

C-402-16

DEMANDA SOBRE BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN ACTIVIDADES DE INTERMEDIACION COMERCIAL POR VULNERACION DE LA IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA-Inhibición al pretender que reglas especiales previstas para sectores económicos específicos se apliquen indistinta e indiscriminadamente a toda una actividad económica

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN ACTIVIDADES DE INTERMEDIACION COMERCIAL POR VULNERACION DE LA IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA-Demanda no controvierte contenido negativo de las normas sino atacar el contenido positivo que la fija

DEMANDA SOBRE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO E IMPUESTO A LA RENTA-Confrontación inconducente/BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO E IMPUESTO A LA RENTA-Criterios estructurales sustancialmente distintos

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD-Naturaleza pública/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Elementos estructurales del juicio de validez/DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Elementos estructurales/JUEZ CONSTITUCIONAL-No puede subsanar unilateralmente deficiencias de la demanda pues implicaría desconocimiento del debido proceso

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Liquidación sobre la base gravable/IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Excepciones a la base gravable

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Reiteración de jurisprudencia del Consejo de Estado

Referencia: Expediente D-11197

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, y contra los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, “por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”

Actores: Santiago Fajardo Peña y Edgar Andrés Martínez Vallejo

Magistrado Sustanciador:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Bogotá D. C., tres (3) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, profiere la presente sentencia con fundamento en los siguientes

## I. ANTECEDENTES

### 1. La demanda de inconstitucionalidad

#### 1.1. Normas demandadas

En ejercicio de la acción pública de constitucionalidad, los ciudadanos Santiago Fajardo Peña y Edgar Andrés Martínez Vallejo presentaron demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 157 (parcial) de la Ley 1607 de 2012, y contra los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, cuyo texto se transcribe y subraya a continuación:

“LEY 1607 DE 2012

(diciembre 26)

Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 157. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 102-4. Ingresos brutos derivados de la compra venta de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil. Para efectos del impuesto sobre la renta y territoriales, en la actividad de compraventa de medios de pago de los servicios de servicios de telecomunicaciones, bajo la modalidad de prepago con cualquier tecnología, el ingreso bruto del vendedor estará constituido por la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición.

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

“LEY 14 DE 1983

Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

CAPÍTULO I

(...)

Artículo 33º.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

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

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

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

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

Parágrafo 1º.- Derogado por el art. 22, Ley 50 de 1984. Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo los Concejos Municipales expedirán los acuerdos respectivos antes del 30 de septiembre de 1984.

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

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

## 1.2. Cargos

A juicio de los accionantes, el precepto demandado transgrede el derecho a la igualdad, el deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en condiciones de justicia, así como los principios que rigen la actividad económica y el sistema tributario, como los de equidad, eficiencia y progresividad, previstos en el Preámbulo y en los artículos 13, 95.9, 333 y 363 de la Carta Política.

1.2.1. Según los actores, el impuesto de industria y comercio tiene un problema estructural, ya que como por regla general la base gravable del mismo son los ingresos brutos y no las utilidades, el ICA prescinde de la capacidad económica de los contribuyentes y resulta excesivamente oneroso para los agentes económicos que tienen un pequeño margen de utilidad o que tienen pérdidas; se trata entonces un impuesto eminentemente regresivo.

De esta situación han dado cuenta los expertos en la materia. Es así como la Comisión de

Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, integrada entre otras personas por el Director de la DIAN, rindió un informe en el año 2015 en el que se advierte que el referido impuesto tiene tres problemas de naturaleza estructural, dentro de los cuales se destaca, justamente, el que la base gravable del se encuentre conformado por los ingresos brutos. En este sentido, la referida comisión sostuvo que “la base del impuesto son los ingresos brutos, lo cual lleva a que el impuesto sea excesivamente oneroso para aquellas actividades que operan con un margen de utilidad pequeño. Adicionalmente, es un impuesto acumulativo que grava los ingresos brutos, y que por tanto, afecta los productos en la cadena de comercialización”. Dentro de esta misma línea, el informe elaborado recientemente por la Universidad del Rosario y la Asociación Nacional de Industriales (ANDI)[1] da cuenta de esta misma problemática, sosteniendo que “el impuesto no toma en cuenta la capacidad contributiva real de los individuos que realizan actividades industriales, comerciales o de servicios. En este punto debe tenerse en cuenta que el impuesto es aún más regresivo cuando las personas tienen pérdida, dado que se hace más gravosa la situación del contribuyente al aumentarla”. De este modo, el ICA prescinde de la capacidad económica de los contribuyentes, es regresivo, y resulta excesivamente oneroso para quienes tienen un pequeño margen de utilidad pequeño en su actividad productiva[2].

Ahora bien, aunque esta deficiencia aún no ha sido afrontada directamente por el legislador, se ha intentado morigerar sus efectos nocivos a través de la incorporación de excepciones a la regla general que supedita el impuesto a los ingresos brutos y no a la utilidad. En este sentido, se han creados rentas gravables especiales, para las siguientes actividades y agentes económicos: (i) los distribuidores de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil en la modalidad pre-pago; (ii) las agencias de publicidad; (iii) las administradoras y corredoras de bienes inmuebles; (iv) los corredores de seguros; (v) los distribuidores de derivados del petróleo; (v) los servicios integrales de aseo y cafetería, servicios de mano de obra prestados por cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, los prestados por empresas de servicios temporales y los servicios de vigilancia.

Sin embargo, este correctivo ha resultado insuficiente, ya que las reglas exceptivas no han comprendido todas las actividades y los agentes económicos que se encuentran en la misma posición de aquellas respecto de los cuales se estableció la salvedad legal: “el problema es que la inequidad sólo ha sido resuelta para unos pocos, haciéndose evidente

que esta subsiste frente a un grupo aún mayor de contribuyentes, cuya tributación resulta excesiva debido a la mecánica misma del impuesto de gravar los ingresos brutos sin mirar la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos del mismo. La inclusión de una excepción a la regla general que establece la base gravable del impuesto tiene plena justificación constitucional, el problema es haber dejado por fuera de la excepción a todos aquellos que se encuentran en la misma condición jurídica o económica de los sujetos que fueron exceptuados". Esto ocurre, por ejemplo, con los agentes de intermediación comercial que operan bajo la modalidad de contratos de distribución comercial y concesión mercantil, ya que en estos casos, como el margen de utilidad en las ventas es considerablemente bajo, la capacidad de pago se obtiene estableciendo la diferencia entre el precio de venta y el costo de adquisición de los bienes, y no obstante ello, los contribuyentes deben calcular el impuesto teniendo como base gravable el ingreso bruto.

1.2.2. A partir de esta consideración general, los accionantes formulan las acusaciones en contra de los preceptos demandados, argumentando que estas normas, al fijar una base gravable especial para ciertas actividades económicas, excluyó otras por ser equiparables a aquellas que sí hacen parte de la salvedad legal, debían estar comprendidas en esta última. A su juicio, entonces, se configura una omisión legislativa relativa que debe ser enmendada por el juez constitucional.

Dentro de este repertorio de excepciones cuyo alcance restrictivo es inconstitucional, se encuentran las siguientes: (i) en primer lugar, el parágrafo segundo del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece la salvedad para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, determinando que estos agentes económicos liquidan el impuesto a partir del promedio mensual de ingresos brutos que se perciben bajo la forma de comisiones y honorarios que reciben para sí; con ello, se excluyen los costos que se trasladan a terceros y los costos que están destinados al cumplimiento de obligaciones con tales terceros; (ii) en segundo lugar, el parágrafo tercero del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 fija una base gravable especial para los distribuidores de derivados del petróleo, ya que la liquidación del impuesto se efectúa sobre el margen bruto de comercialización de los combustibles que fija del Ministerio de Minas y Energía, que corresponde a la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de enajenación; (iii) por su parte, el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 contempla una base gravable especial para los vendedores de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la

modalidad de prepago, que corresponde a la diferencia entre el precio de venta de los medios de pago y su costo de adquisición.

