

Sentencia C-056/19

REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Exequibilidad de normas que determinan criterios para la definición del sujeto activo del impuesto de industria y comercio

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Concepto de violación

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

EQUIDAD TRIBUTARIA-Contenido

El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente.

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

La equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Modos en que se configura su vulneración

PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA-Alcance/PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA-Equidad, progresividad y eficiencia

PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y CERTEZA DEL TRIBUTOS-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance/PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Características/PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Se deriva del principio de legalidad tributaria

CONFIGURACION LEGISLATIVA TRIBUTARIA EN OBLIGACIONES FORMALES-Condición para delegación en la administración

CONFIGURACION LEGISLATIVA TRIBUTARIA EN OBLIGACIONES SUSTANCIALES-Determinación política de los elementos del tributo está sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Elementos esenciales

La jurisprudencia constitucional identifica los elementos esenciales del ICA, a saber: (i) es un impuesto de carácter municipal; (ii) el hecho gravado consiste en las actividades comerciales, industriales y de servicio; (iii) el factor territorial determina cuál es el municipio llamado a cobrar el tributo, criterio que radica en el hecho en que las actividades mencionadas “se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales; (iii) conforme la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983, el ICA técnicamente no recae sobre artículos sino sobre actividades que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Jurisprudencia del Consejo de Estado

CONSEJO DE ESTADO-Pronunciamientos relacionados con la doble tributación en impuesto de industria y comercio

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Carácter municipal

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Factor territorial como determinante del sujeto activo

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Criterio identificador del sujeto activo

Referencia: Expediente D-12418

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 343 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

Demandante: Silvio Caicedo Solís

Magistrada ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por los magistrados Gloria Stella Ortiz Delgado, quien la preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y Alberto Rojas Ríos, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Silvio Caicedo Solís presentó ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 343 (parcial) la Ley 1819 de 2016.

El asunto fue repartido a la Magistrada Ponente en la sesión de la Sala Plena del 10 de noviembre de 2017. Mediante auto del 21 de noviembre de 2017, la demanda fue admitida. En consecuencia, se ordenó (i) fijar en lista la norma acusada; (ii) comunicar el presente proceso a las autoridades que estuvieron vinculadas con la expedición de la Ley 1819 de 2016; (iii) correr traslado de la demanda al Procurador General de la Nación; y (iv) invitar a participar en el trámite a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Federación Colombiana de Municipios, a la Federación Nacional de Comerciantes – FENALCO, a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI, a

la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico, y a las facultades de derecho de las universidades de los Andes, Externado, de Antioquia, Javeriana, de Nariño, Nacional y del Rosario

Según lo decidido por la Sala Plena de la Corte Constitucional en el Auto 305 del 21 de junio de 2017 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), los términos de los procesos ordinarios de constitucionalidad fueron suspendidos a partir de la fecha mencionada y hasta tanto la Sala Plena decidiera levantarlos en cada asunto y conforme a la planeación que formule la Presidencia de la Corte. Para este caso, la suspensión de términos fue levantada por la Sala Plena mediante Auto 483 del 1° de agosto de 2018.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda en referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016 y subrayándose los apartados demandados.

“Ley 1819 de 2016

(diciembre 29)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria excepcional, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

(...)

Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:

Se mantienen las reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el

artículo 211 del Decreto ley 1333 de 1986 y de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997.

1. En la actividad industrial se mantiene la regla prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y se entiende que la comercialización de productos por él elaborados es la culminación de su actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo.

2. En la actividad comercial se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren;

b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;

c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía;

d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.

3. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo, salvo en los siguientes casos:

a) En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona;

b) En los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato;

c) En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. Lo previsto en este literal entrará en vigencia a partir del 1° de enero de 2018.

En las actividades desarrolladas a través de patrimonios autónomos el impuesto se causa a favor del municipio donde se realicen, sobre la base gravable general y a la tarifa de la actividad ejercida.”

III. LA DEMANDA

Para sustentar esta conclusión, la demanda ofrece los argumentos siguientes:

3.1. En cuanto al primer cargo llama la atención que en la iniciativa original sobre la materia, presentada por el Gobierno Nacional, se planteaba que tratándose de ventas directas al consumidor mediante mecanismos tecnológicos, la actividad comercial gravada se fijaba en el municipio que correspondiese al lugar de entrega de la mercancía. Con todo, durante el debate legislativo esta fórmula fue modificada a favor del municipio de despacho de los bienes.

Esta regla, sumada a la contenida en el literal (b) del artículo acusado, contrarían lo que la demanda define como principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio (en adelante ICA), derivado del artículo 287 Superior. El actor, basado en la postura jurisprudencial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, sostiene que el ICA debe causarse en el lugar donde se origina el ingreso, el cual identifica con el sitio en donde se entregan las mercancías, pues es en ese sitio en que se originan los recursos que benefician a quien comercializa, lo que a su vez supone que se trata de montos que se han derivado de la infraestructura y el mercado en donde se ubica el comprador de los bienes, pues fue allí donde los obtuvo. Como lo señala la demanda “en concreto, el impuesto de ICA es el gravamen que se debe pagar a la respectiva entidad territorial por la generación de ingresos obtenidos en su jurisdicción, tomando en cuenta que el sujeto que realiza la

actividad comercial aprovecha el mercado municipal, es decir percibe los ingresos de quienes en condición de compradores se encuentra ubicados en el municipio, lo que implica que si se utiliza el territorio de un municipio para obtener una renta se debe pagar un impuesto por ello.”

Para el actor, el principio de territorialidad del tributo implica que el ICA debe causarse a favor del municipio en cuya jurisdicción son obtenidos los respectivos recursos o, lo que es lo mismo, el municipio donde se encuentra ubicado el comprador. De lo contrario se desconoce la propiedad que sobre sus ingresos tienen las entidades territoriales. En la medida en que las normas acusadas hacen que el ICA se cobre por parte de municipios diferentes, en un caso donde se perfecciona la venta y en el otro en el lugar de despacho de las mercancías, se vulnera el principio mencionado. Por ende, si se identifica a la actividad comercial con la “realización de los actos de comercio, lo que determina la territorialidad del impuesto y que en consecuencia, las personas que comercialicen sus productos, independientemente del sitio donde tengan su establecimiento o coordinen sus actividades comerciales, deberán pagar en todos esos municipios el ICA, en proporción a la riqueza que le genere cada uno de ellos, es decir sobre los ingresos percibidos en el respectivo municipio”.

3.2. El actor considera que los numerales acusados desconocen los principios de legalidad y certeza del tributo, debido a que prevén expresiones indefinidas, que impiden determinar con precisión la jurisdicción del municipio en que se causa el ICA. Así, en el caso del literal (b) acusado, los conceptos “lugar donde se perfecciona la venta” o donde “se convienen el precio y la cosa vendida”, no son unívocos, por lo que deberá tenerse en cuenta, en cada caso en particular, el lugar donde se llevó a cabo la venta o se realizó la actividad comercial. Resalta que esta indefinición ha llevado a innumerables controversias ante la jurisdicción contenciosa administrativa, circunstancia que demuestra la vulneración de los mencionados principios del sistema tributario. Esto más aún si se tiene en cuenta que el criterio de lugar donde se conviene el precio y la cosa vendida es ajeno al lugar en donde debe hacerse exigible el ICA, esto es, a juicio del demandante, donde se materializa la venta y no donde se perfecciona el contrato correspondiente.

Respecto del literal (c) considera que concurre una situación similar. Esto debido a que la definición sobre el sitio de despacho de la mercancía queda sometido a la decisión del

responsable del impuesto: “si desde el municipio donde ejerce su actividad comercial, es decir donde se verifica la información o confirmación de la compra de manera virtual, o desde el municipio donde se almacena la mercancía para la venta, o sea donde supuestamente se “despacha” la mercancía, sitios que pueden ser coincidentes o no, pero que normalmente en las ventas por internet no lo son.”

3.3. Por último, la demanda pone de presente que, conforme a la jurisprudencia constitucional y en particular las consideraciones realizadas en la sentencia C-397 de 2011, el principio de reciprocidad se deriva de los principios de justicia y equidad tributarias, previstos por el artículo 95-9 de la Constitución y que para el caso se traducen en la compensación entre el deber de tributar y los beneficios que recibe el contribuyente por parte del Estado.

Este principio es desconocido por las normas acusadas, puesto que a pesar que los ingresos derivados de la comercialización de las mercancías se originan en el municipio donde reside el comprador de los bienes, el lugar que fijan las normas acusadas para la causación del ICA es diferente. Por ende, los municipios en donde se perfecciona la venta o se realiza el despacho de las mercaderías se verían ilegítimamente beneficiados por la infraestructura y el mercado de las localidades donde se origina la riqueza obtenida mediante la comercialización. Esto en detrimento del equilibrio de las cargas públicas y de la obligación constitucional de dotar de recursos a los municipios, en particular aquellos de menores ingresos, los cuales se ven privados de obtener rentas fiscales derivadas de montos generados en sus propias economías.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda, a través de apoderado judicial, presentó escrito en el que solicita a la Corte que declare la EXEQUIBILIDAD de los apartes acusados.

En primera medida, el Ministerio señaló que la demanda no cumple con los requisitos de claridad, especificidad, certeza y suficiencia, toda vez que esta no contiene un verdadero concepto de la violación, pues el demandante no expone cuáles son los elementos conceptuales de las normas constitucionales que considera vulnerados. Así mismo, añadió

que la demanda plantea problemas de aplicación de la ley, que no pueden conducir a su inconstitucionalidad.

Sumado a lo anterior, en la intervención se indicó que los cargos formulados por el actor carecen de pertinencia, en la medida en la que, con el propósito de estructurar los cargos de inconstitucionalidad, confronta el contenido de las disposiciones acusadas frente a una norma de rango legal (artículo 32 de la Ley 14 de 1983), con lo cual el actor presentó apreciaciones subjetivas e hipótesis que no se derivan de la lectura de los preceptos demandados.

Asimismo, el Ministerio recalcó que el objetivo de las normas acusadas era precisamente evitar abusos en las interpretaciones subjetivas respecto a la territorialidad del impuesto y se enmarca en la amplia potestad de configuración normativa en materia tributaria con la que cuenta el Congreso para definir los elementos de los tributos, en especial de las condiciones de causación de los mismos.

Aunado a lo anterior, la entidad interviniente afirmó que el diseño de las disposiciones acusadas responde al desarrollo jurisprudencial realizado por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, según el cual el elemento fundamental para la causación del ICA en actividades comerciales es la jurisdicción donde se conviene el precio y la cosa vendida, es decir, donde concurren los elementos esenciales del contrato de compraventa. Así, el Ministerio consideró que el hecho que el actor prefiera un criterio de territorialidad distinto al acogido por la ley, demuestra que la demanda no recae sobre verdaderos argumentos de constitucionalidad sino sobre preferencias subjetivas del actor, que desconocen el amplio margen de configuración normativa del Legislador en la materia.

Finalmente, respecto al cargo por violación al principio de reciprocidad, el Ministerio consideró que lo que buscan las normas demandadas es precisamente asegurar el recaudo para los municipios donde efectivamente se ejecuten las actividades comerciales, y así evitar interpretaciones arbitrarias tanto de las administraciones territoriales como de los contribuyentes.

En conclusión, el Ministerio considera que las disposiciones demandadas responden al llamado de la sentencia C-121 de 2006, en el que la Corte manifestó la conveniencia de la expedición de normas legales que señalen pautas relativas al factor territorial como

determinante del sujeto activo del ICA, con el propósito de evitar conflictos entre las administraciones territoriales y los contribuyentes.

4.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Mediante comunicación suscrita por apoderado judicial, la DIAN solicita a la Corte que adopte un fallo INHIBITORIO ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, de forma subsidiaria declare la EXEQUIBILIDAD de la disposición demandada.

Para la DIAN, el escrito presentado por el actor no cumple con los requisitos mínimos de claridad, certeza, especificidad, suficiencia y pertinencia para la procedencia de la acción de inconstitucionalidad. En primer lugar, la DIAN consideró que la demanda no es clara, por cuanto las razones que esboza el demandante son ambiguas e incoherentes y conllevan a que no se entienda específicamente cuál es la vulneración jurídica constitucional. Así, refiere que el escrito señala razones dispersas de carácter político y según las cuales pareciese que la legalidad de la norma no concuerda con los conceptos del accionante, pero no se atiende a una posible inconstitucionalidad.

En segundo lugar, estableció que el escrito de inconstitucionalidad también echa de menos el requisito de certeza, pues de aquel solo se desprenden inferencias o argumentos subjetivos frente a las normas transcritas, que constituyen meras inquietudes, sospechas o conjeturas respecto de la norma acusada.

En tercer lugar, señaló que la demanda no es específica, toda vez que los argumentos resultan indeterminados, indirectos, abstractos y totalmente globales. Lo anterior por cuanto no relaciona de manera directa dichos argumentos con las disposiciones que acusa, al señalar las supuestas violaciones a la Constitución sin dar explicaciones respecto de las normas transgredidas. Según la DIAN, el demandante solo aportó argumentos referentes a los ingresos de los municipios, sin presentar soporte legal para sus acusaciones de inconstitucionalidad.

En cuarto lugar, el interviniente aduce que no se cumple con el requisito de pertinencia, pues argumenta que las afirmaciones en las que se soporta la demanda representan puntos de vista subjetivos de carácter político que pertenecen a la esfera interna del demandante.

En quinto lugar, refiere que no se cumple con el requisito de suficiencia, en tanto y cuanto no se presentaron motivos jurídicos válidos para ser tenidos en cuenta en la confrontación de las normas constitucionales con la disposición acusada.

Finalmente, el escrito de intervención estableció que, en desarrollo del principio de legalidad, el Congreso tiene la facultad de determinar la territorialidad del tributo a través de una ley, lo cual en efecto sucedió en el caso de la norma acusada. Así, la DIAN consideró que el demandante no puede desconocer el interés del Legislador en regular la materia, pues en este caso se encuentra señalado con plena claridad cuáles son los parámetros para determinar el lugar en el que se debe tributar el ICA.

4.3. Ministerio del Interior

La Jefe de la Oficina Jurídica del Ministerio del Interior solicita a la Corte que se INHIBA de fallar ante la ineptitud de la demanda o, en su defecto, declare la EXEQUIBILIDAD de las expresiones acusadas.

En primer lugar, el Ministerio señaló que la norma demandada tiene como fin terminar con las controversias que existían respecto a la territorialidad para el pago del ICA, frente a lo cual la norma les resulta clara en establecer las reglas para el pago de dicho gravamen.

En segundo lugar, se refirió al cargo por violación a los principios de legalidad y certeza, frente a lo cual el Ministerio estableció que dicha vulneración no se presenta, pues las normas acusadas resultan claras.

En tercer lugar, respecto al cargo por violación al principio de reciprocidad, la entidad interviniente aclara que la norma acusada no privilegia a un determinado municipio respecto de otros, pues simplemente establece normas para aclarar las reglas aplicables al ICA y permite generar orden y uniformidad con respecto al pago de dicho impuesto, frente al surgimiento de nuevos mecanismos de comercio. A su vez, añadió que los municipios receptores de las mercancías también son beneficiarios, por cuanto se fomenta el movimiento de la economía local, a través de los servicios del correo y los empleos de las personas que se ven involucradas en la recepción y distribución de aquellas.

Finalmente, el Ministerio consideró que los cargos formulados en la demanda no cumplen

con los requisitos establecidos en la jurisprudencia para la procedencia de la acción de inconstitucionalidad, pues el fundamento de aquellos recae en la particular interpretación que el demandante hace de la norma acusada y de sus nociones respecto al pago del ICA. Por lo anterior, solicitó a la Corte declararse inhibida para resolver de fondo la demanda de la referencia o, en subsidio, declarar la exequibilidad de la norma demandada, al considerar que la vulneración de los preceptos constitucionales alegada por el actor no deja de ser meramente hipotética.

4.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ICDT formula concepto preparado por el doctor Juan Rafael Bravo Arteaga, quien considera que las disposiciones acusadas son EXEQUIBLES.

No obstante lo anterior, cinco integrantes[1] del Instituto decidieron enviar una comunicación en la que aclaraban el voto respecto al concepto presentado. Los argumentos para dicha aclaración se presentarán con posterioridad a referir aquellos que fueron aprobados por los miembros del Consejo Directivo de dicha institución.

4.5.1 Concepto aprobado por el Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En primera medida, el Instituto consideró relevante delimitar a qué circunstancias específicas se refiere la norma. En ese sentido, señaló lo siguiente:

El literal (b) se refiere fundamentalmente a los contribuyentes que tienen una oficina para atender su negocio, desde la cual se formulan las ofertas de bienes para la venta y reciben las respuestas de los destinatarios de la oferta.

El literal (c) se refiere específicamente a casos en los cuales el contribuyente dispone (i) de medios tecnológicos para ofrecer la venta de bienes y (ii) de un lugar desde el cual se despacha la mercancía, lo cual, según su criterio, induce a pensar que dispone por lo menos de un lugar desde el cual compra la mercancía que vende, la mantiene en inventario, la ofrece y la envía a los clientes.

Ahora bien, una vez realizados estos planteamientos preliminares, el interviniente procedió a referirse a los cargos, de acuerdo con el aparte específico de la norma frente a los cuales

se argumentaba la inconstitucionalidad.

