 03 039 2007 00299 01

Esta situación es particularmente clara frente a los distribuidores que se dedican a la reventa de artículos diferentes a medios prepago para usuarios del servicio de telefonía móvil. No existe ninguna razón que justifique que para estos últimos los ingresos brutos gravados con el ICA correspondan a la diferencia entre el precio de enajenación y el costo de adquisición de estos bienes, y que para el resto de distribuidores, que cumplen funciones de intermediación comercial, no se extienda dicha regla en la determinación del impuesto de industria y comercio. Esta forma especial de determinación del ICA para los distribuidores de medios de pago del servicio de telefonía móvil, que se introdujo en el texto para segundo debate del proyecto de ley 134 de 2012 del Senado, perseguía un fin constitucionalmente válido, como es que el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado se haga bajo los conceptos de justicia y equidad. Por lo mismo, no solo estos distribuidores sino, en general, todos los distribuidores que cumplen funciones de intermediación comercial debían incluirse en el precepto acusado. En efecto, es claro que en todos los casos de distribución la capacidad de pago del contribuyente está representada por la diferencia entre el costo de adquisición de los productos que distribuye y el precio de venta de los mismos, esto es válido no solo para quien distribuye derivados del petróleo o tarjetas de prepago celular sino también para el que distribuye libros, cosméticos, prendas de vestir, comestibles y en general todo tipo de bienes.

Existe, también y bajo la misma acusación, una exclusión injustificada en los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Tanto en las actividades incluidas como en las excluidas de la base gravable especial contenida en dichas normas, un tercero, ajeno a la relación de servicios o de ventas que ejecutan dichos agentes (hecho imponible del ICA), mantiene un interés jurídico y económico sobre los ingresos y pagos que se reciben por el cumplimiento de tales actividades, bien sea porque se reciben ingresos por su cuenta o porque tales sumas se aplican a cubrir obligaciones para con él.

Así por ejemplo, en el caso de la administradoras de inmuebles, el propietario del bien raíz explotado mantiene un interés sobre los ingresos brutos que recibe el administrador, pues una parte importante de estos son ingresos se perciben por su cuenta, aun cuando el administrador los cobra en su propio nombre. Tal es el caso del recaudo de los cánones de arrendamiento.

De manera análoga, en el caso de la concesión comercial, el concedente que otorga por un tiempo determinado la exclusividad de la distribución de sus productos, sobre los cuales fija un precio para la reventa, mantiene un interés jurídico y económico sobre los ingresos que recibe el intermediario comercial que opera bajo dicho contrato, pues aunque estos ingresos no se reciban por su cuenta, sí se aplican al pago de los bienes cuya distribución exclusiva le encarga al intermediarios comercial que operan bajo el contrato de concesión.

A su vez, en la distribución comercial el productor, fabricante o importador conserva un interés permanente en las condiciones económicas y comerciales bajo las cuales el distribuidor ejecuta su actividad pues de ello se deriva el monto y la continuidad de sus ingresos. Dicho elemento se aprecia con especial facilidad en el caso de las integraciones empresariales verticales, en donde el interés del productor o fabricante no solo recae en las condiciones comerciales y jurídicas de la distribución, sino también en las actividades accesorias del distribuidor que favorezcan la imagen comercial del productor o del bien, su posicionamiento en el mercado y la satisfacción y conservación de los comerciantes o consumidores finales.

Queda en evidencia entonces que al igual que en las actividades que se benefician de la base gravable especial para la determinación del ICA, como también en la generalidad de la distribución o concesión comercial, los ingresos percibidos por los contribuyentes se destinan, en una parte considerable, al pago que le corresponde al proveedor de los bienes y servicios ofrecidos, bien de forma directa en el caso de la remuneración por margen, o bien en forma de pago por el producto comercializado en el caso de la comisión. En términos económicos, los sujetos que realizan actividades de distribución o concesión comercial perciben el ingreso como la diferencia entre los productos o servicios adquiridos y el pago

al tercero importador, fabricante o productor, tal y como sucede en la compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones, en las actividades de intermediación y en la distribución de derivados del petróleo.