Aunque en principio el establecimiento de bases gravables especiales que atiendan a la capacidad económica de los contribuyentes es constitucionalmente válida, el legislador falló al no extender esta excepciones a quienes se encuentran en la misma condición o posición económica y jurídica de aquellos, como ocurre, justamente, con la totalidad de agentes de intermediación comercial que operan al amparo de contratos de distribución comercial, concesión mercantil o compra para la reventa.

1.2.3. Así las cosas, los elementos constitutivos de la omisión legislativa relativa alegada por los accionantes serían los siguientes:

(i) Primero, existen unas disposiciones legales respecto de las cuales se predica la omisión, a saber el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, y los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la ley 14 de 1983. Se trata de normas que contemplan bases gravables especiales para la liquidación del impuesto de industria y comercio para ciertos agentes y actividades económicas (servicios de telecomunicaciones, agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y de seguros, y distribuidores de derivados del petróleo), pero que implícitamente excluyen a otros que se encuentran en su misma posición económica, como ocurre con las operaciones de reventa de bienes bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

(ii) Segundo, los preceptos anteriores excluyen de sus consecuencias jurídicas hipótesis asimilables a las que sí se encuentran previstas en ellos.

En efecto, las bases gravables especiales fueron otorgadas en consideración a que la capacidad de pago del contribuyente está representada por la diferencia entre el costo de adquisición de los productos objeto de la distribución o comercialización, y el precio de venta de los mismos, y en consideración a que siempre existe un tercero que mantiene un interés jurídico y económico sobre los ingresos que se obtienen por la operación económica objeto del gravamen. Estas circunstancias en virtud de las cuales el legislador optó por establecer una base gravable especial también se encuentran presentes en todas las actividades de intermediación comercial que se ejecutan en desarrollo de contratos de distribución, concesión o compra para la reventa. En todas estas hipótesis, los ingresos

percibidos por los contribuyentes se destinan, en una parte significativa, al pago que corresponde a los proveedores de los bienes y servicios ofrecidos, y no al mismo agente que participa en la cadena de distribución.

(iii) Tercero, la exclusión normativa provoca una situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos, que implica la vulneración del principio de equidad tributaria y de la prohibición de confiscatoriedad de los tributos.

En efecto, como los grupos excluidos se encuentran en la misma posición económica y jurídica de los grupos que fueron exceptuados de la regla general que fija como base gravable del ICA la renta bruta, el trato desigual provoca la vulneración de los principios de igualdad y de equidad tributaria, la cual debe ser enmendada directamente por el juez constitucional. De hecho, la Corte Constitucional ha declarado la inexecutable o la constitucionalidad condicionada de preceptos legales que establecen un trato diferenciado injustificado entre contribuyentes que se encuentran en la misma posición jurídica y económica, tal como se determinó en las sentencias C-349 de 1995[3], C-183 de 1998[4] y C-748 de 2009[5]. Con tales precedentes, resulta claro que cuando una actividad económica es objeto de un tratamiento exceptivo y más favorable, y otra actividad es materialmente equivalente pero carece de dicha ventaja, la diferenciación normativa vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria, y debe ser enmendada por el juez constitucional.

Asimismo, la consagración de una base gravable especial en los términos restrictivos referidos anteriormente tiene un efecto confiscatorio, porque se torna excesivamente onerosa para quienes deben tributar sobre sus ingresos brutos y no sobre sus utilidades, cuando la diferencia entre una y otra variable es significativa.

(iv) Cuarto, existen mandatos constitucionales específicos que obligan al legislador a incluir en el precepto demandado el elemento normativo excluido tácitamente: el mandato de igualdad contemplado en el artículo 13 C.P., el deber de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado con arreglo a los principios de justicia y equidad previsto en el artículo 95.9 de la C.P., los principios que rigen la actividad legislativa en materia fiscal, a saber, equidad, progresividad y eficiencia, consagrados en el artículo 363 superior, y el deber de promover y respetar la actividad económica y la libre competencia, previsto en el

artículo 333 de la C.P.

### 1.3. Solicitud

De acuerdo con el análisis precedente, los accionantes solicitan, como pretensión principal, que se declare la constitucionalidad condicionada del artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que la base gravable allí contemplada para el impuesto de industria y comercio, se extiende a las actividades desarrolladas por los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa. Y como pretensión subsidiaria, se solicita la constitucionalidad condicionada de los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en el sentido de que la base gravable especial allí prevista es aplicable a las actividades desarrolladas por los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

## 2. Trámite procesal

Mediante auto del día 3 de febrero de 2016, el magistrado sustanciador admitió la demanda, y en consecuencia ordenó:

- Correr traslado de la demanda al Procurador General de la Nación.
- Fijar en lista la disposición acusada, con el objeto de que fuese impugnada o defendida por cualquier ciudadano.
- Comunicar de la iniciación del proceso a la Presidencia de la República, a la Presidencia del Congreso, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN.
- Invitar a participar dentro del proceso a las siguientes instituciones: (i) a los decanos de las facultades de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, Externado de Colombia, de la Sabana, Libre y de los Andes; (ii) al Instituto Colombiano de Derecho Tributario; (iii) al Centro de Estudios Tributarios de Antioquia; (iv) al Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

## 2. Intervenciones

## 2.1. Intervenciones que solicitan un fallo inhibitorio (Ministerio de Hacienda)

2.1.1. Aunque el Ministerio de Hacienda no solicita expresamente a esta Corporación que se abstenga de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del precepto impugnado, sí expone las razones de la ineptitud sustantiva de la demanda, cuyo efecto jurídico es justamente un fallo inhibitorio.

2.1.2. Para justificar su posición, la referida entidad sostiene que la demanda adolece de tres tipos de deficiencias: (i) En primer lugar, el escrito de acusación no habría explicado las razones de la incompatibilidad entre la norma atacada y el ordenamiento superior sino que, por el contrario, únicamente afirma la existencia de una oposición normativa que no se precisa: “los cargos bajo estudio no cumplen con los [requisitos] toda vez que los demandantes no establecen ni demuestran cómo el precepto legal se constituye en un concepto de violación de las disposiciones constitucionales supuestamente vulneradas. Los demandantes (...) simplemente se limitan a indicar en su escrito que el establecimiento por parte del legislador de una base gravable especial para determinar el impuesto de industria y comercio vulnera el principio de igualdad y los fines esenciales del Estado, sin establecer los elementos que lleven a la conclusión de que la supuesta violación se presenta”; (ii) En segundo lugar, la acusación se habría amparado en una consideración aislada de la base gravable del impuesto de industria y comercio, sin tener en cuenta los demás elementos que configuran el referido tributo, y que eran decisivos para valorar la infracción de los principios de equidad, igualdad y progresividad; (iii) finalmente, la presunta oposición que se alega en la demanda no habría correspondido a una confrontación entre las disposiciones impugnadas y el texto constitucional, sino a un cotejo entre el contenido que se atribuye de manera injustificada y subjetiva a la preceptiva legal atacada y al ordenamiento superior.

2.1.3. De este modo, el demandante no habría suministrado los elementos de juicio elementales para la estructuración del juicio de validez propuesto en el escrito de acusación.