Así, con respecto a la acusación contra el literal (b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, referente a la falta de claridad respecto al lugar “donde se perfecciona la venta” o “donde se convienen el precio y la cosa vendida”, el Instituto considero que dicho cargo carece de fundamento. Principalmente, se refirió al artículo 864 del Código de Comercio, que en su inciso 1º establece en qué lugar y en qué momento se entiende celebrado un contrato, al disponer que “se entenderá celebrado en el lugar de residencia del proponente y en el momento en que éste reciba la aceptación de la propuesta”. Por lo anterior, consideró que, en los casos en los que las partes se encuentran en lugares diferentes, el contrato se entiende celebrado en el lugar en el que está el oferente y en el momento en el que recibe la aceptación de la otra parte. También puede ocurrir que las partes convengan en un sitio en el que se entienda celebrado el negocio jurídico, caso en el que se aplicará lo estipulado por las partes.

En relación con la acusación contra el literal (c) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, según la cual la norma es inconstitucional por cuanto el impuesto debería causarse en el municipio en donde se materializa la venta, esto es, donde se entrega la cosa vendida pues es allí el lugar en el que se genera el ingreso; el Instituto difiere de lo expuesto en la demanda. En ese sentido, considera que para determinar el territorio donde se genera la obligación tributaria, es preciso tener en cuenta (a) qué parte es el contribuyente de industria y comercio, (b) en qué consiste el hecho gravado por el impuesto y (c) cuál es la causa jurídica del ingreso que recibe el vendedor.

Con respecto al primer punto a determinar, estableció que el contribuyente del ICA es el vendedor, razón por la cual resulta importante tener en cuenta la actividad desarrollada por éste como la cuestión principal, y no el pago del precio que realiza el comprador.

Por otro lado, frente al segundo punto a determinar, indicó que el hecho gravado con ese tributo consiste en la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios por parte del contribuyente. Consideró entonces lógico que el Legislador hubiese establecido que el impuesto se causa en el lugar del despacho de la mercancía y no en el lugar de la entrega, puesto que en el primero es donde principalmente se desarrolla la actividad del contribuyente.

Por último, frente al tercer punto a determinar, se estableció que la verdadera causa jurídica del ingreso que recibe el vendedor no está en la voluntad de pagar por parte del comprador, sino en el cumplimiento de la obligación de transmitir la propiedad de la cosa vendida por parte del vendedor.

En ese sentido, el Instituto señaló que si el derecho de un determinado municipio a percibir el ICA obedece a la circunstancia que el contribuyente ha utilizado la infraestructura del territorio municipal para obtener su ingreso, lo cierto es que dicha situación se predica, en mayor grado, de la infraestructura del municipio donde se despacha la mercancía, que también es el lugar donde tiene la bodega donde almacena y conserva los productos.

Con todo, el ICDT considera que se deben negar las pretensiones de la demanda y declarar la constitucionalidad de la misma.

4.5.2 Aclaración de voto de algunos miembros del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En contraposición a lo señalado por el concepto aprobado por la mayoría del Consejo Directivo del Instituto, algunos miembros del mismo aclararon el voto en los siguientes términos:

En primer lugar, se indicó que las previsiones acusadas contemplan unas reglas que, en la práctica, pueden resultar ambiguas y que se pueden prestar para la manipulación del lugar en el que se lleva a cabo el hecho generador. Así, consideraron que, en lo sustancial, dos operaciones de venta que pueden tener idénticas connotaciones y un mismo objeto, pueden terminar gravadas en lugares diferentes, dependiendo si se realizaron por la vía de los mecanismos contemplados en el literal (c) de la norma o no. En su criterio, esto puede generar tratamientos disímiles para situaciones que pueden ser comparables.

En segundo lugar, en lo referente a la regla dispuesta en el literal (b), que otorga la potestad de gravar al municipio donde se convengan “el precio y la cosa vendida”, se aleja de las condiciones económicas actuales, en las que resulta cada vez más difícil establecer el lugar en el que las partes de un contrato de compraventa han llegado al acuerdo sobre los elementos esenciales, dada la incidencia de las tecnologías de la información y las telecomunicaciones.

Así, el escrito de aclaración de voto concluye que los dos literales demandados, en la práctica, pueden comportar que la determinación del municipio en el que se tiene la potestad de gravar con ICA una determinada transacción, quede a la completa voluntad de las partes que intervienen en la misma, lo cual podría desconocer el principio de certeza y legalidad de los tributos.

4.5. Universidad de Antioquia

El profesor Luquegi Gil Neira, Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad de Antioquia, formula intervención donde expresa varios argumentos sobre la demanda.

Respecto de los argumentos relacionados con la incongruencia del proyecto de ley y la exposición de motivos frente al texto definitivo, el interviniente consideró que esta discusión no tiene ninguna relevancia constitucional, en tanto el Congreso no está en la obligación de mantener la congruencia con el texto presentado por el Gobierno Nacional. De entender lo contrario, se desconocería el principio democrático y se llegaría al absurdo de entender al Congreso como una entidad con una función notarial frente a los proyectos de ley presentados por el Gobierno Nacional para su consideración. En ese sentido, dispuso que la discusión se debe plantear en términos de establecer si la norma vulnera preceptos constitucionales que conlleven a su declaratoria de inconstitucionalidad.

Ahora bien, en lo referido a la supuesta violación de los principios de territorialidad, legalidad, certeza y reciprocidad por parte de los apartes acusados del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, el interviniente sostiene que el Legislador es libre de regular el tema, teniendo en cuenta que la misma Corte Constitucional se abstuvo de definir cualquier criterio respecto a la territorialidad del ICA en la sentencia C-121 de 2006, por considerar que era un asunto de competencia del Congreso.

Frente al principio de territorialidad, la Universidad consideró que la norma acusada es una herramienta interpretativa que le permite a los municipios tener mayor claridad sobre los tributos que puede obtener. A su vez, a pesar de que considera que el interviniente interpreta que la norma interfiere en la posibilidad que tiene un concejo municipal de cambiar la regla sobre territorialidad, lo cierto es que dicha limitación no es abusiva del poder tributario derivado y se justifica en la mayor certeza que brinda al contribuyente y que le permite evitar casos de doble tributación.

En cuanto a los principios de legalidad y certeza, el escrito de intervención desarrolló un argumento alrededor del hecho que, si bien la norma puede ser problemática en su aplicación, no significa que estos problemas tengan relevancia constitucional. Así, explica que no se evidencia incumplimiento de la reserva de ley por parte del Legislador, pues fue aquel quien, en virtud del poder tributario originario, está facultado para establecer los elementos del tributo, lo cual incluye la posibilidad de determinar de manera anticipada la forma en la que se deberá interpretar alguno de los elementos identificados en la norma.

Sobre el particular, añadió que no se observa una injerencia inconstitucional al poder tributario derivado de los concejos municipales, que les impidiese ejercer su potestad constitucional. De hecho, señaló que algunos municipios se verán afectados y otros se verán beneficiados ante la determinación del Congreso, razón misma que llevó a la Corte, en sentencia C-121 de 2006, a establecer que era necesario un pronunciamiento de aquel frente a la territorialidad del ICA para otorgar mayor certeza ante dicho elemento.

En este sentido, y contrario a lo expuesto por el demandante, la Universidad de Antioquia consideró que la disposición acusada contribuye, aunque sea en parte, a resolver asuntos relacionados con la discusión en torno a la realización de la actividad comercial para la determinación del sujeto activo del ICA. Con ello, asegura que el sistema jurídico adquiere mayor certeza en un tema complejo que atañe a la demanda de la referencia, y cosa muy distinta es que el demandante no esté de acuerdo con dichas disposiciones.

Con todo, el escrito de intervención se basa en un argumento principal, relativo a la ausencia de relevancia constitucional de la discusión presentada por el demandante. Así, si bien la Universidad señala que no está de acuerdo con la posición asumida por el Legislador frente a este punto, lo cierto es que dicha decisión permitió evitar que los contribuyentes y las administraciones territoriales tuviesen que enfrentar los dilemas relacionados con la territorialidad del ICA.

El Director Jurídico de la Federación Colombiana de Municipios solicita a la Corte que declare INEXEQUIBLES los apartes acusados.

La Federación se suma a lo expuesto en la demanda, principalmente a lo referente a que los apartes acusados están redactados de tal forma que un municipio es privado de la posibilidad de recaudar impuestos por una actividad, pese a que los ingresos se generen en

su territorio. Así, señala que esta circunstancia permite que el impuesto se pague en el municipio donde está el establecimiento del vendedor, pese a que se trata de un territorio diferente a aquel en el que se produjo el ingreso.

Adicionalmente, realiza una transcripción de las sentencias C-121 de 2006 y C-414 de 2012, con el propósito de indicar que las normas acusadas contrarían lo expuesto por esta Corporación en dichas providencias.

Aunado a lo anterior, la Federación argumentó que los apartes demandados efectivamente redundan en menoscabo de los fiscos de algunos municipios, en tanto permiten que se tribute en un lugar por ingresos percibidos en otro. En cualquier caso, consideró que el hecho de exigir que el comerciante tenga establecimiento o punto de venta para arraigar allí el tributo es contrario a la jurisprudencia, que hace énfasis en que lo que se grava con el ICA es la actividad, no de manera alguna el establecimiento.

Lo mismo ocurre cuando se privilegia el lugar de despacho de la mercancía en las ventas por correo, catálogos en línea, televentas y ventas electrónicas, lo que podría conllevar a que las transacciones realizadas por una persona residente en Colombia con una persona ubicada en Taiwán o Corea, tribute en esos países y no en el territorio nacional.

Por su parte, frente al cargo por violación al principio de certeza, la Federación consideró que los apartes acusados son tan ininteligibles, que han llevado a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a expresar que “el contribuyente debe determinar a partir de su forma de operación el municipio en donde se entiende perfeccionada cada venta”[2], lo cual es evidentemente contrario a la claridad que se debe predicar en materia tributaria pues deja al arbitrio del contribuyente la decisión sobre el municipio que debe recibir el pago del ICA.

Posteriormente, el escrito de intervención realiza unas consideraciones sobre el ICA, manifestando que se trata del impuesto que mayor proporción en el recaudo genera para los territorios. Sin embargo, añadieron que se refleja una concentración importante del mismo en las diez primeras ciudades del país, con el 70,4%, y en el resto del país corresponde al 29,6%, del recaudo.

Agregó que el surgimiento de nuevas tecnologías ha generado la creación de actividades,

como las operaciones por internet, el comercio electrónico, las ventas por catálogo, entre otras. Con respecto a lo anterior, la Federación sugiere que ante la existencia de vacíos legales, las múltiples interpretaciones y los litigios, se ha generado una enorme inseguridad jurídica frente al recaudo de este impuesto de carácter territorial. Sobre el particular, y a partir de una interpretación realizada por el Consejo de Estado, estuvieron de acuerdo con la postura del demandante que estableció que el ingreso se genera en la jurisdicción del municipio en el que se encuentra el comprador, pues es aquel territorio el que facilita su infraestructura para la ejecución del negocio y, por lo tanto, debe corresponder a la jurisdicción que realice el cobro del ICA en proporción al ingreso allí generado.

Concluyó que la legislación tributaria debe contribuir con la viabilidad fiscal de los municipios y que debe buscar favorecer a la mayoría de los mismos. Adicionalmente, la Federación añadió que la interpretación del demandado facilitaría el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, redundando en un mayor aprovechamiento de la riqueza para fines distributivos.

4.7. Federación Nacional de Comerciantes – FENALCO

El Presidente de FENALCO presenta intervención ante la Corte, con el objeto de defender la EXEQUIBILIDAD de las normas demandadas.

Contrario a lo señalado por el demandante, FENALCO considera que la interpretación buscada por aquel resulta irracional, por cuanto los comerciantes que realizan actividades de mayoreo no solo tienen que pagar el impuesto del lugar en el que se encuentra su domicilio principal o desde donde se realizan los despachos, sino que dicha interpretación implicaría que deberá pagar el impuesto en todas las ciudades destinatarias de las mercancías que distribuyen. Esto resulta ilógico, afirma el interviniente, si se tiene en cuenta que en el país hay 1.101 municipios, según la división político administrativa de Colombia.

Adicionalmente, aduce que en el trámite de la última reforma tributaria se intentó dar claridad al elemento de territorialidad del ICA, pero la norma finalmente dejó abierta la posibilidad para que cada ente territorial interpretase a su discrecionalidad cuál es el lugar de perfeccionamiento del contrato de compraventa, cuyo tenor debía ser absolutamente inequívoco.

A estos efectos, señaló que la jurisprudencia ha sido reiterativa en establecer que no se pueden gravar las actividades realizadas en un determinado municipio sujetas a gravamen en cualquiera otra localidad, aduciendo que en esta última se destina o consume el producto, en la medida en la que el hecho generador de este impuesto no es el consumo de bienes o servicios, sino el desarrollo de la actividad comercial.

En ese orden de ideas, FENALCO argumenta que el hecho generador del ICA se ha visto desnaturalizado por la indebida aplicación del principio de territorialidad en las actividades comerciales, que conlleva a una posible doble tributación sobre un mismo hecho generador, lo cual está proscrito por la Constitución.

Además, considera que los apartes acusados del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 desconocen el artículo 338 de la Constitución Política, en el entendido en el que para las ventas realizadas en municipios donde no hay establecimiento de comercio ni punto de venta, la norma se torna ambigua y puede prestarse para que se presenten múltiples interpretaciones atinentes a definir cuál es el lugar en el que efectivamente se conviene el precio y la cosa. A modo de ejemplo, el interviniente pone de presente una posible ambigüedad que se podría presentar cuando las ventas se realizan a otros comercializadores mediante catálogos o televentas, con el riesgo de gravar doblemente a los distribuidores.

En otro orden de ideas, FENALCO manifiesta que los principios aplicables a la actividad tributaria se deben ver reflejados tanto en el diseño de los impuestos por el Legislador, como en su recaudo por la administración. En este sentido, trajo a colación lo establecido por la Corte Constitucional en sentencia C-261 de 2002, en la que se dispuso que la eficiencia tributaria “se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal”. Por tanto, consideró que la eficiencia en el diseño de un impuesto se predica en la medida en la que genere pocas distorsiones económicas, lo cual, en su criterio, no se observa en la norma bajo estudio de constitucionalidad.

Ahora bien, FENALCO también argumentó la falta de claridad respecto de la territorialidad del ICA y del hecho generador en las actividades comerciales de mayoreo. Principalmente, consideró que el hecho generador de este tributo se refiere específicamente a la realización

de actividades dentro de las respectivas jurisdicciones municipales, ya que su origen es un gravamen de patente, esto es, que se cobra por el uso de la infraestructura del municipio.

Señala que el Congreso expidió la Ley 49 de 1990, que en su artículo 77 buscaba solucionar la controversia surgida alrededor de la tributación de la actividad industrial y estableció:

“Artículo 77. Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.”

A partir de lo anterior, se planteó la necesidad de determinar, en el caso de actividades realizadas en diversas jurisdicciones, el lugar donde se entiende realizado el ingreso, a fin de cuantificar la base gravable sobre la que se debe liquidar el impuesto en cada entidad municipal.

Concluyó que, como fue interpretado por la Corte Suprema de Justicia al resolver la acción de inconstitucionalidad del citado artículo 77 frente al cálculo de la base gravable en la industria fabril[3], el contribuyente debería tributar en el lugar donde se pacta el precio y la cosa sin importar dónde se realice las ventas ni el medio, a no ser que tenga establecimiento de comercio en otro municipio en cuyo caso allí tributaría como comerciante por las ventas que realice.

Finalmente, argumentó que la interpretación adoptada por las entidades territoriales genera unas consecuencias por la falta de claridad frente a la territorialidad del ICA para los comerciantes mayoristas. Específicamente, refirió que, si se obliga al comerciante mayorista a tributar en el lugar de destino del producto, esto representará (i) una carga administrativa desproporcionada para los comerciantes; (ii) una inequidad respecto a los municipios en los que los mayoristas tienen sus establecimientos de comercio; (iii) un ataque a los municipios que han establecido incentivos tributarios a las empresas para que se establezcan en su territorio, y (iv) una discriminación hacia el comercio frente a la industria.

Por lo tanto, y con el propósito de evitar los inconvenientes antes listados, FENALCO sugiere que se interprete el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido en el que se asimile la actividad de mayoreo o distribución a la de los industriales. Lo anterior para que el ICA se pague en el lugar en el que la empresa tiene su establecimiento, desde el cual se despacha la mercancía al almacén minorista.

Con todo, a través de escrito enviado posteriormente a la Corte y a manera de alcance a la primera intervención, FENALCO solicita a la Corte Constitucional que se declare la constitucionalidad de los literales (b) y (c) del numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016[4], por considerar que dichas normas contribuyen a la claridad respecto del lugar en el que se debe realizar el pago del ICA.

4.8. Cámara Colombiana de Comercio Electrónico

La Directora Ejecutiva de la Cámara Colombiana de Comercio Electrónico presenta intervención en este proceso, en el que solicita a la Corte que declare la EXEQUIBILIDAD de las normas demandadas.

Para sustentar su solicitud de exequibilidad, la CCCE mencionó que la discusión respecto de la territorialidad del ICA no nace particularmente por las ventas no presenciales, pues incluso antes del surgimiento de las tecnologías que permitieron la venta por medios electrónicos y de la Ley 1819 de 2016, ya existía la discusión sobre cuál era el municipio con derecho a cobrar impuesto frente a tales actividades.

En este sentido, el interviniente trajo a colación lo dispuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-121 de 2006, en la que esta Corporación se refirió a la territorialidad del ICA, indicando que, en el caso de actividades comerciales e industriales, el contribuyente debía tributar en el municipio que facilitó la infraestructura de servicios, mercado y recursos físicos, que generaron ingresos por la actividad ejecutada.

Como resultado de la problemática presentada, el Legislador consideró pertinente incluir, con carácter obligatorio, los criterios tendientes a definir la jurisdicción con derecho a exigir el impuesto sobre los ingresos por las actividades gravadas con ICA, rescatando en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, los criterios jurisprudenciales mencionados anteriormente.