2.4.3 Situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos, vulneración del principio de equidad tributaria y confiscatoriedad.

La Corte Constitucional ha establecido que la potestad de configuración legislativa en asuntos tributarios no se encuentra exenta del control constitucional. Esta Corporación ha sido reiterativa en señalar que la actividad legislativa en asuntos fiscales debe ser respetuosa, entre otros, de los principios de equidad e igualdad que informan el sistema tributario colombiano. En una sostenida línea jurisprudencial, esta Corporación ha estimado que la Constitución exige que el sistema tributario en su integridad sea equitativo y también que la formulación singular de las normas impositivas respete en la mayor medida posible dicho principio constitucional¹².

La equidad tributaria, como principio expresamente consagrado en el texto constitucional (art. 363 C.P.), constituye un criterio para el control judicial de las normas de naturaleza impositiva con base en el cual *“se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*¹³

La jurisprudencia constitucional ha identificado dos formas de manifestación del citado principio: la equidad horizontal y la equidad vertical. En lo que hace a la equidad vertical, profundamente relacionada con el principio de progresividad, la Corte ha señalado que se entiende como aquel principio que demanda que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor medida. De otro parte, la equidad horizontal se asocia a la idea de lo que propiamente se entiende como equidad entre iguales, es decir, como la exigencia de que sujetos económicos, con una misma capacidad contributiva y que se encuentran en una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera al sostenimiento de los gastos del Estado¹⁴.

Según lo anterior, los tratamientos tributarios especiales, con independencia de la forma jurídica que estos adopten (exenciones, exclusiones, tarifas diferenciales, bases gravables especiales, etc.), no pueden ser establecidos de forma arbitraria, esto es, sin consultar los principios en los que se funda el sistema tributario y en especial el principio de equidad e igualdad. La Corte tiene establecido que *“el principio de igualdad no sólo le impide al legislador, a través de la ley, consagrar entre las personas distinciones que en primer lugar no obedezcan a las diferencias que las mismas circunstancias fácticas establecen, sino que inadmite tratos desiguales que sean irracionales, esto es, que no tengan una justificación objetiva y razonable, y que no guarden proporcionalidad entre los hechos que le sirven de causa a la norma y los fines que ésta persigue”*¹⁵

En sendos fallos, la Corte Constitucional ha examinado la constitucionalidad de tratamientos tributarios diferenciados (principalmente exclusiones o exenciones) de situaciones económicas y fácticas asimilables, y ha concluido que dichos tratamientos discriminatorios, por la ausencia de motivos constitucionalmente importantes que los justifiquen, deben ser corregidos mediante la emisión de una sentencia integradora, que module su interpretación, tal y como se pretende en esta demanda. Así entonces:

¹² Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002. MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹³ Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002. MP. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-1021 de 2012. MP. Jorge Iván Palacio.

¹⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-012 de 1994 MP. Antonio Barrera Carbonell.