2.2. Intervenciones que solicitan la declaratoria de exequibilidad del precepto impugnado (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo[6], Universidad Externado de Colombia[7], Ministerio de Hacienda[8], Instituto Colombiano de Estudios Fiscales[9], Instituto

2.2.1. Los referidos intervinientes estiman que las reglas legales que se abstienen de extender la base gravable especial del impuesto de industria y comercio a las actividades de intermediación comercial que operan bajo la modalidad de contratos de distribución, concesión o compra para la reventa, no contravienen los principios de igualdad, equidad, progresividad y eficiencia, por las razones que se indican a continuación.

2.2.2. El primer grupo de argumentos en defensa de esta posición apunta a demostrar que las acusaciones de la demanda parten de un entendimiento manifiestamente inadecuado del impuesto de industria y comercio, así como de las normas que fijan la base gravable del mismo. Existirían tres tipos de yerros hermenéuticos.

2.2.2.1. La primera deficiencia interpretativa se presentaría porque el actor habría confundido la naturaleza jurídica del impuesto de industria y comercio, aplicándole las categorías conceptuales de otros impuestos, como el impuesto a la renta, y a partir de este yerro habría concluido erróneamente que la base gravable del tributo deberían ser las utilidades y no los ingresos brutos.

En efecto, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la realización de actividades comerciales o industriales o la prestación de servicios, de modo que, en consecuencia con ello, la base gravable debe ser, no la utilidad obtenida en ejercicio de tales actividades, sino los ingresos brutos generados con ocasión de ellas. En este orden de ideas, los cargos de la demanda y las pretensiones de los accionantes parten de una equivocación conceptual sobre la naturaleza y alcance del referido tributo, y de una errada asimilación del mismo con otros cuyo hecho generador sí es la percepción de utilidades, tal como ocurre con el impuesto a la renta[11].

2.2.2.2. Asimismo, los cargos de la demanda habrían partido de un entendimiento inadecuado de las normas que fijan la base gravable del impuesto de industria y comercio, como quiera que el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece que esta se encuentra integrada por los ingresos propios, ingresos que según la propia jurisprudencia del Consejo de Estado corresponden a los percibidos por el contribuyente para sí mismo, excluyendo, por tanto, aquellos valores que deben ser entregados a terceros en virtud del esquema

negocial.

Es así como en la sentencia del Consejo de Estado del día 25 de abril de 1997[12] se sostuvo que “la expresión ‘ingresos percibidos’, como se dijo en la sentencia del 2 de julio de 1993 (...) está referida obviamente a los ingresos propios, realmente percibidos por el sujeto pasivo, por lo que, los ingresos percibidos para terceros no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, sino que deben ser gravados en cabeza de su beneficiario en el evento de constituir un ingreso proveniente del ejercicio de una actividad generadora del impuesto”.

El accionante asume, en cambio, que la base gravable se encuentra integrada por todos los ingresos obtenidos en desarrollo de las actividades comerciales e industriales, sin sustraer de los mismos aquellos valores que deben ser destinados a terceros, y a partir de esta falsa premisa construye sus acusaciones sobre la presunta afectación de los principios de equidad, progresividad y eficiencia[13].

2.2.2.3. Además, existiría una tercera falencia interpretativa, en la medida en que el accionante asumió equivocadamente que los destinatarios de la base gravable especial para el impuesto de industria y comercio son únicamente los previstos en los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012.

Asimismo, tampoco es cierto que las únicas bases gravables especiales del impuesto de industria y comercio son las previstas en las normas demandadas, cuando en realidad existen muchas otras que debieron ser consideradas para luego determinar si se transgredieron los principios de equidad, igualdad y progresividad. Por ejemplo, el artículo 207 del Decreto 1333 de 1986 establece reglas especiales en relación con la actividad bancaria, el artículo 53 de la Ley 863 de 2003 en relación con la actividad de las cooperativas de trabajo asociado, el artículo 31 del decreto 1430 de 2010 en relación con la actividad de las empresas de servicios temporales, y el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 en relación con los servicios integrales de aseo y cafetería y de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales autorizados por el Ministerio de Trabajo, y de los servicios suministrados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado vigilados por la Superintendencia de Economía Solidaria

Y de este modo, entonces, en todo este amplio catálogo de hipótesis la base gravable se encuentra constituida por el ingreso propio generado por quien desarrolla la actividad, mientras que los ingresos destinados a tercero se encuentran gravados en cabeza de dicho sujeto: “En todos estos casos la totalidad del dinero percibido no siempre corresponde a ingresos y, mucho menos, a lo generado como fruto de las actividades ordinarias del sujeto pasivo del tributo. Por esta razón, se estableció por la ley que la base gravable de las actividades como las mencionadas sea el ingreso propio y no la utilidad, como lo señalan los demandantes”[15].

2.2.3. Un segundo tipo de críticas señala que en el proceso no desvirtuó que el legislador actuó dentro del margen de configuración normativa que le otorgó el constituyente para fijar la política tributaria. En efecto, como en principio el Congreso se encuentra habilitado para fijar bases gravables diferenciales a partir de criterios de razonabilidad, correspondía al actor demostrar por qué todas las actividades de intermediación debían estar sujetas a la base gravable especial determinada en los preceptos demandados. Sin embargo, el actor no efectuó este ejercicio explicativo, y únicamente sostuvo que el tratamiento tributario de las actividades de intermediación debía ser equivalente al previsto en las normas demandadas, pero sin aportar las razones que demostrarían la equivalencia en las condiciones de unas y otras actividades económicas[16].

De este modo, entonces, la medida legislativa atacada se encuadra dentro del amplio margen de configuración normativa que el constituyente le otorgó al Congreso para fijar la política tributaria del Estado, tal como lo ha reiterado esta Corporación en múltiples fallos, y particularmente en la sentencia C-615 de 2013[17]. Esta libertad le permite al legislador incluso establecer reglas tributarias diferenciales, sin que de la sola diferenciación normativa se pueda presumir la inconstitucionalidad. Partiendo de la base de que el Congreso se encontraba habilitado para establecer una base gravable especial por razones de conveniencia, se estableció una regla de este tipo en aquellos escenarios en los que el dinero percibido por una actividad económica no corresponde siempre a los ingresos propios[18].

2.2.4. En tercer lugar, se argumenta que el carácter restrictivo de la regla exceptiva que establece una base gravable especial para el impuesto de industria y comercio,

obedece a las particularidades de los sectores económicos allí previstos[19].

En efecto, “en las [referidas] actividades existen porcentajes de participación en el ingreso de quien desarrolla la actividad, ya que un porcentaje directo ingresa al patrimonio de quien realiza la actividad y parte de este ingreso recae en cabeza del tercero vinculado mediante el tipo contractual”[20].

2.2.4.1. En el caso de la compra venta de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago, los titulares de la plataforma que comercializa los servicios son intermediadores entre el operador de telefonía celular y los usuarios del servicio, y normalmente la remuneración se establece en la forma de descuentos en la compra del servicio, descuento que a su vez permite obtener un beneficio económico al momento de la reventa. Este esquema comercial corresponde, en estricto sentido, a una mezcla de un contrato de promoción comercial con el contrato de distribución. La especificidad de este esquema no se encuentra presente necesariamente en todas las operaciones y actividades económicas que el accionante reclama, es decir, en todos los contratos de distribución, concesión o compra venta para la reventa, por lo cual, el alcance que el legislador le dio a la base gravable especial se encuentra amparada por la libertad de configuración legislativa[21].

2.2.4.2. Con respecto a las actividades desplegadas por las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, se aclara que la diferenciación normativa atacada se ampara en las especificidades de los esquemas de negociación que subyacen a las actividades contempladas y excluidas de la base gravable especial.