Así, la CCCE consideró que el literal (c) del numeral 2 del artículo 343 no viola el principio de territorialidad y que, por el contrario, lo que hace es reafirmarlo, pues el Congreso cumple con el deber constitucional de certeza del tributo. De hecho, la norma permitió resolver las constantes controversias que se generan entre los diferentes entes territoriales frente al lugar donde se entiende realizado el ingreso, así como los graves perjuicios que ello genera ante el contribuyente.

A este respecto, existe unanimidad en que el hecho imponible es la realización de la actividad que en este caso, la CCCE consideró que corresponde a lo siguiente:

“Para el caso de las ventas por Internet, el criterio determinante para configurar donde se grava el impuesto de Industria y Comercio, es aquel del lugar desde donde se despacha la mercancía, lo cual en nuestra consideración le da total certeza del lugar donde queda gravado el tributo y donde deberá realizarse su pago. En materia de ventas a través de Internet, es fácil concluir que los municipios de destino o de entrega de la mercancía, no tienen ninguna relación con el criterio determinante que consiste en el municipio donde materialmente se desarrolla la actividad comercial. Muchas empresas que venden por Comercio Electrónico a través de Internet, no tienen presencia o nunca han realizado la más mínima gestión o actividad comercial en sitios desde donde se hace el pedido o dónde es entregada la mercancía, razón por la cual mal podría gravarse el ICA en dicho territorio.”[5]

Ahora bien, con respecto al cargo por violación al principio de reciprocidad, la Cámara aclaró que la norma impugnada de ninguna manera lo viola, en la medida en la que no está excluyendo el deber de financiación de los gastos e inversiones públicas sino que, por el contrario, determinó de manera más precisa y certera el lugar dónde se causa y debe pagarse el tributo, con el propósito de que el contribuyente realice el pago y no haya lugar a interpretaciones o ambigüedades respecto a su cumplimiento.

4.9. Intervenciones ciudadanas

4.9.1. Los ciudadanos Jhonier Vallejo López y Juan Fernando Giraldo Nauffal solicitan a la Corte que adopte un fallo INHIBITORIO ante la ineptitud de la demanda o, de manera subsidiaria, declare la EXEQUIBILIDAD de las expresiones demandadas.

En relación con el cargo por el presunto desconocimiento del principio de territorialidad, a partir de los criterios que sobre el mismo ofrece la sentencia C-121 de 2006, los intervinientes consideraron que la Corte debe declararse inhibida, pues el demandante no expone de manera precisa cuáles son los parámetros definidos en la providencia citada y si los mismos están contenidos en la parte resolutive o motiva y, en este último caso, si hacen parte de la ratio decidendi de la sentencia. Así, teniendo en cuenta que se trata de un cargo por desconocimiento de una sentencia de constitucionalidad proferida por esta Corporación, el accionante estaba en la obligación de sustentar si se trataba de desconocimiento de la parte resolutive o, en su defecto, indicar la regla de interpretación contenida en la parte motiva.

Con respecto a los cargos por vulneración de los principios constitucionales que rigen el sistema impositivo, por un lado, y de los principios de consecutividad e identidad flexible, por el otro, los intervinientes consideraron que dichos cargos no cumplen con los requisitos establecidos en la jurisprudencia para su aptitud. En ese sentido, frente al primero, observan que el actor no señala de manera concreta cuál es la norma constitucional que consagra los principios que rigen el sistema impositivo y cuál es la razón que permita concluir que la norma acusada los vulnera. Por otro lado, con respecto a la violación de la consecutividad e identidad flexible, indicaron que el demandante se limita a indicar las alteraciones sufridas por el texto a lo largo del debate, sin señalar por qué tales modificaciones no guardan relación de conexidad temática o justificar en qué medida se incumplieron los debates reglamentarios.

De otra parte, en lo referente al cargo por violación al principio de territorialidad del ICA, señalan los intervinientes que el demandante realiza una interpretación errónea de la sentencia C-121 de 2006. Sobre este particular, precisaron que la Corte Constitucional, mediante dicha providencia, reafirmó el criterio de territorialidad según el cual el impuesto se causa a favor del municipio en donde se ejerzan o realicen las actividades comerciales, y no en el lugar donde se obtengan los ingresos, como lo afirma el demandante.

A su vez, añadieron que esta Corporación dispuso que era “conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio”. Esto implica que existe un margen de libertad legislativa en la

definición de los criterios de territorialidad del ICA, los cuales se ejercen por el Congreso con la expedición de la norma acusada.

Por último, frente a ese cargo, señalaron que el demandante fundamenta el cargo de violación al principio de territorialidad en un análisis descontextualizado de la sentencia C-121 de 2006, por lo que incumple con el requisito de pertinencia constitucional y la Corte debería declararse inhibida frente a ese cargo.

Por otro lado, los intervinientes consideran que el demandante parte de una interpretación errónea acerca del lugar donde se entiende realizado el hecho generador del ICA en las actividades comerciales reguladas por la norma acusada. A este respecto, señalaron que, para determinar cuándo se configuró el acuerdo sobre la cosa y el precio, se requiere el consentimiento de las partes sobre dichos elementos. La formación de dicho consentimiento requiere de dos actos simples unilaterales que deben converger, que consisten en la oferta y la aceptación. De igual modo, éstos últimos deben cumplir con unas características intrínsecas a su naturaleza, que de modificarse, resultarían en un acto jurídico diferente.

Al igual que la oferta, señalaron los intervinientes, la aceptación debe cumplir con ser pura, simple y oportuna, pues si ante una propuesta de negocio se manifiestan reservas o se acepta de manera condicionada, dichas manifestaciones unilaterales de voluntad (oferta y aceptación) no convergen y no se puede formar el consentimiento. De hecho, si se cumplen determinados requisitos, la manifestación de voluntad del destinatario de la oferta puede considerarse una contrapropuesta, caso en el cual se entiende que el comprador formuló una nueva oferta de negocio según el artículo 855 del Código de Comercio. En este evento, si la nueva propuesta planteada por el comprador es aceptada por el vendedor de manera pura, simple y oportuna, el contrato se entenderá perfeccionado en el lugar de residencia del proponente, es decir, del comprador.

Con todo, según los intervinientes, la anterior argumentación demuestra que existen diversos supuestos donde el tributo se causa en la jurisdicción correspondiente al lugar de residencia del comprador. Así las cosas, consideran que los municipios donde se realice la actividad comercial por vendedores que no tengan establecimiento o punto de venta, podrán determinar y exigir el pago del tributo en el evento en el que el comprador asentado en dicha entidad sea quien realice la oferta y por tanto adquiera la condición de

proponente.

Al final, los ciudadanos Vallejo y Naufall consideraron que el cargo planteado por el actor parte de una interpretación equivocada de la norma, por lo que se incumple el requisito de certeza y la Corte Constitucional debe declararse inhibida para conocer del fondo respecto al mismo.

Posteriormente, los intervinientes se refieren al cargo por violación de los principios tributarios de legalidad y certeza. Sobre este asunto, refieren que las normas acusadas satisfacen plenamente dichos principios, pues el alcance de las expresiones es determinable a través de otras normas jurídicas o de su simple interpretación gramatical.

De hecho, señalan que la expresión “donde se perfecciona la venta” y “donde se convienen el precio y la cosa vendida” hacen referencia a la formación del consentimiento que se logra mediante la oferta y la aceptación, las cuales se encuentran reguladas en los artículos 845 a 860 del Código de Comercio. Por su parte, el artículo 864 del estatuto comercial dispone que el contrato se entiende celebrado en el lugar de residencia del proponente y en el momento en que éste reciba la aceptación de la propuesta.

De acuerdo con lo anterior, concluyeron que el Legislador, en su amplio poder de configuración legislativa de la obligación tributaria, determinó con precisión el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho generador del ICA en los apartes demandados. Así, el sujeto activo es completamente determinable y corresponderá, en el primer evento, al municipio en donde se encuentra ubicado el proponente una vez recibe la aceptación de la oferta y, en el segundo evento, al municipio desde el que se envía o remite la mercancía vendida.

Finalmente, los intervinientes consideraron que no se viola el principio de reciprocidad del tributo, pues la infraestructura que se utiliza de manera preponderante en la realización de la actividad es la del municipio donde el vendedor tiene la oficina, establecimiento, punto de venta y bodega, siendo esta la entidad que, en reciprocidad, está llamada a percibir el tributo.

4.9.2. El ciudadano Héctor Mauricio Mayorga Arango formula intervención que defiende la EXEQUIBILIDAD de las disposiciones acusadas.

Consideró importante aclarar, en primera medida, que el punto de conexión que genera la territorialidad del ICA, es la utilización de la infraestructura del territorio en el que se desarrolla la actividad comercial, y no como lo interpreta el demandante cuando sostiene que se trata del municipio de entrega de la mercancía o en donde se generan los ingresos. En su criterio, dicho concepto resulta errado, pues el ICA grava la actividad comercial y no la generación de ingresos.

Posteriormente, procedió el interviniente a realizar un cuadro comparativo del contenido de la sentencia C-121 de 2006, el cual contrapone con lo dispuesto en la demanda de inconstitucionalidad. Particularmente, consideró lo siguiente:

(i) El municipio que genera y es fuente de riqueza es aquél que le permita desarrollar la actividad de servicios, independientemente del lugar donde esté ubicada la clientela.

(ii) El elemento configurativo de un establecimiento virtual está dado por el punto de conexión con el territorio que le permite desarrollar e interrelacionar el mundo virtual con el mundo real, lo cual queda concretado en la logística de salida.

(iii) La materia imponible del tributo es la venta no la compra, por lo que debe medirse en donde se ejerce la actividad comercial para vender y no el lugar de entrega del producto. Considerar lo contrario sería proponer un nuevo hecho generador y modificar la materia imponible.

A partir de lo anterior, el interviniente considera que la demanda se basa en una interpretación personal del demandante, carente de apego a las disposiciones legales y jurisprudenciales, que constituye el reflejo de lo que ocurre en la práctica en los municipios, en donde se pretende gravar en su jurisdicción actividades que no tienen lugar dentro de su territorio, a través de una interpretación “acomodaticia”.

Por otro lado, respecto a la razonabilidad de la norma, encontró el interviniente que, por tratarse de una actividad comercial que depende del cliente, resulta razonable que la regla adoptada por el Legislador atienda al elemento diferenciador del comercio electrónico, que consiste en la logística del envío de las mercancías ordenada. Así, se definió el lugar de causación como el lugar donde se organizan los pedidos, se acopia la mercancía y esta se despacha, lo cual reconoce que es allí donde se aprovecha la jurisdicción para atender al

mercado de clientes.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, a través del concepto número 6468 del 2 de octubre de 2018, solicita a la Corte que adopte un FALLO INHIBITORIO ante la ineptitud sustantiva de la demanda respecto del literal (b) del numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, ante la falta de certeza en la formulación del cargo por violación al principio de territorialidad. Por su parte, solicitó la declaración de EXEQUIBILIDAD del literal (b) frente al cargo por violación al principio de certeza tributaria. Finalmente, solicitó la EXEQUIBILIDAD del literal (c) de la norma acusada, pero únicamente por los cargos formulados en la demanda de la referencia.

5.1. En primer lugar, el Ministerio Público procedió a analizar las razones por las cuales la demanda resulta inepta frente al cargo contra el literal (b) acusado, ante la falta de certeza en las razones que sustentan la formulación del mismo, por violación del principio de territorialidad. En ese sentido, consideró que no es cierto que el aparte demandado permita inferir que la causación del ICA se produce en el municipio donde el responsable de dicho tributo tiene su establecimiento o sede comercial y, a partir de esa interpretación, derivar la inconstitucionalidad de la norma. Según ello, lo que el actor indica en la demanda es que el impuesto se causa en el municipio en donde se hace la entrega de la cosa vendida, partiendo de la base que la entrega de la misma es lo que permite que se haga efectiva la venta y, en esa medida, se trata del hecho que causa el impuesto.

A partir de lo anterior, la Procuraduría considera que la demanda parte de una interpretación de la norma que no es cierta, por lo que solicita a la Corte Constitucional declararse inhibida para conocer de fondo el cargo contra el literal (b) del numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, en relación con el cargo de violación al principio de territorialidad establecido en el artículo 287 de la Constitución.

5.2. En segundo lugar, el Ministerio Público también desarrolló los argumentos para defender la constitucionalidad del literal (b) frente al cargo por violación al principio de territorialidad, en caso de que esta Corporación decidiese conocer de fondo dicho asunto.

Así, se refiere a la potestad del Congreso para crear los impuestos, incluidos los de

propiedad de los entes territoriales, frente a la cual goza de una amplia libertad de configuración. Como consecuencia de lo anterior, los entes territoriales deciden si imponen o no los tributos, cuya propiedad de los recursos recaudados les pertenece, aunque dicho ejercicio debe realizarse en los términos definidos por el Legislador, incluido lo correspondiente a la propiedad de los mismos. Lo anterior por cuanto la autonomía de la cual gozan las entidades territoriales para la gestión de sus intereses, se ejerce dentro de los límites de la Constitución y la ley.

A su vez, indicó que el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 estableció las pautas concretas que definen a cual municipio pertenece el ICA y, para el caso que motiva la demanda, lo hizo en función de los contratos de compraventa, razón por la cual la Procuraduría entró a analizar en qué consiste esa forma de pacto o convención.

Por la anterior, solicita de manera subsidiaria a la petición de inhibición, que la Corte Constitucional declare la exequibilidad del literal (b) del numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016.

5.3. En tercer lugar, la Procuraduría procede a analizar el cargo presentado en contra del literal (c) del numeral 2 del artículo 343, específicamente en lo referente a la violación del principio de territorialidad. Para ello acude a argumentos más concretos del orden constitucional, al señalar que dicha disposición estaba sustentada en el principio de eficiencia tributaria. Lo anterior por considerar que resultaría dispendioso y costoso para los municipios donde se entreguen pocas cantidades de bienes vendidos a través de sistemas de televentas, electrónicos o similares, realizar el cobro judicial o coactivo del impuesto en cabeza de un evasor del ICA, a sabiendas que está en la obligación de cobrarlo.

También señaló que, si se acude a la interpretación del demandante, se puede comprometer el derecho que asiste a los compradores de obtener los suministros que a bien tengan, porque a un vendedor de esa naturaleza le puede resultar más costoso realizar los trámites para el pago del ICA en el municipio de entrega de la cosa vendida, y decida no vender por ese motivo.

Finalmente, señaló que la norma estimula tanto el ingreso en las arcas públicas del municipio donde se despachan las mercancías vendidas, así como la generación de empleo en el mismo. De hecho, el Ministerio Público consideró que la medida va en consonancia con

el principio de eficiencia tributaria, pues es un solo municipio el que controla toda la actividad comercial de despacho de mercancías vendidas.

Con todo lo anterior, la Procuraduría solicitó a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del literal (c) del numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016.

5.4. En cuarto lugar, en relación con el cargo por violación al principio de certeza tributaria en contra de los literales (b) y (c) del numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016. Tras realizar un análisis del concepto de certeza tributaria, encontró la Procuraduría que en el caso no hay compromiso de dicho principio en relación con las normas demandadas, pues en las mismas se define con claridad meridiana la propiedad de los ingresos del ICA mediante la causación de dicho impuesto. Así, la norma estableció que el ICA se causa a favor del municipio donde se perfecciona la venta (el lugar en el que se conviene el precio y la cosa vendida), cuando la actividad comercial del sujeto obligado se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta. A su vez, la norma dispuso a favor del municipio donde corresponde al lugar del despacho de la mercancía, cuando se trate de ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas.

Ahora bien, otra cosa sería que, cuando hay claridad y certeza en la norma tributaria, los comportamientos elusivos o evasivos no son responsabilidad del Legislador, sino de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y corresponde al sujeto activo a desarrollar el principio de eficiencia tributaria, ejerciendo su autoridad por vía administrativa o judicial.

Así, solicitó a la Corte que declare la constitucionalidad de los literales (b) y (c) del numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 en relación con el cargo analizado.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4º de la Carta Política, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 343 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, pues se trata de una previsión que hace parte de una Ley de la República y que es

acusada por su contenido material.

Asunto preliminar. Existencia de cargo de inconstitucionalidad

2. De manera previa al análisis de fondo y de acuerdo con lo solicitado por algunos intervinientes, la Corte debe determinar, de manera preliminar, si los argumentos planteados en la demanda configuran un cargo de inconstitucionalidad susceptible de ser decidido de fondo por la Sala.

En efecto, el Ministerio de Hacienda, la DIAN, el Ministerio del Interior y dos de los intervinientes ciudadanos consideran que el cargo es inepto, puesto que está basado en consideraciones subjetivas del actor sobre el contenido de la norma acusada, las cuales a su vez sustenta en razones que no son de naturaleza constitucional, sino de conveniencia o relativas a presuntas consecuencias desfavorables para las finanzas de las entidades territoriales. Asimismo, advierten que los cargos están fundamentados en la presunta vulneración de contenidos de rango legal y no de naturaleza constitucional, lo que hace impertinente la acusación formulada. Del mismo modo, señalan que la argumentación es insuficiente, bien porque deja de exponer todos los elementos de juicio necesarios, en particular respecto de qué disposiciones constitucionales resultan vulneradas, o bien porque se sostiene en la contradicción entre la norma acusada y el precedente constitucional, sin precisar cuál es el contenido de esa jurisprudencia.

3. La jurisprudencia reiterada de la Corte determina que los cargos de constitucionalidad deben cumplir con un grupo de requisitos argumentativos mínimos, los cuales son indispensables para contar con los elementos de juicio necesarios para adoptar un pronunciamiento de fondo. Sobre este particular existe un precedente estable y reiterado, el cual es retomado en la presente decisión[6].