- (i) En sentencia C-349 de 1995, con motivo de una demanda en contra del artículo 88 de la Ley 101 de 1993, la Corte analizó la constitucionalidad de que las comisiones de seguros y los intereses generados por las operaciones de crédito estuvieran exceptuadas del impuesto sobre las ventas cuando el servicio financiero hubiese sido prestado por una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria. La Corte, de forma categórica y sin explayarse en mayores consideraciones, concluyó que la norma contenía un trato abiertamente discriminatorio, carente de sustento constitucional. En su criterio, otorgar el tratamiento tributario especial cuando se celebraba la transacción con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implicaba un trato preferente en relación con el que se daba a las personas jurídicas que estaban sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí resultaban gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existieran justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hacía era tratar en forma diferente la misma actividad.
- (ii) En sentencia C-183 de 1998, se examinó una demanda en contra de los numerales 3 y 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario en los que se establecía una exención del impuesto sobre las ventas para las comisionistas de bolsa por concepto de servicios de asesoría financiera; servicios de administración de valores; y, fiducia mercantil - sin utilización de fondos comunes- para estructurar procesos de titularización de activos. El Tribunal determinó que del *"estudio de las operaciones analizadas cuya realización genera comisiones para los dos operadores económicos que las desarrollan, no muestra diferencia jurídica, estructural ni funcional alguna. El hecho imponible, que en un caso se grava y que en el otro caso se excluye del impuesto, es material y formalmente semejante. Por fuera de los elementos subjetivos que soportarían el régimen diferenciado y que se han revelado insuficientes, los elementos objetivos idénticos no autorizan la distinción legal. Por lo demás, no se avizoran finalidades extra-fiscales que expliquen razonablemente la diversidad de trato"*. En este orden, la Corte decidió no declarar inconstitucionales los preceptos acusados, pues ellos, en sí mismos, no contravenían la Carta, sino que optó por modular la exequibilidad de la norma en el sentido de declarar que la interpretación conforme a la Constitución era que la exención también se extendía sobre las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias.
- (iii) En sentencia C-748 de 2009, la Corte evaluó la constitucionalidad de una exención consagrada en el numeral 7 del artículo 206 Estatuto Tributario. Esta norma consagraba un beneficio en materia del impuesto sobre la renta de los Magistrados de Tribunales, pues consideraba como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. En el fallo en comentario se concluyó que la diferencia de trato que se deriva de la norma acusada, consistente en limitar su ámbito de aplicación a los magistrados de Tribunal, no se justificaba razonablemente en la potestad de configuración normativa del legislador ni en el carácter taxativo de los beneficios tributarios, por lo que la Corte optó por modular una vez más los efectos de su fallo y declarar condicionalmente exequible la norma en el entendido que la exención allí prevista se extendía también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura.

Como se evidencia del cúmulo de fallos anteriormente presentados, si la actividad que en un caso se respalda en un tratamiento tributario exceptivo y más favorable y que en el otro caso se excluye de dicho patrocinio, es material y formalmente semejante, la misma debe extenderse a todos los sujetos o actividades que se encuentren dentro del mismo supuesto de hecho, a riesgo que se contraría frontalmente los principios constitucionales. Allí radica la justificación de la emisión de la sentencia integradora en las hipótesis de omisiones legislativas relativas en materia tributaria: la consagración excluyente de las bases gravables

especiales a las que se viene aludiendo, deben extenderse a todos los sujetos o actividades que se encuentren dentro del mismo supuesto de hecho, so pena de que se reputa contraria a los principios de equidad horizontal y libertad de empresa por introducir una diferenciación injustificada.

Sobre este particular, vale la pena anotar que existen antecedentes en la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹⁶ en los que se han examinado normas contentivas de beneficios tributarios, como exenciones al impuesto sobre las ventas, y en las que se ha admitido la posible configuración de omisiones-legislativas relativas cuando la exclusión de las consecuencias jurídicas de dichos tratamientos tributarios no hallan justificaciones razonables y objetivas.

En el caso que nos ocupa, como se explicó en el acápite precedente, las normas acusadas excluyen de sus consecuencias jurídicas casos asimilables desde el punto de vista jurídico y económico. Esta formulación legal envuelve, entonces, un tratamiento tributario que desconoce el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual.

La exclusión de la generalidad de los distribuidores de productos de la base gravable especial regulada en la normas demandadas no encuentra ninguna razón que convalide la introducción de esta distinción de trato jurídico. En este orden de ideas, no existe un motivo válido y razonable para excluir, como lo hacen las normas demandadas, a la generalidad de intermediarios comerciales que suelen operar bajo los contratos de distribución, concesión o de compra para la reventa de la forma especial de determinación de la base gravable del ICA que consagran las normas acusadas. En verdad, la exclusión de casos asimilables de los efectos jurídicos de las normas demandadas no obedeció a ningún criterio fundado en la racionalidad; más bien, parece el resultado de una inconsciente omisión, que se tradujo en un tratamiento injustificado y, por lo mismo, contrario al derecho a la igualdad.