En efecto, la diferenciación normativa se presenta porque existen dos formas negociales posibles de intermediación: (i) por un lado, es posible que el contribuyente adquiera los bienes para enajenarlos posteriormente; en este caso el beneficio obtenido está representado por la diferencia entre el precio de compra y el de reventa; en este escenario, la base gravable está constituida por los ingresos que se perciben como contraprestación de la operación de enajenación y es la misma prevista para los demás contribuyentes que ejercen la actividad comercial; (ii) por otro lado, es posible que el contribuyente no adquiera la mercancía y que su intervención sea para poner en contacto al vendedor y al comprador,

de modo que la remuneración que recibe se establece en función de dicha gestión, y normalmente corresponde a un porcentaje del valor de lo vendido; en esta segunda hipótesis la base gravable es igual a la establecida para los comerciantes que reciben comisiones, participaciones, honorarios y retribuciones equivalentes.

Nuevamente, el establecimiento de una base gravable especial para estas actividades económicas, no extensible a las demás labores de intermediación, no resulta contrario a los principios de equidad, igualdad y progresividad. En efecto, en el caso de las personas que enajenan mercancías en cumplimiento de las obligaciones pactadas, no solo en los contratos de distribución, concesión o compra para la reventa a los que aluden los demandantes, sino en todos aquellos que operan bajo la misma dinámica, la base gravable se fija sobre los ingresos brutos porque no se recibe una comisión propiamente dicha, sino de lucrarse de la diferencia entre el precio de compra y el de venta. Por el contrario, en el caso de la promoción de mercancías ajenas, normalmente la remuneración se recibe en la forma de una comisión o un porcentaje sobre el precio de venta.

De este modo, existe una diferencia significativa entre ambos tipos de operaciones económicas: “en el primer caso, la diferencia es muy superior, habida cuenta que deberá cubrir los costos del producto y los gastos de la actividad. La remuneración de los gestores de la promoción de los bienes de un tercero, por el contrario, es cuantitativamente menor, porque no remunera el costo de la mercancía, ni las demás erogaciones relacionadas con la venta del producto”.

En este orden de ideas, la diferencia en la naturaleza de la operación económica justifica la diferenciación normativa, por lo que la acusación sobre la afectación de los principios de igualdad y de equidad, carece de sustento. Y por este mismo motivo, de acceder a las pretensiones de la demanda y extender la base gravable especial a todas las operaciones económicas a las que apuntan los accionantes, se generaría una situación de inequidad entre estos sujetos y los demás contribuyentes dedicados a la actividad comercial que supone la compra y venta de mercancía, pues en estos casos la base gravable se determina sobre los ingresos brutos y tienen un margen de utilidad superior al de los comisionistas[22].

2.2.4.3. Con respecto a los distribuidores de derivados del petróleo[23], el

establecimiento de una base gravable especial responde a las particularidades económicas del correspondiente sector[24].

En efecto, aunque la distribución de derivados del combustible opera bajo el mismo esquema de la compra para la reventa, de modo que en principio existe una similitud en el modus operandi en este negocio frente a las demás actividades comerciales que no cuentan con una base gravable especial, en realidad existen particularidades en ese mercado que justifican el tratamiento especial.

Primero, esta distribución es objeto de un control gubernamental de precios, debido a su importancia económica y social. Es así como la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo es calificada por el artículo 1 de la Ley 39 de 1987 como un servicio público[25], por tratarse de una actividad asociada a la finalidad social del Estado; por su parte, el artículo 212 del Código de Petróleos establece que el transporte y la distribución del petróleo y sus derivados constituye un servicio público y que, por ende, el ejercicio de esta actividad debe sujetarse a la reglamentación gubernamental, para preservar el interés general; en el mismo sentido se encuentran el artículo 1 de la Ley 26 de 1989 y el Plan Nacional de Desarrollo contenido en la Ley 1753 de 2014.

En este contexto, el precio de venta de los combustibles obedece a los valores de referencia fijados mensualmente por el Ministerio de Minas y Energía, los cuales, a su vez, se encuentran determinados, entre otras cosas, por el comportamiento de los precios internacionales del producto. Así, los refinadores e importadores deben vender al distribuidor mayorista según el precio de referencia indicado por el Ministerio de Minas y Energía, y la cadena de comercialización posterior se conforma según los márgenes establecidos por el ente regulador para los distribuidores, según un esquema de libertad regulada o de libertad vigilada, en función de la zona del país donde se materialice la cadena de distribución.

Lo anterior significa que los distribuidores de combustibles derivados del petróleo no tienen la libertad de los comerciantes para estructurar el negocio, porque las variables básicas del negocio como los precios de venta y el margen de ganancia se encuentran determinadas directamente por el gobierno nacional. Por su parte, estas limitaciones no se encuentran presentes, de manera general, en los demás negocios de intermediación como vehículos,

cosméticos, licores, prendas de vestir, electrodomésticos y semejantes. Esta desigualdad en las reglas para el ejercicio de la actividad económica, por su parte, justifica el establecimiento de reglas tributarias especiales, y apunta, justamente, a materializar los principios de equidad y justicia tributaria. Antes por el contrario, si se accediese a las pretensiones de la demanda y se extendiera la base gravable especial a todas las actividades de intermediación, se provocaría una situación de desigualdad entre quienes comercializan combustibles y quienes comercializan los demás bienes y servicios.

En este orden de ideas, la presunta omisión del legislador obedeció, no a un descuido del Congreso sino a la decisión deliberada de este de fijar reglas tributarias especiales para este sector económico, como lo corrobora el hecho de que el artículo 2 del Decreto 3070 de 1983 determina que los distribuidores de combustibles que ejerzan paralelamente otra actividad económica, deben tributar por ellas según la base gravable general establecida en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983[26].

De otro lado, las acusaciones de la demanda parten de una confusión conceptual al equiparar el margen bruto de comercialización de los combustibles que fija el Ministerio de Minas y Energía, con la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de enajenación como base gravable especial para determinar el ICA de los distribuidores de derivados del petróleo, ya que en realidad estos contribuyentes no tributan sobre la referida diferencia sino sobre la cifra específica que legalmente se establece como margen bruto, cuando el contribuyente se encuentra dentro del régimen de libertad regulada. Por el contrario, cuando se encuentra dentro del régimen de libertad vigilada y el distribuidor puede determinar autónomamente el margen de comercialización, eventualmente podría justificarse la tributación sobre la base gravable ordinaria y no especial; pero incluso en esta hipótesis específica persiste un factor de desigualdad entre este sector económico y los demás que se dedican a la intermediación de bienes, como quiera que en todo caso existe un precio de referencia para la venta de combustible[27].

Finalmente, debe tenerse en cuenta que para este sector económico existen unas tarifas diferenciales más gravosas y unas cargas tributarias especiales que afectan la ganancia del distribuidor, y sobre la cual se debe calcular el impuesto de industria y comercio[28]. De este modo, la base gravable especial prevista, no en la Ley 14 de 1983 sino en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, responde a la necesidad de hacer frente a las altas cargas

impositivas que existen para los combustibles, pues de lo contrario, se configuraría una especie de doble tributación[29].