Al respecto, se parte de advertir que el numeral 3º del artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 dispone como requisito de la demanda de inconstitucionalidad el planteamiento de las razones por las cuales se considera que la norma acusada viola la Constitución. La jurisprudencia constitucional, en cuanto a este requisito, ha considerado de manera sistemática que estas razones deben cumplir con condiciones argumentativas mínimas, que si bien no corresponden a una carga procesal sometida a formalismos o consideraciones técnico jurídicas particulares, son imprescindibles para que la Corte pueda adoptar un fallo

de fondo. Así, la sentencia C-1052 de 2001[7], a través de reglas jurisprudenciales que se han mantenido inalteradas, determinó que los argumentos que sustentan el cargo deben cumplir con condiciones de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.[8]

3.1. La claridad de un cargo se predica cuando la demanda contiene una coherencia argumentativa tal, que permite a la Corte identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. Aunque en razón del carácter público de la acción de inconstitucionalidad no resulta exigible la adopción de una técnica específica, como sí sucede en otros procedimientos judiciales, no por ello el demandante se encuentra relevado de presentar las razones que sustentan los cargos propuestos de modo tal que sean plenamente comprensibles.

3.2. La certeza de los argumentos de inconstitucionalidad hace referencia a que los cargos se dirijan contra una proposición normativa efectivamente contenida en la disposición acusada y no sobre una distinta, inferida por el demandante, implícita o que hace parte de normas que no fueron objeto de demanda. Lo que exige este requisito, entonces, es que el cargo de inconstitucionalidad cuestione un contenido legal verificable a partir de la interpretación del texto acusado.

3.3. El requisito de especificidad resulta acreditado cuando la demanda contiene al menos un cargo concreto, de naturaleza constitucional, en contra de las normas que se advierten contrarias a la Carta Política. Este requisito refiere, en estas condiciones, a que los argumentos expuestos por el demandante sean precisos, ello en el entendido que “el juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibile que se deba resolver sobre su inexequibilidad a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales”[9] que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad[10].”[11]

3.4. Las razones que sustentan el concepto de la violación son pertinentes en tanto estén construidas con base en argumentos de índole constitucional, esto es, fundados “en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto

demandado.”[12]. En ese sentido, cargos que se sustenten en simples consideraciones legales o doctrinarias; la interpretación subjetiva de las normas acusadas por parte del demandante y a partir de su aplicación en un problema particular y concreto; o el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras censuras, incumplen con el requisito de pertinencia del cargo de inconstitucionalidad.

3.5. Por último, la condición de suficiencia ha sido definida por la jurisprudencia como la necesidad de que las razones de inconstitucionalidad guarden relación “en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; (...) Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.” [13]

4. Contrario a como lo plantean los intervinientes y el Ministerio Público, la Sala advierte que en el presente caso concurren las condiciones mínimas argumentativas antes reseñadas. Para ello, debe tenerse en cuenta que buena parte de las solicitudes de inhibición no están dirigidas a cuestionar la aptitud de los cargos propuestos, sino la premisa sobre la cual descansa la demanda, consistente en que, para el actor, el municipio beneficiario del ICA, tratándose de actividades comerciales de compraventa de bienes, debe ser el lugar donde reside el comprador, pues es allí donde se generan los recursos de los que se lucra el vendedor. En ese sentido, las objeciones formuladas están, en realidad, enfocadas a cuestionar el fondo de la cuestión, por lo que escapan del ámbito propio de la admisibilidad de la demanda.

5. De otro lado, la Corte considera que los argumentos del libelo son ciertos, puesto que del texto de las normas acusadas se colige que el municipio donde reside el comprador no necesariamente corresponde al lugar donde se perfecciona la venta o donde se realiza el despacho de las mercancías, respectivamente. De allí que sea viable argumentar, como lo hace el actor, que se afecte el interés de dichos municipios y, con ello, las normas

constitucionales que prevén los principios de equidad y justicia tributaria, que en concepto del demandante exigen que sean las localidades donde se obtiene el ingreso las que deban tener la condición de sujeto activo del ICA. Sobre este particular y habida cuenta el cuestionamiento planteado por la Procuraduría General, la Sala encuentra que si bien es cierto que el sitio de perfeccionamiento del contrato de compraventa no necesariamente coincide con el municipio donde se ubica el vendedor, en todo caso la norma acusada no identifica al sujeto activo como el lugar donde se entregan las mercaderías. Así, en la medida en que la demanda sostiene que los principios mencionados exigen que sea ese municipio y no otro el que tenga la condición de sujeto activo del ICA, entonces la acusación encuentra sentido de cara a la literalidad de los apartes normativos demandados. Esto debido a que dichos contenidos no imponen el deber que el municipio titular del ingreso fiscal sea aquel en donde reside el comprador de las mercancías.

6. Los cargos propuestos son claros, puesto que la acusación se comprende con facilidad, al punto que la totalidad de los intervinientes y el Procurador General expresan opiniones sustantivas sobre la materia. En efecto, a juicio del demandante el municipio beneficiario del ICA debe ser, en todos los casos, aquel donde reside el comprador, pues es en este donde se derivan los recursos con los que se pagan los bienes respectivos. De lo contrario, se estaría otorgando el ingreso fiscal a un municipio diferente a la jurisdicción donde se originan los recursos que paga el comprador de los bienes, lo que para el actor es inequitativo e injusto, por lo que se contrapone con lo previsto en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución.

Así, como las normas acusadas prevén fórmulas opuestas, esto es, que radican el impuesto en otros lugares, se violan las normas constitucionales. Asimismo, debido a que los conceptos de “lugar donde se perfecciona la venta” o “lugar de despacho” no son para el actor unívocos, se afectan los principios de certeza y legalidad del tributo. Como se observa, censuras de este carácter son fácilmente identificables y que guardan relevancia constitucional, puesto que el actor (i) presenta argumentos para demostrar que los conceptos jurídicos mencionados son vagos y ambiguos, de modo que (ii) desconocen la obligación constitucional para el Legislador de definir los elementos estructurales de los tributos.

Acerca de este último aspecto debe también la Corte resaltar que basta que se acuse un

concepto jurídico como potencialmente indeterminado y que esa acusación sea razonable, para que se estructure el cargo por vulneración de los principios de certeza y equidad tributaria. Asunto diferente es que, luego de ejercido el control de constitucionalidad, se llegue a la conclusión que el concepto resulte determinable a partir de su propia interpretación o con apoyo en otros contenidos normativos que circunscriban su genuino sentido. Sin embargo, este análisis pertenece al fondo del asunto y, por ende, es ajeno al ámbito de admisibilidad.

En el caso analizado, la acusación del actor es razonable, lo que motivó que varios de los intervinientes y el Procurador General expresasen puntos de vista sustantivos y divergentes sobre la materia, defendiéndose bien la posibilidad de que los conceptos acusados fuesen debidamente concretizados, o bien su indefinición resultase contraria a los principios de certeza y legalidad tributarias.

7. La especificidad y la pertinencia de los cargos se demuestra por el hecho que el actor, en cada uno de ellos, vincula la censura con normas constitucionales. Así, el primer cargo está relacionado, a juicio de la demanda, tanto con las previsiones superiores que asignan a las entidades territoriales la gestión de sus propios recursos (artículos 95-9 y 363 de la Constitución), como los principios de equidad y justicia tributaria (artículo 338 de la Constitución), según se ha explicado en precedencia.

Varios de los intervinientes consideran que los cargos son impertinentes, puesto que se basan, en realidad, en la opinión subjetiva del demandante acerca de cómo debería definirse el sujeto activo del ICA, perspectiva que haría parte de un juicio sobre la conveniencia de la medida legislativa y no sobre su constitucionalidad. Por ende, no plantea un debate constitucional, sino una crítica subjetiva acerca de cómo el Congreso definió la materia. La Corte no coincide con esta conclusión, pues la misma deja de tener en cuenta un aspecto contenido en la demanda, relativo a que el criterio de distribución que defiende el demandante se basa en un razonamiento que vincula a los artículos superiores antes mencionados.

Para el demandante, los principios de equidad y justicia del sistema tributario exigen un arreglo equitativo en la asignación de las cargas públicas, según el cual el municipio en donde se originan los recursos deba corresponder al que resulte beneficiario de los ingresos

fiscales generados por el ICA. La Sala observa que varios de los intervinientes cuestionan esta conclusión y, en cambio, consideran que (i) la distribución en comento hace parte del amplio margen de configuración en materia tributaria, por lo que bajo el mismo criterio de justicia y equidad, es razonable la definición que sobre el sujeto activo del ICA hizo el Legislador; o (ii) que el debate planteado es de carácter estrictamente legal. Es evidente que estos cuestionamientos no están dirigidos a desvirtuar la aptitud del cargo, sino a expresar argumentos sustantivos sobre la constitucionalidad del precepto.

Sobre este particular, la Corte resalta que varios de los intervinientes confunden los planos de admisibilidad y del estudio de fondo. Ello con base en expresar que como existe una lectura diferente de las normas acusadas, respecto de la planteada en la demanda, o que el criterio de justicia que fundamenta la censura es equivocado, entonces el cargo es incierto o impertinente. Esta visión intenta, de manera errónea, utilizar el cuestionamiento sobre la solidez argumentativa del cargo para expresar críticas sustantivas sobre la materia analizada las cuales, se insiste, pertenecen al análisis de fondo. A su vez, aunque es cierto que la demanda hace algunas referencias a disposiciones legales para ilustrar el contenido de la censura, en todo caso ello no desvirtúa la naturaleza constitucional de la acusación, basado en la mención y uso de los mencionados principios por parte del accionante.

A su vez, el segundo cargo sobre la presunta falta de definición de los conceptos que determinan el lugar de causación del impuesto y, con ello, el municipio beneficiario del ICA, está basado en la presunta vulneración de los principios de certeza y legalidad del tributo, los cuales también tienen naturaleza constitucional. Esto debido a que se fundan en el presunto incumplimiento del deber del Legislador de prever, de manera determinada y precisa, los elementos estructurales del ICA, en particular los criterios que sirven para la identificación del sujeto activo del tributo.

En relación con este cargo, la Corte también encuentra que varios de los intervinientes cuestionan la aptitud de la demanda a partir de argumentos que son propios del análisis de fondo. Con este fin sostienen que, contrario a lo planteado por el actor, las expresiones acusadas no son vagas o ambiguas, sino que se muestran inequívocas, de modo que la censura es inepta. Como es sencillo advertir, esta es un razonamiento que cuestiona el mérito del asunto, pues no pone en duda la estructura de la acusación planteada, sino que expresa contraargumentos contra la conclusión que expresa el demandante. Inclusive, si

se aceptase que el cuestionamiento refiere a asuntos de admisibilidad del cargo, tendría que forzosamente llegarse a la conclusión que cuando la censura por violación de los principios de legalidad y certeza tributaria no deriva en la inexequibilidad del precepto, entonces el cargo planteado es inepto. Esta afirmación se muestra problemática y, a su vez, comprueba la indebida yuxtaposición de los planos sobre la admisibilidad y el estudio de mérito sobre la demanda.

8. Por último, aunque si bien es cierto la demanda no abunda en razones para sustentar la acusación, la misma es suficiente para construir cargos de constitucionalidad discernibles. De un lado, el actor presenta una argumentación dirigida a demostrar que los principios de equidad y justicia tributaria exigen que, tratándose del ICA, el municipio beneficiario del impuesto debe ser aquel donde se originan los recursos, que el demandante identifica con el lugar de residencia del comprador del bien. De otro, la demanda expresa varias razones que justifican la presunta indefinición de los conceptos “lugar donde se perfecciona la venta” y “sitio de despacho”, los cuales son utilizados por las normas acusadas para la determinación del municipio donde se causa el ICA. Del mismo modo, la demanda hace uso de algunos apartes jurisprudenciales, tanto de esta Corte como del Consejo de Estado, que concurren en el sustento de los cargos, en particular con el fin de demostrar que es una materia discutida, donde se muestra necesario su definición por parte del juez constitucional.

En ese sentido, habiéndose acreditado el cumplimiento de los requisitos argumentativos del cargo de constitucionalidad, procede la Sala a identificar los problemas jurídicos objeto de la decisión, así como la metodología del presente fallo.

Problemas jurídicos y metodología de la decisión

9. El actor en su demanda, como ya se ha indicado, expresa tres cargos diferenciados: (i) vulneración del principio de territorialidad del tributo, el cual vincula tanto a los principios de equidad y justicia tributaria como a la propiedad que ejercen las entidades territoriales sobre sus propios recursos, entre ellos el ICA; (ii) desconocimiento de los principios de certeza y legalidad de los tributos, ante la presunta indefinición de los conceptos utilizados por las normas acusadas para la fijación de criterios de identificación del sujeto activo del ICA; y (iii) afectación de lo que denomina como principio de reciprocidad, el cual también

vincula a los principios de equidad y justicia tributaria, por la vía de la necesidad que los ingresos derivados del ICA beneficien al municipio donde se originaron. Debe aclararse por la Corte que si bien la demanda ofrece algunos argumentos relativos a las modificaciones que sufrió la iniciativa que dio lugar a la ley parcialmente acusada, los mismos tienen un propósito eminentemente explicativo y no son formulados por el demandante con el ánimo de sustentar un cargo de inconstitucionalidad sobre el procedimiento legislativo, como de forma errónea lo comprendieron algunos intervinientes.

Hecha esta precisión, la Sala advierte que las censuras contenidas en la demanda pueden agruparse en dos acusaciones concretas. En primer lugar, los cuestionamientos por afectación de los principios de territorialidad y de reciprocidad refieren a una misma cuestión, relativa a la presunta afectación de los principios de equidad y justicia del sistema tributario, previstos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. Esto debido a que en los eventos regulados en las disposiciones demandadas, el ICA se causa en un municipio diferente a aquel en que reside el comprador, lugar que, en criterio del actor, es donde se originan los recursos derivados de la comercialización de los bienes y, por lo mismo, donde deben irrogarse los beneficios fiscales del tributo.

En segundo término, la censura fundada en la presunta vulneración de los principios de certeza y legalidad del tributo, previstos por el artículo 338 de la Constitución, conforman un cargo autónomo, el cual será analizado de esa manera por la Corte.

Ante estas censuras, la mayoría de los intervinientes y el Procurador General consideran que las normas son exequibles. Estiman que no existe un mandato constitucional que obligue a que sea el municipio donde reside el comprador el que se beneficie del recaudo del ICA. Antes bien, advierten que la norma acusada tiene por objeto precisar la territorialidad de dicho ingreso tributario, asunto que incluso había sido requerido por la jurisprudencia constitucional, al analizar las normas que anteriormente regulaban la materia y que carecían de reglas particulares respecto de aquellos eventos en que el lugar de compra y de entrega de la mercancía no eran coincidentes. Agregan que existe un precedente identificable, tanto constitucional como contencioso administrativo, el cual establece que el criterio relevante para la identificación del lugar de causación del impuesto es el sitio donde se adelanta la actividad comercial, el cual no necesariamente debe

coincidir con el municipio donde reside el comprador o se entregan las mercancías. Por último, exponen que la materia objeto de demanda hace parte del amplio margen de configuración legislativa y, en la medida en que acoge el criterio de desarrollo de la actividad comercial como factor dirimente para la territorialidad del ICA, se muestra razonable y proporcionado.

10. En consecuencia, la Sala deberá pronunciarse sobre dos problemas jurídicos diferenciados, a saber:

¿Se vulneran los principios de equidad y justicia tributarias, previstos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, cuando el Legislador dispone, en los casos en que (i) el vendedor carezca de establecimiento de comercio o punto de venta en el municipio donde se realiza la actividad comercial; y (ii) cuando la venta se adelanta a través de ventas por catálogo, comercio electrónico o por correo; el municipio beneficiario del ICA sea diferente al sitio donde reside el comprador de las mercancías?

¿Los conceptos “municipio donde se perfecciona la venta” y “lugar de despacho de la mercancía”, en tanto variables para la definición del municipio beneficiario del ICA, son indeterminados e indeterminables y, en consecuencia, vulneran los principios de certeza y legalidad tributarias, dispuestos por el artículo 338 de la Constitución?

11. Para resolver estos asuntos, la Corte adoptará la siguiente metodología: iniciará con un estudio sobre el precedente constitucional acerca de los principios de equidad y justicia del sistema tributario, al igual que sobre los principios de certeza y legalidad del tributo. Luego, hará una caracterización acerca del impuesto de industria y comercio, en particular sobre su tratamiento jurisprudencial en lo que respecta a las reglas sobre territorialidad, conforme a las decisiones que al respecto han adoptado tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado. Finalmente, a partir de las conclusiones que se deriven de los anteriores análisis, la Sala resolverá los cargos propuestos.

Los principios de equidad y justicia del sistema tributario

12. El artículo 95-9 de la Constitución dispone como uno de los deberes de la persona y el ciudadano el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. De la misma forma, el artículo 363 determina que el

sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, así como en la prohibición de retroactividad. A partir de estas previsiones, sumadas al valor orientador de la justicia, propio del Estado Social de Derecho, la Corte identifica en su jurisprudencia los principios de equidad y justicia del mencionado sistema.

Sobre el contenido y alcance de esos principios existe un precedente consolidado y estable, el cual se reitera en la presente sentencia, a partir de la síntesis planteada en uno de los fallos recientes sobre la materia[15].

13. El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador[16], aunque también es expresión concreta del principio de igualdad[17]. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en “un criterio 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”. [18]

La equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.[19]

Estas dos versiones se identifican, del mismo modo, con una comprensión estructural e individual de la equidad tributaria. En ese sentido, aunque en los términos del artículo 363 de la Constitución, la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino

del sistema impositivo en su conjunto[20].