Nótese entonces que el legislador ha modificado el alcance del concepto de ingresos brutos, como base gravable del impuesto de industria y comercio, buscando que el gravamen no incida en la actividad económica del contribuyente en punto tal que los beneficios derivados de su actividad se dediquen, casi de forma exclusiva, a cubrir la exacción o pago del impuesto. Habida cuenta de la naturaleza de los ingresos y de las específicas destinaciones de los mismos dentro de la actividad económica, el legislador ha consagrado en estos supuestos nuevas bases gravables especiales para que el hecho imponible del impuesto de industria y comercio se atenga a unos parámetros mínimos de justicia y equidad.

Confiscatoriedad del ICA frente a las actividades excluidas por efecto de la omisión legislativa relativa acusada

La Corte Constitucional ha expresado, en su formulación más básica, que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares¹⁷. Más allá de una cuestión puramente cuantitativa en la que se contrasta el ingreso y el tributo, la restricción frente a los impuestos confiscatorios encuentra su fundamento constitucional en el respeto de las actividades particulares así como en la protección y respeto de la iniciativa privada¹⁸.

Pues bien, la consagración de la base gravable especial a la que se ha hecho referencia en esta demanda busca evitar que la aplicación del ICA, en actividades propias de la intermediación comercial, adquiera un efecto confiscatorio. En otros términos, con esta base gravable especial se está reconociendo que el ICA se torna, en palabras de la Comisión de Expertos, excesivamente oneroso, o lo que es lo mismo, que su formulación no se ajusta los

¹⁶ Por ejemplo, en la sentencia C-173 de 2010, la Corte estudió la configuración de una omisión legislativa relativa por la no inclusión de un bien como las leches de crecimiento dentro de la exención al impuesto sobre las ventas que se contemplaba para las leches maternizadas.

¹⁷ Sentencia C-409 de 1996. MP. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁸ Corte Constitucional, Sentencia C 015 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

principios de justicia y equidad tributaria. Como se dijo, el hecho de que la Comisión de Expertos -ente de creación legal y del cual hace parte el Gobierno Nacional- haya reconocido la excesiva onerosidad del ICA en actividades de intermediación, no es otra cosa que la ratificación por parte de la autoridad pública de la confiscatoriedad del gravamen.

Como consecuencia de la exclusión injustificada de la base gravable especial del ICA de los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución o concesión, el efecto confiscatorio del impuesto persiste en relación con estos contribuyentes. Así las cosas, basta con señalar que al negar por omisión la base gravable especial del ICA a las actividades excluidas, estas se someten a tributar sobre la totalidad de sus ingresos brutos.

Debe tenerse en cuenta que la imposición de cargas tributarias que desconocen la capacidad de pago de los sujetos pasivos así como aquellas que impliquen un trato inequitativo y potencialmente confiscatorio es un efecto de la falta de adecuación del ICA a los principios consagrados en la Constitución Política de 1991. En efecto, esta corporación ha reconocido de forma enfática que:

*"Cierta tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado - particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del "impuesto confiscatorio" o "expropiatorio", deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo."*¹⁹

Según la interpretación que se deriva del aparte jurisprudencial transcrito, al ser el ICA un impuesto de formulación y diseño anterior a la Carta Política se constituye como un gravamen generador potencial de escenarios inconstitucionales. Tal y como se ha demostrado, la omisión legislativa acusada da lugar, en primer término, a una violación a los principios de justicia y equidad tributarias. Conlleva, a su vez, que los derechos a la propiedad y a la iniciativa privada de los agentes económicos excluidos queden desprotegidos. Esta situación da lugar a la extinción de la propiedad sobre el reducido margen utilidad que se genera en las operaciones de distribución y concesión mercantil:

*"La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal."*²⁰

2.4.4 Existencia de un mandato constitucional específico que obliga al legislador a contemplar los grupos excluidos

Este presupuesto también se cumple en la presente demanda por cuanto la omisión es el resultado del incumplimiento de precisos mandatos constitucionales impuestos por el constituyente al legislador en lo que hace a la consagración de bases gravables especiales.