En definitiva, entonces, el establecimiento de una base gravable especial para este sector persigue un fin constitucionalmente relevante, como es, en primer lugar, que la actividad sea económicamente sostenible para garantizar el suministro de combustibles a la comunidad, y en segundo lugar, corregir la desigualdad tributaria que opera en contra de dicho sector, que cuenta con márgenes de utilidad potencialmente menores, y cuya tributación excesiva puede generar un efecto confiscatorio: “De este modo, se observa una clara justificación en términos de razonabilidad, justicia y equidad tributaria en el tratamiento otorgado a los distribuidores derivados del petróleo, para que la base gravable especial del ICA establecida en el párrafo 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 opere frente a la actividad comercial allí descrita, sin que deba extenderse tal tratamiento a los demás intermediarios comerciales de bienes, según sugieren los demandantes, puesto que ello si generaría una clara desigualdad tributaria entre los diversos sujetos pasivos del tributo que, en general, desarrollan diferentes tipos de negocios de intermediación comercial”.

2.2.5. Y finalmente, se advierte que a pesar de que en la demanda se sostiene que la pretensión apunta únicamente a que se extienda el alcance de unos preceptos legales que fijan una base gravable especial, en realidad el efecto jurídico de la misma es la alteración por vía judicial de un elemento estructural del referido tributo para que por esta vía se establezca como regla general lo que hoy en día son excepciones puntuales: “Muy a pesar de que los demandantes señalen que su interés no es atacar de forma integral el impuesto de industria y comercio, y menos su base gravable, la configuración de los efectos pretendidos hace pensar otra cosa, pues si bien es cierto que el Congreso de la República como órgano competente para regular todos o algunos de los elementos del tributo, atendiendo al principio de libre configuración legislativa decidió que la base gravable del impuesto la configurara la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el período, el demandante incluye a la totalidad de actividades que de forma expresa no tienen una base gravable especial (...) lo cual [implica] atentar directamente contra la estructura del impuesto, ya que no solo afectaría una base gravable especial, sino que atentaría contra la definición global de base gravable y hecho generador del impuesto de industria y comercio”[30].

2.3. Intervenciones que solicitan la declaratoria de constitucionalidad condicionada (María Magdalena Márquez y Grupo de Acciones Públicas de la Pontificia Universidad Javeriana)

2.3.1. El Grupo de Acciones Públicas de la Pontificia Universidad Javeriana reiteró los planteamientos de la demanda de inconstitucionalidad, en los mismos términos del escrito de acusación.

2.3.2. Por su parte, la ciudadana María Magdalena Márquez considera que aunque la base gravable especial del impuesto de industria y comercio prevista para la venta de servicios de telecomunicaciones y para la distribución de combustibles se encuentra justificada constitucionalmente, su alcance restrictivo implica una violación de los principios constitucionales, porque no se extendió a otras hipótesis análogas desde el punto de vista fáctico y jurídico a aquellas que sí se encuentran previstas en la ley tributaria, y en especial, a las operaciones de intermediación comercial. A su juicio, este tratamiento diferencial para situaciones equivalentes vulnera los principios de igualdad, de equidad y de progresividad, y consecuentemente la libertad de trabajo y de oficio de los contribuyentes que no tienen derecho a la base gravable especial, por lo que el juez constitucional debe enmendar el déficit legislativo ampliando el alcance de las bases gravables especiales del referido impuesto a aquellas hipótesis que son asimilables a las contempladas en la ley.

Para justificar su posición, la ciudadana presenta tres tipos de consideraciones: (i) en primer lugar, se indican las razones por las que el establecimiento de una base gravable especial tiene fundamento constitucional, y las razones por las que el referido tratamiento diferencial responde a las particularidades de los esquemas negociales allí previstos; (ii) en segundo lugar, se señalan las razones por las que el régimen especial para los servicios de telecomunicaciones y para la distribución de combustibles debería hacerse extensivo a las operaciones de intermediación en general, y las razones por las que, en consecuencia, el alcance restrictivo de la norma demandada envuelve vulneración del ordenamiento superior; (iii) finalmente, se señala la solución que debe dar el juez constitucional a esta problemática.

2.3.3. Así, de una parte, la interviniente explica las razones por las que el legislador se encontraba habilitado para establecer un régimen tributario especial en relación con las bases gravables del impuesto de industria y comercio, para las operaciones de venta de

servicios de telecomunicaciones en la modalidad prepago, y en las operaciones de distribución de combustibles.

A juicio de la ciudadana, esta regla responde a las particularidades de los esquemas negociales de intermediación. En efecto, como en este mercado el margen de utilidad es tan bajo, y como la rentabilidad de los negocios depende más bien de los altos volúmenes de transacciones, la aplicación de la base gravable general del impuesto de industria y comercio, es decir, en función de la renta bruta y no en función de la utilidad, unido al actual sistema tarifario, haría inviable este tipo de transacciones desde el punto de vista económico. De este modo, entonces, la consagración de una base gravable especial para este tipo de operaciones económicas es plenamente consistente con la naturaleza de este mercado, y no implica ninguna infracción al ordenamiento superior: “quienes distribuyen combustibles o medios de pago de servicios de telecomunicaciones se encuentran sometidos al impuesto de industria, comercio y avisos sobre el margen obtenido en la comercialización de sus respectivos productos. Es apenas lógico que el legislador promulgue bases gravables especiales dado que, frente a un ICA cuya tarifa promedio podría estar en un 1% sobre el ingreso bruto, nadie tendría interés en comercializar productos cuyo margen de utilidad se destinaría en todo o en gran parte para atender el pago del impuesto”.

2.3.4. No obstante lo anterior, la normativa legal es deficitaria en la medida en que omite extender esta regla especial a todas aquellas actividades económicas que son asimilables a la de prestación del servicio de telecomunicaciones en la modalidad pre-pago o a la de distribución de combustibles.

En efecto, si la razón para fijar una base grave especial es que las referidas actividades corresponden a operaciones de intermediación, en las que en razón de esta intermediación el margen de utilidad es ostensiblemente bajo, el legislador se encontraba constitucionalmente obligado, en virtud de los principios de igualdad, de equidad y de progresividad, a extender esta regla a todas las actividades de intermediación: “El reparo a la norma recae en que la base gravable especial solo aplica para determinados sujetos, con exclusión de otros que se sitúan en idénticas condiciones fácticas y jurídicas (...). El problema mayúsculo radica en que los distribuidores de combustibles y de tarjetas prepago no son los únicos que tienen márgenes reducidos y que se encuentran en condición de

intermediarios. No existe fundamento, argumento o análisis alguno en los antecedentes de las normas demandadas que justifique por qué la situación particular de estos distribuidores difiere de la de los demás distribuidores de bienes que se encuentran en la cadena de intermediación mercantil”.

Para ilustrar esta problemática, la interviniente se refiere específicamente a la situación de los distribuidores de insumos agrícolas en el país. En este sentido, se sostiene que como estos productos no cuentan con una base gravable especial, el impuesto de ICA y las retenciones en la fuente resultan ser superiores al margen de utilidad efectivamente obtenido, por lo cual, el efecto de la norma es que los correspondientes insumos únicamente pueden ser distribuidos por los mismos productores o fabricantes, porque su comercialización por otros canales resulta económicamente inviable, en virtud de la norma aludida: “al no contar con una base gravable especial como distribuidora de insumos agrícolas, me he visto obligada a no poder vender ciertos productos en los cuales el ICA y las retenciones en la fuente que se aplicarían resultan superiores al margen que obtendría en la venta de estos bienes. Esto ha llevado a que ciertos productos sólo puedan ser comercializados de manera directa por el propio fabricante, quebrantándose abiertamente el derecho a la libertad de empresa y el principio de neutralidad tributaria”. En definitiva, al paso que la ley tributaria creó una base gravable especial para los impuestos territoriales para los distribuidores de medios de pago del servicio de telefonía celular, al mismo tiempo excluyó de manera caprichosa al resto de agentes que actúan mediante contratos de distribución, concesión y compra para la reventa, a pesar de que en todos estos casos se opera con márgenes reducidos de utilidad.