La jurisprudencia, del mismo modo, ha identificado determinados supuestos que, sin tener carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria[21].

13.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la sentencia C-748 de 2009[23] se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

13.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo.[24] A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no generan una infracción del principio de equidad tributaria[25].

13.4. Finalmente, un cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional, este con un carácter más general, consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Para la Corte, “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una

inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.”[26]

14. Por último, el precedente analizado caracteriza al principio de justicia tributaria, como un mandato más general, que obliga al Legislador, no obstante es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal. En términos de la jurisprudencia constitucional “[e]l principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.[27]”[28]

15. A partir de lo expuesto, la Sala concluye que el principio de igualdad, así como los principios de equidad y justicia tributaria, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación de un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario[29].

De otro lado y con miras a la decisión del asunto planteado, también debe la Corte señalar que mientras el principio de equidad tributaria está vinculado a la evaluación de la

capacidad económica del contribuyente, a fin que concorra una directa proporción entre el ingreso y la carga tributaria, el principio de justicia tributaria tiene un carácter más general, pues no solo evalúa dicha perspectiva desde el punto de vista relacional e individual, sino también desde uno sistemático, donde tiene un lugar central la garantía del recaudo eficiente de los tributos.

Si se parte de la premisa, comúnmente aceptada tanto la disciplina económica como en la jurisprudencia constitucional, según la cual uno de los mecanismos más eficaces para la intervención del Estado en la economía son los tributos[30], entonces el principio de justicia tributaria cobra diversas dimensiones. Se afecta dicho principio cuando, entre otras circunstancias (i) se establecen reglas que dificultan la eficiencia en el recaudo, al punto de imponer barreras para la financiación de los gastos del Estado; (ii) la regulación legal es incompatible con la progresividad que guía al sistema tributario en su conjunto; o (iii) la imposición del tributo involucra el desconocimiento de la necesidad de compensar los costos sociales que se derivan del ejercicio de la actividad económica gravada.

16. Sobre este último particular, la Corte considera que se desconoce el principio de justicia tributaria cuando a pesar que determinada actividad económica involucra el uso de recursos naturales o de otra índole o, de manera general, se beneficia de un mercado en particular, el régimen fiscal no refleja en modo alguno una medida de compensación para dichos costos. Es claro que el poder impositivo del Estado y, en particular, su altísima capacidad de intervención en la economía a través del sistema tributario, no puede ser utilizado de manera tal que prive a las comunidades involucradas en la actividad económica gravada de fórmulas de compensación para los costos en que incurren o, de una manera más general, que genere desbalances en el mercado con un nivel de intensidad que lleven a resultados materialmente injustos en términos distributivos.

Bajo esta lógica, mecanismos como la tributación ambiental, generalmente conocida como “impuestos verdes” resultan prima facie constitucionales, en tanto desarrollo válidos del principio de justicia tributaria[31]. Ello debido a que un ingreso fiscal que tenga por objeto (i) retribuir el costo que en términos de contaminación y uso de recursos naturales o (ii) generar desincentivos para aquellas actividades con un alto costo social, mayor a los beneficios que irrogan a la economía y a la sociedad, es intrínsecamente justo y compatible con la fundamentación constitucional del sistema tributario. Sin embargo, es importante

anotar que el vínculo entre el principio de justicia tributaria y la compensación de costos mencionada puede lograrse a través de diversas vías, debido al amplio margen de configuración que tiene el Legislador sobre la materia. Por ende, lo que se exige es que el sistema tributario, en su conjunto, termine por definir un arreglo distributivo injusto para las comunidades o mercados afectados, sin que ello signifique que los costos deban compensarse a través de un ingreso tributario particular y concreto.

17. En conclusión, la distinción básica entre los principios de equidad y justicia tributaria consiste en que mientras el primero se ocupa esencialmente de la correlación entre capacidad económica e imposición de cargas impositivas, el segundo opera como parámetro general del sistema tributario, el cual obliga tanto a la eficacia del recaudo, como al imperativo constitucional que el ejercicio de la potestad tributaria no implique una distribución manifiestamente injusta de las cargas públicas o la imposición de barreras para la compensación de los costos sociales derivados de las actividades económicas gravadas.

Los principios de certeza y legalidad tributaria

18. Mientras los principios de equidad y justicia tributaria versan sobre los resultados distributivos del ejercicio de la actividad fiscal del Estado, los principios de certeza y legalidad tributaria están sustentados en el vínculo entre dicha función del Legislador y la legitimidad democrática, que para el caso significa que sea el órgano de representación popular el que defina, de manera suficiente, los elementos estructurales de los tributos.

De manera similar al análisis anterior, la Corte evidencia que sobre esta materia existe un precedente constitucional consolidado y estable. En esa medida, se reiterarán las reglas principales que se derivan del mismo, a partir de una reciente recopilación sobre la materia[32].

19. La reserva legal en materia tributaria y la correlativa exigencia de legitimidad democrática para las normas de índole fiscal, es una de las características definitorias del Estado constitucional. En efecto, el proyecto político liberal que lo precedió tuvo entre sus bases, en particular para el caso estadounidense, el principio de no taxation without representation, el cual está enfocado a imponer como condición para la validez de la obligación tributaria la existencia de un procedimiento democrático participativo, así como

la concurrencia de los sujetos destinatarios de los impuestos en dicho proceso de formulación normativa.

A partir de esta premisa, la Constitución establece reglas precisas que confiere al Congreso la competencia amplia, exclusiva y general, para definir los impuestos. Así, el artículo 150-12 confiere al Legislativo la función de establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente, las de carácter parafiscal. En el mismo sentido y de una manera más precisa, su artículo 338 fija las reglas que gobiernan el principio de legalidad tributaria, a saber (i) que salvo en los casos en que concurren estados de excepción[33], solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Con todo, debe también tenerse en cuenta que, conforme los artículos 300-4 y 313-4, las entidades territoriales ejercen su potestad tributaria dentro del marco fijado por la Constitución y la ley[34]; (ii) la ley, las ordenanzas y los acuerdos deberán fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos; (iii) en el caso de las tasas y contribuciones, las corporaciones públicas mencionadas pueden permitir a las autoridades gubernamentales fijar la tarifa de las mismas, a condición que aquellas hayan definido el método y el sistema para su cálculo; y (iii) las normas que determinen contribuciones fiscales sobre la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. Esta regla corresponde al principio de irretroactividad de las normas tributarias.

20. Concorre un grupo significativo de sentencias de la Corte que han definido el contenido y alcance del principio de legalidad tributaria. Por ende, para efectos metodológicos se reiterarán las reglas fijadas por esos precedentes, a partir de tres ejes definidos: las funciones del principio, su relación con la certeza tributaria y los escenarios en los que válidamente puede diferirse a las autoridades gubernamentales la definición concreta de elementos del tributo.

21. En cuanto a lo primero, se ha indicado que el principio de legalidad tributaria descansa sobre la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural, en la cual estén representados las diferentes instancias interesadas en la definición de las obligaciones fiscales. Con todo, la jurisprudencia constitucional identifica[35] funciones precisas del

principio, a saber:

21.1. Materializa el principio de predeterminación del tributo, el cual impone a las corporaciones públicas de elección popular, en el marco de sus competencias, la obligación de definir, mediante normas previas y ciertas, los elementos de la obligación fiscal antes señalados. Esto, por supuesto, sin perjuicio de la habilitación constitucional para que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones especiales, así como los supuestos en donde resulta válido que el Gobierno determine algunos aspectos específicos del tributo correspondiente.

21.3. En la medida en que las competencias fiscales de los entes territoriales están circunscritas a la regulación constitucional y legal, el principio de legalidad tributaria también cumple propósitos de garantía del principio de unidad económica, a través del cual se coordinan dichas competencias concurrentes entre los niveles central y local del Estado, en búsqueda de la coherencia en el ejercicio del poder impositivo. Sobre este particular, expresa la Corte que “corresponderá entonces al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en cada caso concreto en atención a la especificidad del impuesto, tasa o contribución de que se trate. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales establecerán los demás componentes del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización. (...) De lo contrario, si correspondiera únicamente al Congreso determinar todos y cada uno de los elementos de los tributos del orden territorial, carecería de sentido la expresión que emplea el inciso primero del artículo 338 de la Constitución y según la cual “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.”[36]

21.4. La legalidad del tributo se predica de las diferentes modalidades de ingresos tributarios, bien sean impuestos, tasas, contribuciones o tributos sui generis. No obstante, desde la Constitución si se advierten niveles diferenciados en el grado de definición exigido. Así, mientras los elementos esenciales de los ingresos nacionales deben ser definidos de manera “clara e inequívoca” por el Legislador, en el caso de los gravámenes territoriales, la ley se limita a autorizar la creación del ingreso fiscal a través de la prefiguración de sus aspectos básicos, los cuales son concretizados por las asambleas y

concejos. Así, se reafirman los elementos centrales de la legalidad tributaria, a saber: (i) la necesaria representación popular en el establecimiento de los tributos; (ii) la certeza del tributo, que implica la fijación clara y precisa de todos y cada uno de los elementos del mismo; (iii) la ausencia de soberanía fiscal en cabeza de las entidades territoriales; y (iv) la posibilidad de que las entidades territoriales, con base en su autonomía, regulen aspectos tributarios dentro del marco fijado por la ley[37].

22. Ahora bien, el principio en comento está intrínsecamente relacionado con la certeza tributaria. Sobre el particular, la jurisprudencia ha señalado que si bien las normas fiscales, y en general, toda disposición jurídica, conserva un grado de indefinición derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural, en todo caso resulta necesario que el Legislador fije, de la manera más precisa posible, los elementos estructurales de los tributos, a efectos de cumplir con el mandato que se deriva del principio de legalidad objeto de examen. En otras palabras, el mandato constitucional que se deriva del principio de certeza consiste no en la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición, contraria a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución. Como lo ha señalado este Tribunal, “[l]a Constitución establece entonces que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero no cualquier definición basta para satisfacer el principio de legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto. No obstante, la Corte ha sostenido de manera consistente que las normas jurídicas, al estar formuladas en lenguaje natural, están expuestas a situaciones de ambigüedad y vaguedad.[38] Si, entonces, cualquier imprecisión fuera suficiente para declarar inconstitucional una norma, se llegaría a la consecuencia irrazonable de reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario, y pese a la importancia que tiene este instrumento en el Estado Social de Derecho.[39] Así, para asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, la jurisprudencia ha señalado que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo es inconstitucional, sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación

razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su] s elementos esenciales”.[40]”[41]

En consecuencia, la inexequibilidad por infracción del principio de certeza tributaria concurre cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo. Como lo ha considerado este Tribunal, “solo cuando la falta de claridad sea insuperable se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria”[42]

23. El tercer aspecto consiste en definir en qué escenarios y bajo qué condiciones resulta válido que el reglamento defina aspectos específicos del tributo. Sobre el particular debe partirse de la base que si bien el principio de certeza tributaria obliga a que sean los órganos colegiados de elección popular los que definan los elementos estructurales del tributo, concurren (i) asuntos técnicos asociados a esos elementos que, por su especificidad, son inasibles por la generalidad propia de las normas dispuestas por el Congreso; o (ii) variables asociadas a los elementos del tributo que, debido a su dinámica y necesidad de periódica actualización, deben ser diferidas a disposiciones reglamentarias. En estos casos, resulta válido el diferimiento a las autoridades gubernamentales de la función de definir tales aspectos, dentro del marco que la ley fije para el efecto.

Sobre este precedente, en la sentencia C-585 de 2015[43], al recopilar las reglas jurisprudenciales sobre la materia, fueron identificados los supuestos en donde se considera válida la delegación a la administración de aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos, respecto de los elementos definidos por el Legislador, las cuales ahora se reiteran.

22.1. En primer lugar, la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria pueden diferirse al reglamento, entendiéndose dichas obligaciones como aquellas actividades sobre recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos. Ello siempre y cuando dichas regulaciones administrativas (i) no comprometan los derechos fundamentales; y (ii) tengan carácter excepcional.

Correlativamente a esta posibilidad, se violan los principios de legalidad y certeza tributaria cuando se delega a la administración elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas. En ese sentido, se infringe la Constitución cuando el Legislador confiere a las autoridades gubernamentales la competencia para definir uno de los elementos

estructurales del tributo, salvo que se trate de aquellos casos en los que la administración define la tarifa de las tasas o contribuciones, pero bajo el método y el sistema establecido en la ley.

22.2. La jurisprudencia de la Corte contempla que los aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, son aquellos asuntos que válida y usualmente son delegados a la definición mediante reglamento. Así, “en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas. La Constitución se ubica entonces en un punto intermedio de dos extremos, pues por una parte no admite que se entregue la competencia exclusiva del Congreso de predeterminar con claridad los elementos esenciales del tributo, pero tampoco impide que se delegue en el Gobierno la reglamentación de aspectos técnicos, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle, sin desconocer que inciden en la base gravable.”[44]

Es con base en esta consideración, que la Corte ha avalado la constitucionalidad de normas que difieren a las autoridades administrativas (i) la definición periódica del precio de un bien, como elemento para la conformación de la base gravable de una contribución parafiscal[45]; (ii) la determinación del avalúo de los bienes inmuebles, como variable económica para la determinación de la base gravable del impuesto predial y conforme a los rangos autorizados por el Legislador a las autoridades territoriales[46]; (iii) la identificación, a partir de las directrices fijadas por los organismos de control, del valor patrimonial de títulos, bonos y seguros de vida, como activos integrantes de la base gravable para el impuesto a la renta[47]; y (iv) la determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas, tratándose de operaciones de importación de bienes excluidos, en tanto la misma disposición legal había señalado que dicha definición debía realizarse con arreglo a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase y de origen nacional[48].

23. Con base en estas decisiones, la Corte concluyó en la citada sentencia C-585 de 2015 que (i) tratándose de aspectos u obligaciones formales, el Legislador puede delegar en la administración la regulación de trámites administrativos para la ejecución de las normas

tributarias, siempre que no comprometan derechos fundamentales y se trate de una facultad excepcional, relacionados con el recaudo y sus circunstancias, la liquidación, discusión y administración de ciertos tributos; (ii) en el caso de la regulación de obligaciones sustanciales impuestas por el poder tributario, el principio de legalidad y certeza tributaria obliga a que sean definidos por el Congreso. Ello sin perjuicio que se difiera en el reglamento la concreción de las variables económicas que inciden en la conformación específica de los elementos estructurales del tributo de que se trate. Por ende (a) la ley debe determinar directamente los elementos del tributo, pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza; (b) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe determinar por el Legislador la forma en que la autoridad administrativa debe fijar dicho mecanismo, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; y (c) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para cambiar o introducir elementos nuevos a las reglas dispuestas por la Ley.

24. A su vez, otras decisiones de la Corte[49] han planteado supuestos de validez de la asignación de competencias al reglamento para la definición de obligaciones tributarias, bajo las siguientes categorías:

24.1. Datos técnicos o económicos cuya concreción no pueda realizarse por la misma ley, como sucede con los casos antes enunciados de fijación de parámetros para la valoración de activos, avalúos catastrales, certificación de precios o índice de bursatilidad de acciones. En cada uno de estos eventos, el precedente jurisprudencial ha identificado que se trata de elementos variables, que por esta razón no pueden ser predefinidos por el Legislador, pero que son en todo caso determinables, debido a que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción cierta. Es decir, aunque en dichos casos se reconoce a la administración un margen de apreciación para la determinación de la variable, concurre un marco predeterminado para su definición.

24.2. Conceptos que no obstante carecer de carácter unívoco en la ciencia económica,

resulten determinables a partir de ciertos parámetros.

25. Conforme las reglas anteriores, la Corte reafirma que la determinación de los elementos esenciales del tributo, o del método y el sistema de las tasas y las contribuciones, recae en la órbita exclusiva de los cuerpos de representación popular y, en particular, del Legislador. Con todo, variables técnicas o económicas pueden ser válidamente adscritas para su definición por las autoridades gubernamentales, siempre y cuando cumplan dos condiciones: (i) que se trate de aspectos que por su naturaleza o por su necesidad de continua actualización, no puedan ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; y (ii) que en todo caso existe un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el Legislador, o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica.

El impuesto de industria y comercio y su tratamiento jurisprudencial en cuanto a su territorialidad

26. El impuesto de industria y comercio es un ingreso tributario de carácter territorial y, por ende, configura un ingreso endógeno de los entes locales. Este rubro, como lo explican los intervinientes en el presente proceso, tiene un lugar central en las finanzas territoriales, en particular en aquellos municipios donde se realizan las actividades económicas objeto de gravamen.

El hecho económico gravado, como se deriva de la denominación misma del tributo, es el ejercicio directo o indirecto de actividades industriales, comerciales o de servicios en el correspondiente municipio. El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 determina que el ICA “recaerá, en cuanto a la materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos.”

A partir de estas definiciones, la jurisprudencia constitucional identifica^[50] los elementos esenciales del ICA, a saber: (i) es un impuesto de carácter municipal; (ii) el hecho gravado consiste en las actividades comerciales, industriales y de servicio; (iii) el factor territorial

determina cuál es el municipio llamado a cobrar el tributo, criterio que radica en el hecho en que las actividades mencionadas “se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales; (iii) conforme la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983, el ICA técnicamente no recae sobre artículos sino sobre actividades que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza.