El mandato de igual trato jurídico contenido en el artículo 13 de la Constitución Política

Según este mandato, contenido en el artículo 13 de la Constitución Política, todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencia C 364 de 1993. M.P. Carlos Gaviria Díaz

²⁰ Ibídem.

autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación. Según indica esta corporación en uno de sus fallos:

"El objeto de la garantía ofrecida a toda persona en el artículo 13 de la Carta no es el de construir un ordenamiento jurídico absoluto que otorgue a todos idéntico trato dentro de una concepción matemática, ignorando factores de diversidad que exigen del poder público la previsión y la práctica de razonables distinciones tendientes a evitar que, por la vía de un igualitarismo ciego y formal, en realidad se establezca, se favorezca o se acreciente la desigualdad. Para ser objetiva y justa, la regla de la igualdad ante la ley no puede desconocer en su determinación tales factores, ya que ellas reclaman regulación distinta para fenómenos y situaciones divergentes.

*La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que las afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta."*²¹

Este principio, en materia tributaria, se proyecta en el impedimento constitucional al legislador de consagrar entre las personas distinciones que no obedezcan a las diferencias que las mismas circunstancias fácticas establecen, y que proscribe el establecimiento de tratos desiguales que sean irracionales, esto es, que no tengan una justificación objetiva y razonable, y que no guarden proporcionalidad entre los hechos que le sirven de causa a la norma y los fines que ésta persigue²².

El mandato de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado con arreglo a los principios de justicia y equidad contenido en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política.

Según este mandato, contenido en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, es deber de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Esto supone, como se explicó extensamente en el acápite anterior, el respeto por el principio de equidad horizontal que comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios discriminatorios, cuando se desconoce el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual.

El mandato constitucional que fija los principios a los que debe sujetarse la actividad legislativa en asuntos fiscales contenido en el artículo 363 de la Constitución Política, a saber: equidad, progresividad y eficiencia.

Sobre el imperativo de que la formulación singular de las normas impositivas respete el principio de equidad, la Corte ha establecido que este conlleva que *"no sólo que el sistema tributario en su integridad sea equitativo, sino también que la formulación singular de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio. Como ha dicho la Corte, tales sacrificios al principio de equidad no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes"*²³.

Además, la Corte tiene dicho que otorgar una ventaja económica, mediante la en detrimento de aquellas personas –naturales o jurídicas– que cumplen la misma actividad principal pero

²¹ Corte Constitucional, Sentencia No. C-094 de 1993 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

²² Corte Constitucional, Sentencia C-012 de 1994 M.P. Antonio Barrera Carbonell.

²³ Corte Constitucional, Sentencia C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle.

que quedan excluidas de las consecuencias jurídicas del tratamiento tributario especial vulnera el principio de eficiencia que se asocia con la neutralidad de las normas fiscales.

El mandato de promover, dentro de los límites del bien común, la libre competencia económica sin generar distorsiones por normas carentes de justificación razonables, consagrado en el artículo 333 de la Constitución

Bajo este mandato constitucional, las asimetrías fiscales que se generan con la limitación injustificada de los beneficios tributarios afectan también el derecho de la libre competencia económica. Cuando se otorga un incentivo a un grupo específico de empresas se causa el consecuente desestímulo hacia quienes, hallándose en la misma situación fáctica, no acceden a la forma especial de determinación del ICA y asumen mayores cargas fiscales que repercuten en la productividad y en los precios de los bienes y servicios que ofrecen en el mercado.