2.3.5. Ahora bien. Aunque en principio el legislador se encuentra facultado para crear estímulos fiscales, la validez de los mismos depende que su otorgamiento persiga propósitos constitucionalmente relevantes, como el fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, o el incremento en la inversión en sectores con una alta potencialidad de generación de empleo. En este caso, sin embargo, no existió ninguna razón semejante que justificase el carácter restrictivo de la medida legislativa, y por el contrario, existen actividades y grupos económicos que en virtud de la situación de vulnerabilidad de quien la ejerce o de su importancia social, deberían contar con mayor razón, con la base gravable diferencial, tal como ocurre con las madres cabeza de familia que se dedican a la reventa de bienes en los

mercados multinivel o a las ventas por catálogo.

De este modo, se genera una grave inequidad entre las personas que se dedican a la distribución o reventa de bienes comunes, y las que se dedican a la comercialización de los servicios de telecomunicaciones en la modalidad de prepago: “si, por ejemplo, una madre cabeza de familia deriva su sustento vital de la venta por catálogo de bienes cosméticos cuyo costo de adquisición es de \$100.000.000 y el precio de venta es de \$120.000.000, la base gravable del ICA será de \$120.000.000. Si ese mismo contribuyente accediera al mercado de reventa de medios de pago de servicios de telefonía celular, la base imponible se reduciría de forma drástica a los \$20.000.000”.

Aún más, en el debate legislativo que precedió a la Ley 1607 de 2012 no se dio cuenta de las razones que justificarían circunscribir la base gravable especial de los impuestos territoriales a las referidas actividades económicas, pese a que estas actividades son equivalentes, desde el punto de vista jurídico y empírico, a las que no cuentan con esta base diferencial.

2.3.6. Finalmente, la interviniente aclara que la solución al déficit legal no puede ser la declaratoria de inexecutable de la medida legislativa, sino un condicionamiento para que dentro de la misma queden comprendidas las actividades desarrolladas por los demás intermediarios comerciales que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

3.1. Mediante concepto rendido el día 17 de marzo de 2016, la Procuraduría General de la Nación solicita un fallo inhibitorio por ineptitud sustantiva de la demanda, derivada de dos tipos de falencias: la falta de indicación de los elementos constitutivos de la vulneración, y la existencia de una pretensión cuyo efecto jurídico es incompatible con la naturaleza del control constitucional efectuado por esta Corporación.

3.2. En cuanto a la primera de estas falencias, la demanda habría omitido las siguientes explicaciones:

3.2.1. De un lado, no se indicaron las razones por las que las actividades económicas que fueron excluidas de la base gravable especial debían tener el mismo tratamiento tributario de aquellas otras que se encuentran previstas en la norma

demandada, y tampoco demuestran la inexistencia de una justificación constitucional de la diferenciación normativa. De hecho, de lo cargos de la demanda resulta imposible determinar que las actividades beneficiadas con una base gravable especial sean equiparables a la totalidad de las que se desarrollan en el marco de los contratos de distribución comercial, concesión mercantil o compra para la reventa.

3.2.2. En segundo lugar, en la medida en que toda actividad gravada con el impuesto de industria y comercio tiene por objeto la generación de utilidades, bien sea por la fabricación o comercialización de bienes o servicios, en los términos del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, tiene pleno sentido que el referido impuesto se liquide sobre el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, según lo establece el artículo 33 de la misma ley. En un escenario semejante, correspondía a los actores indicar las razones por las que debía acogerse un criterio distinto en las actividades señaladas por ellos. No obstante, los accionantes no proporcionan ninguna explicación en este sentido.

3.2.3. Finalmente, en la demanda no se señalaron las razones en que se amparó el legislador para establecer un base gravable diferencial para las actividades allí comprendidas, y justamente, la determinación de estas razones era la base para determinar si la exclusión normativa era contrario a los principios constitucionales.

3.3. El segundo déficit de la demanda consiste en que la pretensión de los accionantes apunta a modificar la estructura impositiva del impuesto de industria y comercio, ya que en últimas, a lo que aspiran los accionantes es a que el ICA se estructure de manera general, no en función de los ingresos brutos, sino en función de la utilidad. Y una alteración en los elementos estructurales del impuesto de industria y comercio es una decisión que no corresponde al juez constitucional sino al legislador.

3.4. Así pues, en la medida en que el legislador no ofreció los elementos de juicio para realizar el juicio de constitucionalidad, y en la medida en que la pretensión del demandante es inconsistente con la naturaleza de la acción de inconstitucionalidad, se solicita un fallo inhibitorio.

## II. CONSIDERACIONES

### 1. Competencia

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241.4 de la Carta Política, esta Corporación es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de los textos demandados, como quiera que se trata de enunciados contenidos en una ley.

## 2. Asuntos a resolver

De acuerdo con los antecedentes expuestos, la Corte debe resolver los siguientes asuntos:

En primer lugar, debe establecerse la viabilidad del pronunciamiento judicial, ya que algunos de los intervinientes y la Procuraduría General de la Nación estiman que la demanda tiene varias deficiencias que impedirían la estructuración del juicio de constitucionalidad propuesto en el escrito de acusación, así: (i) por un lado, no se habrían indicado las razones de la incompatibilidad entre la normatividad impugnada y el ordenamiento superior, sino que únicamente habrían afirmado la existencia de una oposición normativa, sin precisar el sentido de la oposición; así por ejemplo, no se señalaron las razones por las que las actividades presuntamente excluidas de la base gravable especial eran equiparables a las previstas en las normas acusadas, ni tampoco se tuvieron en consideración los motivos que llevaron al legislador a fijar un régimen especial con el alcance que ahora se pretende controvertir; (ii) segundo, la acusación se habría amparado en una consideración aislada de las reglas que fijan la base gravable del impuesto de industria y comercio, pero sin tener en cuenta los demás elementos que configuran el referido tributo, y sin los cuales no es posible valorar la preceptiva demandada y determinar la vulneración de los principios de igualdad, equidad y progresividad; (iii) tercero, los cargos de la demanda habrían partido de un entendimiento irrazonable de la legislación tributaria y del ordenamiento superior; (iv) y finalmente, la pretensión de los accionantes sería incompatible con la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad, en la medida en que se pretende convertir en regla general lo que hoy en día constituye únicamente una excepción, en contravía de la naturaleza y objeto del control constitucional.

En segundo lugar, en caso de que se dé una respuesta afirmativa al interrogante anterior, se debería establecer la constitucionalidad de los preceptos acusados, a la luz de los cargos de la demanda, determinando si la circunstancia de que las bases gravables especiales previstas en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 y en los parágrafos 2 y 3 del

artículo 33 de la Ley 14 de 1983 para la compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago; para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, y para la distribución de derivados del petróleo, no sea extensible a las demás actividades de intermediación comercial, vulnera los principios de equidad, eficiencia y progresividad, por tratarse de actividades asimilables a aquellas otras que sí se encuentran previstas en las reglas exceptivas.

### 3. Aptitud de la demanda

3.1. Tal como se explicó en los acápites precedentes, en el auto admisorio de la demanda el magistrado sustanciador efectuó una valoración provisional del escrito de acusación, concluyendo que, en principio, los cargos de la demanda eran susceptibles de ser valorados en el escenario del control abstracto de constitucionalidad. No obstante, algunos intervinientes y la Procuraduría General de la Nación estiman que por los términos en que fue propuesta la demanda, resulta inviable un pronunciamiento de fondo. A su juicio, los actores no suministraron los elementos de juicio para la confrontación normativa, al no precisarse el sentido de la incompatibilidad entre las disposiciones acusadas y la Constitución, ni las razones por las que las actividades económicas excluidas debían tener el mismo tratamiento jurídico de las previstas en las normas impugnadas; además, la pretensión de los demandantes sería inconsistente con el tipo de decisiones que se adopta en el marco del control abstracto de constitucionalidad, en cuanto apunta a desnaturalizar el tributo como tal, por vía de eliminar sus elementos estructurales y convertir en regla general lo que hoy en día es tan solo una excepción.