27. Como se observa en el asunto objeto de examen, el factor territorial del hecho generador del ICA es materia objeto de controversia. En efecto, tratándose de mercados simples, en donde las actividades de producción, comercialización y consumo de los bienes y servicios se llevan a cabo en el mismo municipio, no existe duda acerca de quién es el sujeto activo del tributo. Sin embargo, en las sociedades contemporáneas esta situación dista de concurrir, pues en la mayoría de las relaciones comerciales participan diversos municipios, lo que podría implicar una falta de precisión de la norma legal analizada, en tanto es plenamente posible que la ejecución o realización de la actividad comercial o de servicios se predique de más de una jurisdicción. Esta situación, además, resulta agravada cuando el proceso de comercialización prescinde de espacios físicos, como sucede con las diferentes formas de ventas a distancia, entre ellas el comercio electrónico.

Esta problemática fue la que motivó la demanda contra apartes de los artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986, resuelta por la Corte mediante la sentencia C-121 de 2006[51]. En esa oportunidad, el actor consideró, entre otros asuntos,[52] que esas disposiciones, que en esencia reproducen lo anteriormente enunciado, en el sentido que el ICA recae sobre las actividades que se ejerzan o se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, vulneraban tanto la certeza tributaria como el principio de Estado unitario. Lo primero debido a que ante la evidente ambigüedad en el concepto sobre el lugar de ejercicio de la actividad, las normas acusadas no permitían identificar con la suficiente precisión el sujeto activo del tributo. Lo segundo, en razón a que al ser el ICA un impuesto municipal y advertida la ambigüedad mencionada, la definición concreta de los anteriores elementos recaería en los órganos representativos territoriales, lo cual haría que el impuesto fuese cobrado de maneras diversas a lo largo del país y de acuerdo con la particular comprensión que de la norma acusada hiciese cada municipio y con el riesgo de generar doble tributación.

28. Para resolver este asunto y luego de recapitular el precedente sobre la autonomía de las

entidades territoriales en materia tributaria y los principios de legalidad y certeza del sistema impositivo, la Corte partió de advertir que concurrían otras normas respecto de hechos gravables específicos como generación de energía, actividades industriales y la prestación de servicios públicos domiciliarios, donde se fijaron previsiones más precisas sobre la identificación del sujeto activo del ICA. Sin embargo, la regla general demandada sí fijaba un criterio más amplio y, por lo mismo, menos definido.

Con todo, consideró que una regulación de este carácter no vulneraba el principio de Estado unitario, puesto que hace parte de la amplia competencia del Legislador en materia fiscal determinar los elementos esenciales de los tributos, pudiendo incluso establecer fórmulas amplias que fuesen luego concretizadas por las entidades territoriales, en los casos de los ingresos endógenos de estas. A su vez, de esta manera se evitaba vaciar la competencia constitucional de los entes locales, situación que se derivaría de la delimitación precisa de los elementos que conforman el ICA en tanto tributo municipal.

29. La sentencia en comento también llamó la atención respecto de que, debido a la amplitud de la mencionada fórmula legal, se generaron múltiples conflictos ante la jurisdicción contenciosa administrativa, derivados del hecho de que la dispar regulación territorial sobre el ICA llevaba a que en casos concretos se estuviese ante escenarios de doble tributación. Ello explicado por la existencia de normas concurrentes de diversos municipios que terminaban por gravar el mismo hecho económico.

Acerca de este aspecto, la Corte reconstruyó la línea jurisprudencial del Consejo de Estado sobre la materia, a partir de la cual llegó a la conclusión que el lugar donde se ejerce la actividad comercial y, en particular, el sitio de fabricación o producción del bien o servicio, es el factor dirimente para determinar el sujeto activo del ICA. Por lo tanto, aquellas regulaciones municipales que identificaban al sujeto activo como el municipio donde se realiza la venta, inducían a una doble tributación en contra del contribuyente, quien pagaría el tributo tanto en el lugar donde se produce el bien o servicio (y donde se utiliza el mercado e infraestructura respectivos), como el municipio donde se comercializa el bien. Esto más aun cuando el concejo municipal definía una fórmula amplia de responsabilidad tributaria, que grave con el ICA todas las compras que se realicen en el municipio, de manera indiscriminada[53]

Debido a la importancia que tienen estos argumentos, la Sala considera importante transcribirlos in extenso

“[E]l Consejo de Estado se ha pronunciado, no ya sobre la legalidad de acuerdos municipales o distritales relativos al impuesto de industria y comercio, sino sobre actos administrativos oficiales, proferidos por las administraciones municipales o distritales, en los cuales se liquidaban impuestos a cargo de ciertos contribuyentes. En estas oportunidades, el Consejo ha buscado evitar la posibilidad de doble tributación; como ejemplos de ese tipo de decisiones de la Sección Cuarta, se presentan las siguientes:

* En decisión de enero 24 de 1992, se sostuvo que en el caso de la actividad industrial, ésta termina con la venta y comercialización del producto, razón por la cual no podía establecerse un impuesto sobre la producción y otro sobre su comercialización ya que ello implicaría una doble tributación. La base gravable de la actividad industrial, con relación al sujeto pasivo, sólo podía determinarse por el volumen de ingresos relacionados con la venta de su producción dentro de los límites territoriales del municipio y en consecuencia el municipio no podía gravar con el impuesto de industria y comercio las ventas realizadas por el contribuyente en establecimientos comerciales ubicados en municipios diferentes. (Sección Cuarta. Sentencia de 92/01/24, C.P. Carmelo Martínez Conn. Actor: Facomec Rad. 2958)

* En pronunciamiento de 28 de febrero de 1992, la Sección Cuarta sostuvo, en cambio, que si bien era cierto que de conformidad con el Acuerdo 47 del Concejo Municipal de Medellín, constituían materia imponible del impuesto de industria y comercio, “las actividades comerciales”, no podía pasarse por alto el hecho de que “la actividad industrial”, de conformidad con el Ley 14 de 1983, artículo 32, también constituía materia imponible del tributo, y que si la misma se realizaba en otro municipio diferente a donde se lleva a cabo la comercialización de esa actividad, la territorialidad del tributo correspondía al municipio en donde se realizaba la actividad principal que constituía materia imponible, independientemente de los municipios en los cuales se efectuaran las correspondientes ventas, pues en este evento estas eran parte de dicha actividad industrial. (Sentencia de 92/02/28. Sección Cuarta. C.P. Carmelo Martínez Conn. Actor Industria Colombiana de Llantas. Rad. 3140.)

* Más adelante, en similar sentido al del fallo anterior, en pronunciamiento vertido en la Sentencia de fecha 93/11/29, sostuvo el Consejo que “para los efectos de la labor de interpretación de la Ley 14 de 1983 no se considera acertado separar la “venta” como un hecho aparte distinto de la “producción” para justificar el criterio de que cada uno de ellos caracteriza dos actividades gravables distintas ejercidas por el mismo sujeto. La venta del producto es la culminación del proceso económico del industrial, pero no es actividad adicional o diferente de la fabricación del mismo. El producir por producir no es actividad industrial en sentido económico o fiscal; la actividad es industrial y la medida del impuesto adoptada por el legislador es la venta de productos, pero ello no significa que de industrial que es, lo convierta en comercial.” (Sentencia de 93/11/29. Sección Cuarta. C.P. Consuelo Sarria Olcos. Actor Legislación Económica S.A. Rad. 4960)

* Posteriormente, en Sentencia del 24 de junio de 1994, tras la expedición de la Ley 49 de 1990 (cuyo artículo 77 precisó que refiriéndose a actividades industriales, el municipio llamado a cobrar el tributo era aquel donde se encontrara ubicada la fábrica o planta industrial), el Consejo reiteró que, conforme a dicha norma, el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial debía ser cancelado en municipio donde estuviera la planta industrial, teniendo como base los ingresos brutos provenientes de su comercialización. En efecto, al respecto se dijo en tal pronunciamiento: “En conclusión y sin que constituya un cambio de jurisprudencia de la Corporación sino la aplicación de la nueva regulación legal contenida en la ley 49 de 1990 es necesario darle cumplimiento al art. 77 de dicha norma. No puede dejar de observarse la insuficiencia de la norma que regula a partir de 1990 esta materia, porque si bien se solucionó el problema de la conformación de la base gravable para las actividades industriales en los municipios donde está ubicada la planta industrial, se dejó sin definición alguna el aspecto atinente a las ventas que el mismo industrial realice en municipios diferentes a aquel de las sede fabril y por lo tanto, podría presentarse el problema de un gravamen que se aplicara sobre la misma base y con respecto a la misma actividad y operación económica, en el evento en que resultara válido el gravamen que impusieran los municipios diferentes al de la sede industrial por la venta de la producción, alegando que se trata del ejercicio de una actividad comercial.” (Negrillas fuera del original) (Sentencia de 94/06/24 Sección Cuarta. C.P. Guillermo Chahín Lizcano. Actor CIA. Colombiana de alimentos. Rad. 5474) Nótese cómo la Sección Cuarta considera insuficiente la nueva norma tendiente a definir el sujeto activo del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, esta interpretación jurisprudencial de los fallos últimamente citados sistemáticamente se ha venido reiterando, como puede apreciarse en los últimos pronunciamientos al respecto, que insistentemente se refieren a que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado, por lo cual la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial y por ello cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial, sino que culmina el ciclo normal de la fabricación, de lo cual se concluye que el industrial tributa en el municipio de la sede fabril, teniendo como base gravable los ingresos provenientes de la comercialización de la producción.[54]

5.4.5 Otros asuntos relacionados con la determinación del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, han sido los relativos a tópicos como estos: (i) Que la labor de coordinación que tienen los representantes de ventas o visitantes médicos no es suficiente para entender que se realiza una actividad comercial, pues es en la sede industrial en donde el producto se comercializa, y por lo tanto es allí donde se tributa; (ii) que la sola tenencia de una agencia comercial no puede ser considerada como la infraestructura a través de la cual se comercializa; (iii) que los “representantes de ventas” de una sociedad que actúan en otro municipio distinto a la sede fabril, no son demostrativos de la actividad comercial objeto del gravamen, para efectos de determinar el sujeto activo del impuesto, etc...[55]” (Subrayas originales).

30. Con base en estas consideraciones, la Corte concluyó que la norma acusada era inexecutable. Para ello recordó que la violación del principio de certeza y legalidad tributaria depende de que concurra la “oscuridad invencible del texto legal”. En el caso analizado, las diferentes interpretaciones no se habían originado por el texto mismo, sino a partir de las diversas comprensiones que del mismo habían realizado los distintos concejos municipales. A su vez, dichos entendimientos habían sido objeto de armonización mediante un grupo de decisiones del Consejo de Estado, las cuales habían fijado criterios para el efecto, particularmente relacionados con la primacía del municipio donde se produce el bien o servicio. Así, “la Jurisdicción contenciosa ha acudido a diversos criterios interpretativos, que atienden especialmente a los principios de justicia y equidad tributaria. Así por ejemplo, como arriba se vio, fue la jurisprudencia de esta jurisdicción la que primero explicó que la actividad industrial debía entenderse cumplida en la sede fabril, y que la

misma involucraba la comercialización el producto industrial, criterio que fue recogido posteriormente por la Ley 49 de 1970. (...) Lo anterior lleva a concluir que, como lo afirman algunos de los intervinientes, los problemas interpretativos que denuncia la demanda no provienen tanto de lo que la norma prescribe, sino más bien de la forma en que la misma ha sido desarrollada o aplicada. No obstante, debe admitirse que el carácter absolutamente general de las pautas fijadas por el legislador en el artículo 32, ahora bajo examen, en especial en lo relativo al señalamiento del factor territorial como elemento determinante del sujeto activo del tributo, ha llevado a la necesidad de interpretarlo en el momento de su aplicación, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales alguno de los elementos de la actividad gravada tiene implicaciones en varios municipios. Sin embargo, estima la Corte que dicha labor interpretativa ha sido posible, es decir, que a partir de lo que genéricamente dispone la disposición han podido los tribunales, el Consejo de Estado y las autoridades administrativas establecer el factor territorial determinante del sujeto activo del tributo, por lo cual no puede afirmarse que la indeterminación de la norma sea de tal magnitud que equivalga a un oscuridad o confusión total.”[56]

31. Con todo, el mismo fallo concluyó que a pesar de que cláusulas generales de este tenor, susceptibles de ser definidas mediante una labor interpretativa y mediadas por el carácter autoritativo de las decisiones judiciales, son compatibles con la Constitución, este hecho no obsta para que fuera plenamente posible, e incluso aconsejable, que el Legislador, titular de la potestad amplia en materia de regulación tributaria, fije fórmulas más precisas para la determinación del sujeto activo del ICA. Esto en particular respecto de situaciones en donde resulta más difícil determinar el sujeto activo del tributo, como sucede con la actividad de transporte, el comercio electrónico o las actividades sobre intangibles, la actividad industrial que se desarrolla en varios municipios o ciertos casos de prestación de servicios personales. En estos eventos, “para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía de la interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentando hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un

municipio.”

32. Por último, la Corte también evidencia que el balance jurisprudencial planteado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado sobre los criterios para la territorialidad del ICA se mantienen inalterado hasta la actualidad, como lo demuestra el análisis de la jurisprudencia más reciente de ese alto tribunal.

Sobre el particular, resulta ilustrativa la sentencia del 18 de octubre de 2018[57], en la cual el Consejo de Estado resolvió en segunda instancia la demanda presentada por una empresa productora de textiles contra el Distrito Capital de Bogotá. La entidad territorial profirió emplazamiento para el pago del ICA por parte de la empresa y respecto de varios periodos gravables, luego siendo multada por no declarar el mencionado impuesto. La empresa consideró que las actuaciones de la administración distrital eran nulas, puesto que está localizada en el municipio de Soacha (Cundinamarca) y aunque buena parte de su producción se vende en Bogotá, dichas ventas son concertadas a través de agentes comerciales, que luego retornan a la sede de la empresa donde se formalizan los pedidos y se expiden las facturas correspondientes. Por esta razón, había pagado el ICA a favor del municipio de Soacha y no a Bogotá, como lo pretendía el Distrito.

El Tribunal de instancia consideró que los actos administrativos eran legales, en tanto lo requerido por el Distrito refería a aquellos recursos percibidos por bienes confeccionados por terceros y comercializados en Bogotá. La empresa impugnó la decisión al considerar que si bien dicha comercialización había tenido lugar, en todo caso el lugar de perfeccionamiento de la venta fue Soacha.

Para resolver la apelación, la Sección Cuarta partió de recordar que “[e]s criterio uniforme y consolidado de la Sala[58], que su causación, cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, tiene lugar en el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa, esto es, el precio, el plazo de pago y la cosa que se vende. Así mismo, que para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos[59].” A esta regla se suma otra, también contenida en el precedente contencioso, según la cual “la labor que efectúan los agentes de venta es de coordinación, distinta por demás, a la de comercialización de bienes, y que por lo tanto, aquella no genera el tributo[60].”

33. A partir de estas consideraciones, el Consejo de Estado advirtió que el factor dirimente para resolver acerca de la territorialidad del ICA es el lugar donde se perfecciona la venta, sitio que no está predeterminado y cuya definición, por lo tanto, depende de un análisis de carácter probatorio. En el caso examinado, se encontró que el lugar donde se perfeccionaban las ventas era Soacha, pues allí se suscribían las facturas respectivas y, adicionalmente, se verificaba que la totalidad de las ventas a nivel nacional de la empresa había sido reportada como base gravable del ICA pagado a Soacha, por lo que el emplazamiento para pago en Bogotá constituiría doble tributación. En términos de la sentencia, se encontraban probados dos hechos que hacían nulos los actos administrativos distritales: (i) las gestiones adelantadas en Bogotá no implicaban el ejercicio de actividad comercial en esta ciudad, pues las labores que se desarrollaban allí son de coordinación y promoción de productos al igual que asesorías y toma de pedidos de los clientes, para ser solicitados y despachados desde el municipio de Soacha; y (ii) la empresa tiene registrado en Soacha su establecimiento de comercio y presentó en ese municipio las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años gravables discutidos, en las cuales incluyó como gravados los ingresos que el Distrito Capital le adicionó en los actos demandados, por lo tanto, no puede este último gravarlos en su jurisdicción, pues con ello desconoce el principio de territorialidad del gravamen, y la prohibición de doble imposición tributaria.

De esta manera, el Consejo de Estado revocó el fallo de primera instancia y, en su lugar, negó la nulidad de los actos administrativos atacados.

34. Con base en las consideraciones planteadas, la Corte advierte que en relación con el tema de la definición de la territorialidad del tributo, el análisis jurisprudencial expuesto permite concluir lo siguiente:

34.1. El ICA es un impuesto de carácter municipal, por lo cual la definición general de los elementos esenciales del tributo corresponde al Legislador, la cual debe ser objeto de concreción por parte de los concejos municipales y distritales, en razón del carácter endógeno que tiene ese ingreso fiscal para los territorios.

34.2. Resulta válido, desde la perspectiva constitucional, que dichos elementos esenciales se regulen de manera amplia, a condición de que resulta definibles a partir de criterios

razonables. Incluso, una regulación legal precisa de los elementos esenciales del ICA contradice la Constitución, debido a que vaciaría la competencia de las entidades territoriales para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, en los términos del numeral tercero del artículo 287 de la Carta Política.

34.3. En cuanto al factor territorial, la legislación aplicable señala que el sujeto activo corresponde al municipio donde se realice directa o indirectamente la actividad industrial, comercial y de servicios sujeta a gravamen. Por ende, debe resaltarse que el ICA es un impuesto que grava la actividad, no el bien o servicio respectivo.

34.4. La normativa previa a las disposiciones objeto de demanda presentaba una amplia generalidad sobre la territorialidad del ICA, esto es, la definición del municipio que es sujeto activo del tributo. Esto debido a que es usual que la actividad comercial o de servicios se adelante en más de una localidad. Esta indefinición dio lugar a diversas decisiones judiciales por parte de la jurisdicción contenciosa administrativa, las cuales han resuelto el asunto con base en el uso de los principios de equidad y justicia del sistema tributario. A partir de estos elementos, se concluye que el criterio identificador es el sitio donde se produce el bien o servicio, o el lugar donde se perfecciona la venta.