De los argumentos presentados a lo largo de esta demanda se infiere que la omisión legislativa relativa se configura en el caso en estudio, pues: (i) existe una regulación incompleta, (ii) en un texto normativo preciso, existente y determinado del cual se deriva la omisión, como es el caso del artículo 102-4 del Estatuto Tributario y de los párrafos segundo y tercero del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, (iii) estas normas excluyen de sus consecuencias jurídicas a los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa, (iv) no existe razón suficiente que justifique la omisión relativa en la que incurrió el legislador, (v) con el silencio del legislador se vulnera el derecho a la igualdad de trato jurídico, a la equidad tributaria y a la libre competencia económica y (vi) la existencia del deber constitucional de no excluir a los contribuyentes de las consecuencias legales previstas para situaciones de hecho comparables.

Lo expuesto necesariamente implicaría que las expresiones acusadas fueran expulsadas del ordenamiento jurídico. No obstante, una decisión de esa naturaleza dejaría sin existencia la base gravable especial del ICA, generándose un efecto no querido por los demandantes y constitucionalmente contradictorio, pues la inconstitucionalidad no se predica, en sí misma, de la consagración de la base gravable especial, sino de la exclusión de sus consecuencias jurídicas de casos asimilables a los previstos en ella. Se solicita, por este motivo, que se emita una sentencia integradora, a partir de la cual se declare la exequibilidad condicionada del artículo 102-4 del Estatuto Tributario o, en subsidio, de los párrafos 2 y 3 de la Ley 14 de 1983, bajo el entendido que la base gravable especial para la determinación del impuesto de industria y comercio, es igualmente aplicable a las actividades desarrolladas por los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

3. SECCIÓN TERCERA: ADMISIBILIDAD Y DISPOSICIONES FINALES

3.1 Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia, que establece que la Corte Constitucional tiene entre sus funciones la de 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.

Además del cumplimiento los requisitos consagrados en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, esta demanda se presenta con el lleno de las condiciones descritas en la sentencia C-1052 de 2011:

La acusación es suficientemente comprensible y clara. Recae sobre el contenido de proposiciones jurídicas ciertas, teniendo como tales el artículo 102-4 del Estatuto Tributario y los párrafos segundo y tercero del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, de los cuales se

alega una omisión legislativa relativa bajo los requisitos exigidos por esta Corporación. Además, se demostró cómo estas disposiciones vulneran la Carta en sus principios de igualdad, equidad tributaria y libre competencia económica (especificidad), con argumentos que son de naturaleza constitucional, mas no legales o puramente doctrinarios (pertinencia).

Sobre las normas demandadas no ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, pues contra estas no ha sido presentada acción pública de constitucionalidad por las mismas razones expuestas en esta demanda.

3.2 Trámite

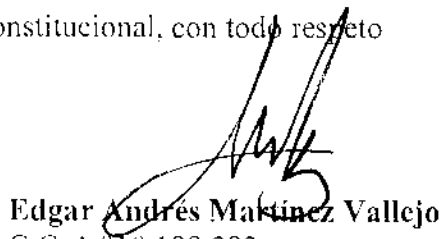
El trámite que debe seguir esta demanda es el señalado en el Decreto 2067 de 1991 y las normas que la adicionen y complementen.

3.3 Notificaciones

Recibiremos notificaciones en la Carrera 7 No. 71-21 Torre A, Piso 8 de la ciudad de Bogotá D.C.

De la Honorable Magistrados de la Corte Constitucional, con todo respeto


Santiago Fajardo Peña
C.C. 1.052.399.522
T.P. No. 257.782 del CSJ


Edgar Andrés Martínez Vallejo
C.C. 1.010.199.293
T.P. No. 253.395 del CSJ