Pasa la Corte a valorar estos señalamientos, a efectos de determinar si los cargos de la demanda admiten un análisis y un pronunciamiento de fondo.

3.2. Teniendo en cuenta que la acción de inconstitucionalidad es una acción pública que apunta a garantizar la supremacía del texto superior dentro del ordenamiento jurídico, esta Corporación ha entendido, por un lado, que el control constitucional se debe activar siempre que el escrito de acusación suministre los elementos estructurales del juicio de validez, así estos elementos se encuentren desarticulados en la correspondiente demanda, y sin que se requiera un particular grado de sofisticación en la formulación de los cargos, y por otro, que

el juez constitucional no puede subsanar unilateralmente las deficiencias de la demanda, cuando el escrito no logra precisar el objeto de la litis, pues ello implicaría un desconocimiento del debido proceso constitucional, que en últimas deviene en una erosión de la supremacía del ordenamiento superior. De este modo, el criterio para valorar la aptitud de las demandas de inconstitucionalidad, es que a partir de ellas se puedan identificar los elementos estructurales de la litis, a saber: (i) la individualización de los preceptos legales que se estiman contrarios a la Carta Política o a los instrumentos normativos que sirven como referente del juicio de constitucionalidad y la precisión del contenido que razonablemente se deriva de tales disposiciones; (ii) la indicación de los preceptos constitucionales que a juicio de los accionantes fueron vulnerados, así como la precisión del contenido que razonablemente se deriva de los mismos; (iii) la especificación del sentido de la incompatibilidad normativa, es decir, la indicación de las razones de la oposición entre las disposiciones legales demandadas y el ordenamiento superior.

Partiendo del criterio rector anterior, pasa entonces a valorarse la aptitud de la demanda.

3.3. Según se explicó en los acápites precedentes, los accionantes consideran que la configuración legal del impuesto de industria y comercio adolece de un problema estructural, en la medida en que la base gravable del mismo se encuentra conformada, no por las utilidades, sino por los ingresos brutos del contribuyente generados por la realización de la actividad económica objeto del gravamen; en este sentido, el inciso 1 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece que “el impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior”. De este modo, el tributo se establece a partir de criterios distintos al de la capacidad económica de las personas. Esta falencia sería aún más grave en aquellas hipótesis en las que el impuesto recae sobre actividades de intermediación comercial, pues en estos casos la utilidad tiene un peso marginal frente a los ingresos brutos de quienes se dedican a esta labor, pues el margen de comercialización suele ser muy bajo.

El propio legislador habría intentado hacer frente a esta deficiencia, estableciendo excepciones a la base gravable general prevista en el inciso 1 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, para que, al menos en algunos casos, el impuesto esté en función de la capacidad económica de las personas. Es así como en el derecho positivo se encuentran al menos tres excepciones: (i) la base gravable especial contenida en el párrafo 2 del

artículo 33 de la Ley 14 de 1983, referida a las agencias de publicidad, corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, pues en estos casos la tarifa del impuesto se aplica únicamente sobre “el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí”; (ii) la base gravable especial prevista en el parágrafo 3 del mismo artículo 33 de la Ley 14 de 1983, para los distribuidores de derivados del petróleo, pues para esta actividad económica el impuesto se calcula sobre “el margen bruto fijado por el gobierno para la comercialización de los combustibles”; (iii) la base gravable especial contemplada en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 para la compra venta de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago, pues en estos casos la base gravable equivale a “la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición”.

No obstante el meritorio propósito del legislador de hacer frente a la dificultad legal anotada mediante el establecimiento de excepciones a la regla general sobre la base gravable en el impuesto de industria y comercio, las salvedades anteriores tienen un alcance excesivamente restrictivo, porque no comprenden todas las actividades de intermediación comercial sino tan solo algunas de ellas, pese a que en todos los casos el peso relativo de la utilidad frente a los ingresos totales es muy bajo. Así las cosas, en la medida en que la intermediación comercial es asimilable y equiparable a las actividades económicas previstas en las reglas exceptivas, el juez constitucional debe extender el alcance de tales preceptos, determinando que las bases gravables diferenciales allí contenidas son aplicables a todas las actividades de intermediación comercial que operan bajo contratos de distribución, concesión o compra para la reventa.

3.4. La Sala Plena encuentra que la controversia así planteada no es susceptible de un pronunciamiento de fondo, en razón de, al menos, tres deficiencias insalvables.

3.5. En primer lugar, los argumentos de la demanda son inconsistentes con la pretensión de los accionantes de que se extienda el alcance de las normas legales de que establecen bases gravables especiales para el impuesto de industria y comercio, por vía de asimilar las hipótesis fácticas comprendidas y excluidas en tales preceptos.

3.5.1. En efecto, la pretensión de los accionantes apunta a que por vía judicial se establezca que la base gravable del impuesto de industria y comercio para las actividades

de intermediación comercial que se despliegan en el marco de contratos de distribución, concesión o compra para la reventa, se determine, no con base en la regla general contemplada en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, sino con base en una de tres reglas exceptivas que no contemplan las hipótesis: la regla especial prevista para la compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago, contenida en el artículo 157 de la ley 1607 de 2012, la regla especial prevista para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles o de seguros, contenida en el párrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, o la regla especial contemplada para la distribución de derivados del petróleo, contenida en el párrafo 3 del mismo artículo. De este modo, los accionantes sostienen que en las referidas actividades de intermediación comercial, la base gravable no debe ser el promedio de los ingresos brutos del correspondiente periodo gravable, sino el margen bruto de comercialización.

Lo anterior significa, por un lado, que la inconstitucionalidad alegada por los actores se predica, no de la regla general que establece como base gravable del impuesto de industria y comercio “el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior” (inciso 1 del art. 33 de la Ley 14 de 1983), sino de las reglas que fijan unas bases gravables diferenciales, previstas en los párrafos 2 y 3 del mismo artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 157 de la Ley 1607 de 2012; y por otro lado, significa que la deficiencia de la legislación alegada por los actores se predica, no del contenido positivo de los preceptos legales acusados, sino de su contenido negativo, por no comprender supuestos de hecho que desde el punto de vista constitucional deberían quedar comprendidos dentro de tales reglas.

Siendo esto así, los cargos de la demanda debían encaminarse a mostrar que los supuestos de hecho previstos en las tres reglas especiales son asimilables a las hipótesis excluidas de ellas, y que en razón de esta semejanza, la exclusión tácita de estas últimas envuelve la vulneración del principio de igualdad, y consecuentemente los principios de equidad y justicia en materia tributaria.

3.5.2. Pese a ello, los argumentos del escrito de acusación se orientan, no a mostrar que las hipótesis de hecho previstas en las normas y las planteadas por los accionantes son equiparables en tanto comparten el mismo rasgo estructural en virtud del cual se estableció la salvedad legal, sino a mostrar, primero, que la aplicación de la base gravable general

establecida por el legislador para el impuesto de industria y comercio es regresiva porque no grava las utilidades sino los ingresos brutos, y segundo, que en el caso específico de las actividades de intermediación la aplicación de la base gravable general es aún más contraria a la equidad y la justicia, en tanto la utilidad representa un porcentaje casi que marginal frente a los ingresos brutos de los contribuyentes que se dedican a esta actividad económica.