Por ende, la definición del sujeto activo en cada caso concreto pasa por análisis de índole esencialmente probatoria, el cual también incluye la definición sobre el municipio respecto del cual el contribuyente declaró sus ingresos. De la misma manera, también se ha considerado que cuando las autoridades locales gravan indiscriminadamente con el ICA a las compras realizadas en el municipio, desconocen tanto los criterios mencionados como los principios de equidad y justicia tributaria. Esto último bajo el criterio que el lugar de producción es el que usualmente brinda la infraestructura y el mercado para el desarrollo de la actividad gravada. Adicionalmente, en esos eventos se incurriría en doble tributación, la cual también está proscrita a partir de los mismos principios.

34.5. La Corte ha avalado la constitucionalidad de fórmulas amplias para la estipulación de los elementos esenciales del ICA, a condición que sean determinables en casos concretos por los concejos municipales o distritales. Con todo, también advierte que la validez de dichas estipulaciones no es incompatible con la posibilidad que el Legislador determine

reglas más precisas que, sin que signifiquen el vaciamiento de la competencia de los concejos municipales y distritales, solucionen aspectos sobre la determinación del sujeto activo, en particular respecto de actividades comerciales y de servicios diferentes a las tradicionales, como el comercio electrónico o las ventas mediante servicios de correo.

36. A partir de estas consideraciones, la Sala resolverá los problemas jurídicos materia de decisión, conforme a la metodología prevista en los fundamentos jurídicos 10 y 11 de esta sentencia.

Solución de los problemas jurídicos

37. De manera preliminar, la Corte considera importante destacar que la disposición en donde se encuentran los literales acusados tiene por objeto, precisamente, otorgar un mayor grado de precisión a los criterios para la definición del sujeto activo del ICA.

En efecto, el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 estipula un grupo de reglas sobre la identificación del municipio receptor del ICA, fundadas en la naturaleza de la actividad correspondiente. Así, en el caso de la actividad industrial, se mantiene la regulación legal preexistente, la cual estipula que el ICA se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, entendiéndose que la comercialización de productos es el culminación de la mencionada actividad y, por tanto, no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo contribuyente, manteniéndose exclusivamente la naturaleza industrial de impuesto.

Respecto de la actividad comercial, son varias las reglas aplicables, entre ellas las dos objeto de demanda en esta oportunidad. De este modo (i) si la actividad se realiza en un establecimiento abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio donde se encuentren; y (ii) cuando la actividad se realice en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de vista, la misma se entenderá realizada en el lugar donde se perfecciona la venta, municipio que será sujeto activo del ICA al haberse convenido en su jurisdicción cosa y precio; (iii) en el caso de ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía; y (iv) en la actividad de los inversionistas, el municipio o distrito que obra como sujeto activo del ICA será aquel donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad

donde se poseen las inversiones.

Asimismo, la norma prevé la regla general de territorialidad para el caso de las actividades de servicio, así como reglas particulares respecto de transporte, servicios de telecomunicaciones, así como para las actividades desarrolladas bajo patrimonios autónomos.

De este modo, es claro que de acuerdo con la actual regulación, existen fórmulas de definición de territorialidad del ICA mucho más precisas que las contenidas en la normativa anterior, la cual se limitaba a indicar que el impuesto se causaba a favor del municipio en donde se llevara a cabo la actividad industrial, comercial y de servicios.

38. Como se indicó en precedencia, los problemas jurídicos planteados en la demanda versan sobre la presunta vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria, de un lado, y de certeza y legalidad del tributo, de otro. No obstante, razones metodológicas llevan a la Sala a concluir pertinente ocuparse primeramente del segundo problema jurídico. Esto debido a que de no superarse el análisis sobre la certidumbre en la definición de los elementos esenciales del ICA en los casos analizados, los mismos resultarían inexecutable, por lo que un estudio ulterior resultaría innecesario.

Los preceptos acusados no son incompatibles con los principios de certeza y legalidad del tributo

39. El punto de partida para el estudio sobre la presunta afectación de los principios de certeza y legalidad del tributo en el caso analizado está en insistir en la naturaleza territorial del ICA. Por lo tanto, resulta claro que una regulación exhaustiva y casuística de la materia vaciaría el ámbito de concretización que sobre los elementos esenciales del tributo tienen los concejos municipales y distritales. En otras palabras, la exhaustividad pretendida por el actor se opondría a la Constitución, al desconocer lo previsto en el artículo 287 y según lo explicado en fundamentos jurídicos anteriores.

En ese sentido, las reglas acusadas resultarán executable si el elemento esencial del tributo, en este caso la definición del sujeto activo del ICA, a pesar de que sea amplio en su formulación, pueda ser determinable a partir de un ejercicio interpretativo.

De otro lado, también debe tenerse en cuenta que una regulación exhaustiva sobre la materia, que prescriba todas las circunstancias en donde se aplique la regla analizada, es un objetivo de imposible cumplimiento, al menos por dos tipos de razones de índole teórico. En primer lugar, la dinámica propia de los mercados contemporáneos hace que continuamente se ofrezcan nuevas modalidades de comercialización, de modo que la regulación casuística, además de su invalidez constitucional por las razones anotadas, se mostraría caduca en su aplicación, lo cual plantearía nuevos y continuos problemas frente a la certeza en la definición del sujeto activo. En segundo término, las expresiones jurídicas tienen las condiciones de ambigüedad y vaguedad propias del lenguaje natural, lo cual involucra la permanencia de un margen de irreductibilidad en la definición, que no puede ser eliminado mediante definiciones más precisas[61].

Además, también debe tenerse en cuenta que incluso cuando no sea posible definir probatoriamente el sitio donde se perfecciona la venta, el ordenamiento jurídico ofrece presunciones que resultan útiles para el efecto. Así, como lo señaló uno de los intervinientes, el artículo 864 del Código de Comercio dispone que el contrato comercial “se entenderá celebrado en el lugar de residencia del proponente y en el momento en que éste reciba la aceptación de la propuesta”. En la medida en que la compraventa de bienes es un contrato, la regulación citada resulta aplicable.

La Corte concuerda con varios intervinientes y con el Procurador General, en el sentido que quien formula y acepta la propuesta de contrato no necesariamente coincide con el vendedor y comprador, en tanto habrán casos en los que existen contrapropuestas que modifiquen la asignación de roles en el contrato, para efectos de la aplicación de la presunción en comento. Sin embargo, esta circunstancia no afecta la certidumbre sobre la estipulación legal del sujeto activo del ICA, sino que refiere a una comprobación probatoria que, se insiste, debe resolverse en cada caso concreto.

41. Ahora bien, en lo que respecta al literal (c), el concepto “lugar de despacho”, aunque amplio, también es determinable a partir de un ejercicio probatorio, de manera similar a como sucede en el caso anterior. En efecto, como lo plantean los intervinientes, las ventas directas suponen la existencia de un sitio de acopio y almacenamiento, donde luego los bienes respectivos son remitidos al consumidor final, lugar que corresponderá al municipio sujeto activo del ICA.

En la determinación de ese lugar concurren diversos aspectos que facilitan su definición en cada evento del lugar de despacho, conforme a diversas fuentes normativas, entre ellas (i) la identificación de las partes en el respectivo contrato de transporte; y (ii) los datos de contactos del vendedor, exigidos por las normas que regulan las ventas a distancia y que imponen la obligación del suministro de tales datos como garantía a favor de la eficacia de los derechos del consumidor[62].

Asimismo, se insiste en que la definición concreta del asunto queda en la órbita de la decisión política de los concejos municipales y distritales, habida cuenta la naturaleza territorial del tributo analizado. Por lo tanto, a condición que se cumpla con las exigencias del marco legal y los principios constitucionales del sistema tributario, en particular la prohibición de doble tributación, los municipios y distritos pueden hacer más específicas las reglas para el cobro del ICA frente a ventas a distancia despachadas desde sus respectivas jurisdicciones.

42. Con base en lo expuesto, la Corte encuentra que la respuesta al primer problema jurídico es negativa, puesto que si bien es válido el argumento según el cual las expresiones utilizadas por el Legislador para definir el sujeto activo del ICA en los casos analizados son amplias, esta condición no es incompatible con los principios de certeza y legalidad del tributo, en tanto (i) los conceptos pueden ser determinados a partir de un ejercicio probatorio; (ii) concurren otras normas legales y reglamentarias que son útiles para concretar dicha definición en cada caso; y en cualquier circunstancia (iii) un grado de generalidad del precepto es imperativo en términos de preservación de las competencias constitucionales de los concejos municipales y distritales en la determinación concreta del ICA.

Resuelto este primer aspecto, pasa la Sala a decidir acerca del segundo problema jurídico, vinculado a la alegada vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria.

Las normas acusadas no generan un tratamiento fiscal inequitativo o injusto para los municipios

43. Para solucionar este aspecto debe recordarse que la premisa sobre la cual el demandante sustenta el cargo propuesto consiste en que, tratándose del ICA, el sujeto activo debe ser aquel municipio respecto del cual el comerciante obtiene un beneficio por el

uso de sus recursos, infraestructura o, en un sentido más amplio, del mercado correspondiente.

Por ende, en la medida en que se presupone que el ingreso económico que recibe el vendedor se origina en el municipio donde reside el comprador, entonces es en esta jurisdicción donde debe causarse el impuesto, pues los recursos de los que se lucra quien ejerce la actividad industrial provienen de dicha jurisdicción.

Además, el contribuyente obtiene beneficios de la infraestructura y el mercado del municipio donde está radicado el comprador, de modo que una distribución justa y equitativa del ingreso fiscal debe asignarle a esa localidad la condición de sujeto activo del ICA. Por lo tanto, como las normas acusadas no identifican dicho sujeto activo de esta manera, comportan un tratamiento inequitativo para dichas entidades territoriales. Esto en razón a que asignan el recurso fiscal a una localidad diferente a aquella en la cual se obtienen los ingresos por la venta de las mercaderías, desconociéndose con ello la territorialidad del ICA, vinculada con los principios en comento y conforme lo explicado en los fundamentos jurídicos anteriores.

La Corte encuentra que, al margen del análisis sobre la veracidad o la aceptabilidad del argumento planteado, es evidente que idéntico razonamiento puede plantearse respecto de los municipios en los cuales se produce la mercancía, que luego es remitida al comprador ubicado en otra jurisdicción donde el empresario o comerciante no tiene punto de venta o establecimiento. En efecto, si se parte de la base que la actividad comercial comprende necesariamente la producción y/o acopio del respectivo producto, el comerciante hace uso de los recursos del municipio en el que fabrica o desde el cual provee el respectivo bien. Es allí donde se evidencia, en todos los casos, el aprovechamiento de la infraestructura, la contratación de personal, la generación de costos ambientales al municipio productor, etc. Mientras tanto, el uso de los recursos del mercado donde se ubica el vendedor es contingente, pues depende del grado de participación del mismo en la actividad comercial. Así por ejemplo, para la Sala es claro que el envío de agentes comerciales a otro municipio, con el fin de promocionar los productos y concertar pedidos, no es una actividad que involucre un costo para el municipio a donde se envían dichos bienes, o cuando menos uno que sea equiparable al que incurre el municipio en donde esos mismos productos son elaborados o acopiados.

Es por esta misma razón que la jurisprudencia contenciosa administrativa es unánime al considerar que el sitio de entrega de las mercaderías no constituye un criterio para definir la territorialidad del ICA, puesto que a partir de razones precisamente basadas en el contenido y alcance de los principios de equidad y justicia del sistema tributario, la determinación del sujeto activo debe corresponder al lugar donde se realiza la comercialización y se aprovechan los recursos, el cual no guarda identidad con el municipio donde se encuentra el consumidor.

44. En ese orden de ideas, se está ante un asunto en donde concurren razones constitucionales admisibles para asignar el ICA a determinado municipio participante de la actividad comercial, siempre y cuando se cumplan con las condiciones anotadas, a las cuales se les suma la prohibición de doble tributación. En consecuencia, se trata de un tópico adscrito al amplio margen de configuración del Legislador en materia tributaria, cuya definición queda en manos del debate democrático y circunscrito únicamente al cumplimiento de las reglas constitucionales y a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

45. Con base en estas consideraciones y respecto del cargo formulado contra el literal (b) del numeral segundo del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, se parte de considerar, como acertadamente lo plantean varios de los intervinientes, que el lugar donde se perfecciona la venta al convenirse el precio y la cosa vendida, no necesariamente coincide con el municipio de domicilio del vendedor, como parece comprenderlo el demandante. Sin embargo, no existe un mandato constitucional o un criterio de razón suficiente para que el Congreso esté compelido a asignar la condición de sujeto activo al municipio del domicilio del comprador, según las razones anotadas.

Nótese que aunque la argumentación planteada en la demanda es razonable, en el sentido que pueden existir casos en donde el uso de la infraestructura y, en general, la imposición de costos al municipio donde reside el comprador, justificaría beneficiar a esa jurisdicción con los recursos del ICA, también concurren razones evidentes, vinculadas a los principios de justicia y equidad tributaria, que otorgan validez a la decisión legislativa de conferir tales ingresos fiscales al municipio de perfeccionamiento de la venta o aquel desde donde se despachan las mercaderías. Por ende, es una materia que, se insiste, pertenece al amplio margen de configuración normativa del Congreso respecto de la regulación impositiva.

De esta manera, la previsión antes señalada no incorpora, de por sí, una afectación de los principios de equidad y justicia tributaria, pues para ello habría que haberse demostrado que el lugar donde se perfecciona la venta es por completo ajeno a los sitios donde se desarrolla la actividad comercial, lo cual no solo no está probado, sino que resulta contraevidente.

Razonabilidad y proporcionalidad de la medida

46. Por último, en lo que tiene que ver con la proporcionalidad de la medida, la finalidad de la norma, que es establecer una regla para la identificación del sujeto activo del ICA, no está constitucionalmente prohibida y, a su vez, es potencialmente adecuada para el efecto, en cuanto fija un parámetro para que tanto los concejos como las autoridades judiciales, estas últimas en caso de contención sobre la materia, puedan identificar qué entidad territorial es el sujeto activo del tributo en cada caso. Sobre la proporcionalidad en sentido estricto, basta reiterar que no existe un mandato constitucional que exija que la identificación del sujeto activo sea del modo defendido por el actor y que, a su vez, la determinación realizada por el Legislador, a partir del lugar donde se perfecciona la venta, no es arbitraria.

Consideraciones similares son predicables de la acusación contra el literal (c) de la norma antes mencionada. En el caso de las ventas a distancia, es razonable considerar que el municipio desde donde se despacha la mercancía indudablemente participa de la actividad comercial, lo cual es el criterio para la identificación del sujeto activo del ICA.

Del mismo modo, esa asignación de la territorialidad del tributo es apta para cumplir con un fin de seguridad jurídica que no solo no está prohibido, sino que resulta aconsejable conforme lo expresó la Corte en la sentencia C-121 de 2006, antes reseñada. De allí que se esté ante una válida expresión del poder regulador del Congreso respecto de los elementos esenciales de los ingresos fiscales.

47. Adicionalmente, debe también la Corte resaltar que imponer al Congreso la obligación de asignar la condición de sujeto activo del ICA al municipio donde reside el consumidor del bien o servicio, atentaría contra los principios de equidad y justicia tributaria, por dos tipos de razones. Lo primero, como se ha indicado, porque el grado de participación de dicha jurisdicción, en términos de utilización del mercado correspondiente, es contingente y por lo

general sustantivamente menor al del municipio donde se fabrica o acopia el bien. Lo segundo, porque una fórmula como la planteada conlleva serios inconvenientes en términos de eficiencia en el recaudo del tributo.

Sobre este último particular, la Sala concuerda con el argumento de varios intervinientes, acerca de las complejidades que para el sistema tributario generaría que aquellas empresas que envían sus productos a diversos municipios del país tuvieran que contribuir por concepto de ICA a cada una de esas localidades y conforme a las reglas particulares y concretas que cada concejo municipal o distrital determine. Esto implicaría no solo costos desproporcionados asociados a los ejercicios contables y administrativos a cargo de los comerciantes, sino también un esfuerzo institucional igualmente excesivo, puesto que los municipios receptores tendrían que, cuando menos, monitorear y definir la cuantificación económica de cada compra realizada en su municipio, al margen del lugar de origen del bien o servicio. Este escenario, tratándose de ingresos fiscales de carácter territorial, se muestra particularmente problemático.

48. La Corte acepta la validez de lo planteado por algunos intervinientes, acerca de las consecuencias fiscales desfavorables que la regulación plantearía para aquellos municipios con una actividad industrial y comercial incipiente, donde el recaudo por concepto de ICA es sustantivamente menor al que perciben aquellas localidades que concentran dichas actividades. Sin embargo, este desbalance no se deriva necesariamente de las reglas legales en materia impositiva, sino en esencia de las inequidades en los niveles de desarrollo económico entre las distintas regiones del país. Esta desigualdad, aunque guarda una evidente relevancia constitucional, excede del ámbito propio del ejercicio del control judicial ejercido en esta sentencia, fundado en el reconocimiento de un amplio margen de configuración del Congreso respecto de la materia analizada.

48. En consecuencia, la Corte declarará la exequibilidad, por los cargos analizados en esta sentencia, de las expresiones legales acusadas en la demanda de la referencia.

Conclusión

49. Las normas acusadas determinan los criterios para la definición del sujeto activo del ICA, en los casos en que (i) la actividad comercial se realiza en un municipio donde el contribuyente no tiene establecimiento de comercio ni puntos de venta; o (ii) se trate de

ventas a distancia. En el primer caso, la actividad comercial se entenderá realizada en el municipio donde se perfeccione la venta, esto es, donde se convenga el precio y la cosa vendida: esta entidad territorial tendrá la condición de sujeto activo. En el segundo caso, el sujeto activo será aquel municipio que sea el lugar de despacho de las mercancías.

El actor considera que estas normas son inconstitucionales porque los conceptos utilizados por el Legislador son vagos e indeterminados, lo que impide que sirvan de criterios unívocos para la definición del sujeto activo del ICA, circunstancia que hace a los preceptos incompatibles con los principios de legalidad y certeza de los tributos.

Igualmente, la demanda advierte que las normas acusadas, en la medida en que disponen que el sujeto activo pueda ser un municipio diferente al lugar donde son comprados los bienes, desconocen los principios de equidad y justicia tributaria. Advierte que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa sobre la territorialidad del ICA, el sujeto activo del impuesto debe ser el municipio donde se originan los ingresos, que el actor identifica con el lugar donde se localiza el comprador, pues es allí donde de ordinario se obtienen tales recursos.

50. La Corte evidencia que los apartes demandados son exequibles por los cargos propuestos. En cuanto al primer cargo, aunque los conceptos acusados son amplios, (i) pueden ser objeto de definición concreta a partir de un ejercicio interpretativo y al amparo de otros preceptos legales que les confieran sentido; y (ii) en todo caso resulta necesario que el Legislativo confiera un grado de amplitud a la definición de los criterios de los sujetos activos de los impuestos municipales, pues de lo contrario vaciaría la competencia normativa adscrita a los concejos.

En cuanto al segundo cargo, la Sala encuentra que es válido el argumento según el cual los principios de equidad y justicia tributaria implican la necesidad de distribuir los beneficios derivados del ingreso fiscal territorial, tratándose del ICA, de manera equitativa respecto de los municipios que incurren en costos por la actividad comercial. Sin embargo, las normas analizadas no contradicen dichos principios, puesto que la decisión legislativa de asignar la condición de sujeto activo del ICA al municipio donde se perfecciona la venta o se realiza el despacho de las mercancías, no se muestra irrazonable o desproporcionada. Ello debido a que es evidente que dichas jurisdicciones están involucradas en la actividad comercial

respectiva, que es precisamente el criterio base para la definición del sujeto activo del ICA. De este modo, el Congreso puede válidamente asignarles esa condición, sin que se evidencie que la Constitución imponga el deber de realizar una distribución diferente de la titularidad del tributo.

En consecuencia, a partir de los cargos propuestos, los literales (b) y (c) del numeral 2° del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 no se oponen a la Carta Política.

DECISIÓN

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

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLES, por los cargos analizados en esta sentencia, los literales (b) y (c) del numeral segundo del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

Ausente por incapacidad

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] Folios 118-120. El escrito de aclaración de voto fue radicado el 14 de marzo de 2018 y suscrito por: Catalina Hoyos Jiménez, Paul Cahn-Speyer Wells, Eleonora Lozano Rodríguez, Ruth Yamile Salcedo Younes y José Andrés Romero Tarazona.

[2] Concepto 21343 de 2017 de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, citado por la Federación Colombiana de Municipios, Folio 46.

[3] El interviniente cita la sentencia del 17 de octubre de 1991, en la que la Corte Suprema de Justicia resolvió una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

[4] Pretensión establecida en el escrito de aclaración en el marco de la intervención presentada por FENALCO respecto de la demanda de inconstitucionalidad de la referencia. Dicho escrito de aclaración fue radicado en la Secretaría General de la Corte el 19 de julio de 2018.

[5] Escrito de intervención de la CCCE, Folio 161.

[6] Sentencia C-082 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[7] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[8] La síntesis planteada en esta decisión es tomada de la sentencia C-370 de 2006 (M.P. M.J. Cepeda, J. Córdoba, R. Escobar, M.G. Monroy, A. Tafur y C.I. Vargas)

[9] Estos son los defectos a los cuales se ha referido la jurisprudencia de la Corte cuando ha señalado la ineptitud de una demanda de inconstitucionalidad, por inadecuada presentación del concepto de la violación. Cfr. los autos 097 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y 244 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y las sentencias C-281 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-519 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-013 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), C-380 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-177 de 2001 (M.P. Fabio Morón Díaz), entre varios pronunciamientos.

[11] Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1052/01. Fundamento jurídico 3.4.2.

[12] Ibídem.

[13] Ibídem.

[14] Nótese que en el apartado de la demanda en el que desarrolla la afectación del principio de territorialidad, el actor plantea argumentos que están unívocamente enfocados a cuestionar la distribución que se origina al negar a los municipios donde se realiza la compra de la condición de sujetos activos del ICA. De este modo, en la demanda se expresa que “tratándose de ventas efectuadas por medios electrónicos estas “se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar del despacho de la mercancía”, puesto que en este evento el impuesto se causa en el lugar de despacho de la mercancía, lo que implica que en todos los casos el municipio que va a percibir el gravamen será aquel en el

cual se encuentra el establecimiento o sede social del responsable del ICA, y no el municipio donde se materializa la venta, esto es donde se originan los recursos gravados.]] En efecto es obvio, tal como está concebida la regla, que si la venta se realiza por internet, el ámbito espacial en el que el sujeto responsable del ICA ejerce su actividad comercial no solo corresponde al lugar de despacho de la mercancía, sin que abarca todo el territorio nacional, es decir que todos los ingresos que perciba en desarrollo de dicha actividad van a tributar en el municipio donde tiene su sede comercial, y que los municipios donde se materializa la venta, en ningún caso percibirán el impuesto generado por las ventas realizadas en su jurisdicción, o lo que es lo mismo, se despoja al municipio de su facultad y derecho a recaudar y administrar los recursos tributarios que constitucional y legalmente le fueron asignados para el cabal cumplimiento de sus funciones.”

[15] Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. En esta decisión se analizó la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 1819 de 2016, entre ellos las reglas sobre conciliación en materia tributaria. Una de las materias analizadas fue la compatibilidad entre dichas disposiciones y el principio de equidad tributaria, en particular respecto del tratamiento jurídico entre contribuyentes morosos y cumplidos. Este mismo grupo de reglas fue reiterado en la sentencia C-119 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, la cual declaró la exequibilidad condicionada de las reglas de la Ley 1819 de 2016 que impedían a los trabajadores independientes descontar del impuesto de renta los costos y gastos en que incurren para el desarrollo de sus labores. Uno de los argumentos que tuvo en cuenta la Corte es que impedir esa detracción desconocía los principios de equidad y justicia tributarias.

[16] “EL principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.” Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[17] Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, citada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[18] Sentencia T-734 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil, reiterado en las sentencias C-169 de 2014, MP. María Victoria Calle Correa y C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

[19] Sentencia C-600 de 2015.

[20] “El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.” Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, reiterada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[21] La recopilación de variables de afectación de la equidad tributaria, en los tres primeros supuestos, es tomada de la sentencia C-010 de 2018, antes citada.

[22] M.P. Álvaro Tafur Galvis.

[23] M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[24] Sentencia C-619 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa.

[25] Sentencia C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

[26] Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

[27] Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP

Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060^a de 2001 (CP Lucy Cruz de Quiñonez).

[28] Sentencia C-492 de 2015, antes citada.

[29] Hasta este apartado la síntesis jurisprudencial ofrecida por las sentencias C-060 de 2018 y C-119 de 2018.

[30] “La Corte Constitucional es consciente de que las modificaciones que se hacen a las normas tributarias y, en general, las políticas de intervención económica que se adelantan, afectan directa o indirectamente, a algunos individuos y benefician, directa o indirectamente, a otros. En un Estado social de derecho, las políticas de intervención, incluidas las tributarias, no son económicamente neutrales; por el contrario, ellas persiguen fines particulares, para lo cual se alteran las condiciones económicas de los particulares. Esto es consustancial al ejercicio de las facultades de intervención del Estado en la economía, las cuales están expresamente autorizadas por la Constitución.” Sentencia C-007-02, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[31] Acerca del vínculo entre mecanismos de tributación ambiental, entre otras herramientas para la modificación de comportamientos de los agentes de mercado en la economía, puede consultarse: Ogus, Anthony (1999) Nudging and Rectifying: The Use of Fiscal Instruments for Regulatory Purposes. Legal Studies 19(2), 245-266.

[32] Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. En esta decisión se estudió la constitucionalidad de varias disposiciones de la Ley 1819 de 2016, entre ellas una que otorgaba al Gobierno Nacional la competencia para determinar la disminución del porcentaje de costo presuntivo de la base gravable del impuesto de la renta, derivado de actividades vinculadas al cultivo de café. La Corte declaró la inexecutable del precepto, al considerar que era contrario al principio de legalidad tributaria.

[33] Esta es la interpretación que la Corte realiza de la expresión “en tiempo de paz”, prevista en el artículo 338 de la Constitución. Sentencias C-416 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-134 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo, entre otras.

[34] Sentencia C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[35] Esta relación de funciones es sistematizada en la sentencia C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett. Igualmente, sobre la materia puede analizarse la recopilación planteada en las sentencias C-891 de 2012, M.P. Jorge Pretelt Chaljub, y C-260 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[36] Sentencia C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

[37] Sentencias C-594 de 2010 y C-615 de 2013, ambas M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[38] Genaro Carrió, por ejemplo, dice que “[...] todas las palabras que usamos para hablar del mundo que nos rodea, y de nosotros mismos, son, al menos, potencialmente vagas”. Carrió, Genaro R.: “Sobre los lenguajes naturales”, en *Notas sobre Derecho y lenguaje*, 4ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1994, p. 34. Alf Ross asegura por su parte “[...] que la mayor parte de las palabras son ambiguas, y que todas las palabras son vagas, esto es, que su campo de referencia es indefinido”. Ross, Alf: *Sobre el Derecho y la justicia*, Trad. Genaro R. Carrió, 3ª edición, Buenos Aires, Eudeba, 2005, p. 170.

[39] Sentencia C-714 de 2009 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime). En ese caso, se demandaba por supuesta falta de claridad una norma tributaria que creaba una exención deducción por la inversión en “activos fijos reales productivos”. La Corte declaró exequible la disposición, y al definir los alcances del principio de certeza y predeterminación fiscal, sostuvo: “[...] una reacción [...] podría llevar a interpretar el principio de legalidad tributaria en un sentido tan estricto y riguroso, que prohibiría cualquier tipo de imprecisión en el acto tributario general, así fuera mínima o superable con arreglo a otros elementos derivados del contexto normativo y situacional en que el referido acto se expidió. Pero, en ese caso, en aras de evitar un vaciamiento del principio de legalidad por la vía de admitir regulaciones indeterminadas o abiertas, prácticamente termina por eliminarse el poder tributario que la Carta le confiere a los órganos de representación popular pluralistas, pues les exige un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario en el que se expresa la ley, que a menudo le depara al intérprete encargado de aplicarla o ejecutarla varias alternativas de entendimiento”.

[40] Sentencia C-253 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión, la Corte consideró que una norma tributaria, que regulaba uno de los elementos esenciales de una contribución parafiscal, no violaba el principio de certeza tributaria, por cuanto si bien

acarreaba problemas de interpretación, estos no eran insuperables con arreglo a criterios razonables de interpretación.

[41] Sentencia C-585 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

[42] Sentencia C-891 de 2012, M.P. Jorge Pretelt Chaljub.

[43] M.P. María Victoria Calle Correa.

[44] Sentencia C-585 de 2015, antes citada.

[45] Sentencias C-040 de 1993, M.P. Ciro Angarita Barón y C-1067 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

[47] Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

[48] Sentencia C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

[49] C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[50] Sentencias C-121 de 2006, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, reiterada en la decisión C-260 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

[51] M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

[52] La demanda también se enfocó a cuestionar que la definición de “actividad comercial” se hiciera a partir de la remisión a una cláusula abierta del Código de Comercio, lo cual a juicio del actor afectaba la certeza tributaria, esta vez respecto de la concreción del hecho generador. Con todo, este asunto no guarda relación con la materia analizada en el presente caso, por lo que no será objeto de síntesis.

[53] Sobre este particular, la sentencia del 24 de noviembre de 2000 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, radicación 7600123240001999061201-10889, M.P. Daniel Manrique Guzmán, citada por el fallo C-121 de 2006, es expresa en afirmar, refiriéndose a la regulación sobre ICA del municipio de Santiago de Cali, que “es claro para la Sala que cuando la norma demandada dispone que la retención del impuesto de industria y comercio se practicará ‘por todas las compras de bienes o servicios’ y que además comprende los

pagos o abonos en cuenta efectuados dentro de la jurisdicción del municipio de Santiago de Cali, sin tener en cuenta además si el proveedor tiene o no agencia o sucursal en él, se está imponiendo el recaudo frente a un hecho que no configura legalmente ‘el hecho generador’ del impuesto de industria y comercio, frente a unos ‘sujetos pasivos’ no previstos en la ley, y además se pretende gravar con el impuesto las actividades ejercidas en ‘otras jurisdicciones municipales’, so pretexto de establecer el sistema de retención, lo que implicaría el recaudo de tributos generados por fuera de la órbita municipal, desconociendo así el principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio.”

[54] Sentencias recientes sobre este punto son, entre otras, la de 19 de mayo de 2005, Radicación 14582, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, Actor ICO PINTURAS S.A.; la de 23 de junio de 2005, radicación 13844, C.P. Ligia López Díaz, Actor Cementos del Nare S.A.

[55] Al respecto se pueden ver las sentencias de 05/05/19, radicación 14582; o la de 05/07/28, radicación 14876.

[56] Sentencia C-121 de 2006, fundamento jurídico 5.6.

[57] Consejo de Estado, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2014-00810-01(22416). M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[58] Sentencia de veintiocho (28) de julio de dos mil cinco (2005), Radicación número: 05001-23-24-000-1998-01089-01(13885), C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

[59] Sentencia ibídem.

[60] Sentencia de dos (2) de abril de dos mil nueve (2009). Radicación número: 17001-23-31-000-2003-00027-01(17197). C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

[61] Como es bien sabido en la teoría jurídica, las expresiones jurídicas, al estar escritas en lenguaje natural, comparten las características de vaguedad, ambigüedad y, de manera general, de textura abierta (Value-openness). Esto debido a que, respectivamente, los límites del ámbito de aplicación de los conceptos jurídicos no está estrictamente definido, las expresiones lingüísticas tienen varios significados concurrentes o se trata de conceptos como “justo”, “injusto”, “indebido”, etc., que pueden tener varios significados, teóricos y léxicos, los cuales deben ser definidos a través de una labor de balanceo en cada caso.

Sobre el particular Vid. Peczenik, Aleksander (2009) On Law and Reason. Springer, Lexington KY, 16-18.

[62] Sobre el particular, el numeral 16 del artículo 5° de la Ley 1480 de 2011 – Estatuto del Consumidor, define a las ventas a distancia como “las realizadas sin que el consumidor tenga contacto directo con el producto que adquiere, que se da por medios, tales como correo, teléfono, catálogo o vía comercio electrónico.” El párrafo del artículo 46 de la misma Ley encargó al Gobierno Nacional de reglamentar las ventas a distancia, lo cual fue llevado a cabo mediante el Decreto 1499 de 2014, cuyo artículo 9° estipula lo siguiente:

Artículo 9°. Contenido mínimo de los contratos de ventas que utilizan métodos no tradicionales o a distancia. Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 1480 de 2011, los contratos de ventas no tradicionales o a distancia deberán incorporar como mínimo las siguientes condiciones:

1. Identidad del vendedor y su información de contacto.
2. Características esenciales del producto.
3. El precio, conforme con las reglas previstas en el artículo 26 de la Ley 1480 de 2011.
4. Los gastos de entrega y transporte, cuando corresponda.
5. Las formas de pago que se pueden utilizar.
6. Las modalidades de entrega del bien o prestación del servicio.
7. La fecha de entrega o de inicio de la prestación del servicio, cuando corresponda. Salvo pacto en contrario, el vendedor deberá entregar el bien o iniciar la prestación del servicio a más tardar en el plazo de treinta (30) días calendario contados a partir de la celebración del contrato.
8. Información suficiente sobre las condiciones y modalidades de ejercicio de los derechos de retracto y reversión del pago, de acuerdo con lo establecido en los artículos 47 y 51 de la Ley 1480 de 2011.
9. La identificación e información de contacto del prestador de los servicios posventa, así

como la forma de acceder a dichos servicios.

10. Las condiciones de terminación cuando se trate de contratos de duración indeterminada o superiores a un año.

11. Las cláusulas y condiciones relativas a renovación automática o permanencia mínima, esta última en caso de que proceda en los términos del artículo 41 de la Ley 1480 de 2011, las cuales deberán constar en documento aparte y ser aceptadas expresamente por el consumidor.

Parágrafo 1°. Cuando en algún sector de la economía exista regulación especial en la que se establezcan condiciones contractuales aplicables a ventas que utilizan métodos no tradicionales o a distancia, y diferentes de las indicadas en este artículo, las contenidas en el régimen especial se aplicarán de manera preferente. En lo no previsto en el régimen especial en materia de ventas que utilizan métodos no tradicionales o a distancia, se aplicarán de manera suplementaria las condiciones establecidas en el presente artículo.

Parágrafo 2°. El vendedor deberá utilizar mecanismos que permitan conservar la constancia de la aceptación o consentimiento expreso de las condiciones del contrato por parte del consumidor.

Parágrafo 3°. De conformidad con lo previsto en el artículo 35 de la Ley 1480 de 2011, en ningún caso la falta de respuesta a la oferta de venta no tradicional o a distancia podrá considerarse como aceptación de la misma.”