Como puede advertirse, la línea argumentativa anterior no está orientada a controvertir la constitucionalidad del contenido negativo de las normas demandadas, sino a atacar el contenido positivo de la disposición que fija la base gravable general del impuesto de industria y comercio. Y así, la oposición normativa se establece, no entre el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 y los parágrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el principio de igualdad, sino entre el inciso del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y los principios de justicia, equidad y progresividad. Esta línea argumentativa, por lo demás, no es inadmisibile per se, pero en este caso los ataques debían enfilarse en contra de la regla general que fija la base gravable del impuesto, inclusive para las actividades de intermediación.

De este modo, si lo que pretendían los accionantes era que se extendiera el alcance de las bases gravables diferenciales a todas las actividades de intermediación, a partir del criterio conforme al cual las actividades económicas previstas en las normas especiales son semejantes en todos sus componentes estructurales a las relacionadas con la intermediación comercial que operan en desarrollo de los contratos de distribución, concesión o compra para la reventa, el esfuerzo argumentativo debía encaminarse a mostrar la similitud entre tales supuestos de hecho, mostrando que el rasgo en función del cual se estableció una base gravable especial es compartido por las demás actividades económicas que no fueron tenidas en cuenta en las reglas exceptivas. La demanda no ofrece elementos de juicio en este sentido. Así por ejemplo, en el escrito de acusación no se exploran las especificidades de la distribución de derivados del petróleo, de la compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago, de los contratos de publicidad, de las administradoras y corredoras de bienes inmuebles o de seguros, ni tampoco se explica en qué sentido estas especificidades en función de las cuales se estructuraron las salvedades legales, son compartidas por todas las actividades de intermediación comercial. Y solo sobre esta base podría reclamarse la

ampliación del alcance de las reglas especiales.

3.6. Tan solo de manera marginal los demandantes sugieren que el elemento en común que comparten las actividades económicas previstas en las normas demandadas y las actividades de intermediación comercial, es que el margen de utilidad es particularmente bajo en relación con los ingresos brutos del contribuyente, en comparación con las demás actividades económicas que son objeto del impuesto. Y en virtud de esta similitud, se hace indispensable que el impuesto de industria y comercio tenga como base gravable la prevista en las reglas exceptivas contenidas en los párrafos 1 y 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012.

Esta línea argumentativa, sin embargo, tampoco es susceptible de ser valorada en el escenario del control abstracto de constitucionalidad, en la medida en que se ampara en supuestos fácticos y normativos que no se encuentran acreditados o que son manifiestamente incorrectos.

3.6.1. De una parte, en la demanda no se aportan los elementos de juicio que permitan concluir que en las actividades previstas en las normas demandadas, la utilidad del negocio representa un porcentaje insignificante frente a los ingresos totales del contribuyente, que en razón de esta circunstancia se estableció la salvedad legal, y que además, en todas las actividades de intermediación se presenta este mismo fenómeno. La evidencia parece mostrar, por el contrario, que el margen de utilidad en las actividades intermediación comercial es variable dependiendo del sector económico en el que se despliegue dicha intermediación, y que este mismo fenómeno también se puede presentar en otras actividades productivas.

3.6.2. Pero incluso suponiendo que las premisas fácticas anteriores se encontrasen acreditadas dentro del proceso, las acusaciones de la demanda también se amparan en una comprensión inadecuada de la legislación tributaria.

3.6.2.1. Primero, si la razón por la que se hace necesario establecer una base gravable diferencial es que en la intermediación comercial el margen de utilidad es particularmente bajo, es porque en las reglas exceptivas la tarifa del impuesto de industria y comercio se aplica únicamente a las utilidades. Sin embargo, una revisión de las reglas especiales en esta materia revela que en estos casos tampoco se grava únicamente la utilidad sino, en

general, los ingresos brutos calculados según los criterios que se establecen en la misma ley, o el margen bruto de comercialización, más nunca la sola utilidad, tal como se indica a continuación:

- En el párrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 se establece que para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de inmuebles y de seguros, la base gravable corresponde al “promedio mensual de ingresos brutos entendiendo por tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí”. Como puede advertirse, la tarifa impositiva se aplica a todos los ingresos brutos, aunque se entiende por tales los ingresos percibidos por el contribuyente para sí mismo, y no los destinados a terceros.
- En el párrafo 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 183 se establece que para los distribuidores de derivados del petróleo, la base gravable corresponde al “margen bruto fijado por el gobierno para la comercialización de los combustibles”.
- En el Decreto 1333 de 1986 se establecen los criterios para determinar la base gravable para las actividades de naturaleza financiera, según los ítems que allí se especifican. Nuevamente, aquí las reglas especiales en esta materia no están orientadas a que el impuesto de industria y comercio grave únicamente las utilidades, sino a precisar los ítems o componentes que integran los ingresos del sector financiero[31].
- En el artículo 53 de la Ley 863 de 2003 se establece que para las cooperativas de trabajo asociado se excluye de la base gravable la compensación ordinaria y extraordinaria que corresponde a los trabajadores asociados cooperados, pero en modo alguno se determina que la base resultante corresponde únicamente a la utilidad del contribuyente en el período gravable[32].
- Finalmente, en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 se establece que para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo, y para los servicios suministrados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a la mano de obra vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria y a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente, la base gravable corresponde al AIU (administración, impuestos y

utilidades).

De este modo, si a juicio de los accionantes el origen de la inconstitucionalidad es que la legislación grava los ingresos brutos de los contribuyentes y no únicamente las utilidades, no se entiende cómo se pretende que las actividades de intermediación comercial se rijan por normas que se apartan del criterio esbozado por los accionantes, porque en general gravan los ingresos brutos o el margen bruto de comercialización, y no solo las utilidades, tal como se reconoce en la demanda en distintas oportunidades.

3.6.2.2. Asimismo, en la demanda se sostiene que una de las ventajas de las bases gravables especiales, es que en ellas se excluyen los ingresos del contribuyente sobre los cuales un tercero mantiene un interés jurídico y económico por la operación económica objeto del gravamen, mientras que en los demás casos se gravan indistintamente todos estos valores. En este sentido, el párrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece que en las hipótesis allí previstas, el impuesto de industria y comercio grava “el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí”.

No obstante, y tal como lo expresaron a lo largo del proceso judicial el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Ministerio de Hacienda, la comunidad jurídica ha entendido que en general para todas las actividades de intermediación, y no solo en la hipótesis prevista en la norma anterior, el impuesto de industria y comercio grava únicamente los valores percibidos por el contribuyente para sí mismo, y no aquellos otros sobre los cuales un hay un tercero que mantiene un interés jurídico y económico. Es así como de manera sistemática y reiterada, el Consejo de Estado ha entendido que “la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por el monto de los ingresos percibidos de actividades de industria, comercio y de servicios por el sujeto pasivo. La expresión ‘ingresos percibidos’ (...) está referida obviamente a los ingresos propios, realmente percibidos por el sujeto pasivo, por lo que, en los ingresos recibidos para terceros no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, sino que deben ser gravados en cabeza de su beneficio en el evento de constituir un ingreso proveniente del ejercicio de una actividad generadora del impuesto, realizada en el territorio de un municipio, pues quien recibe en su condición de intermediario sólo debe tributar por la comisión que reciba del beneficiario del ingreso, que es quien en últimas está ejecutando la actividad gravada”[33]. Recientemente, el Consejo de Estado ha aclarado

que aunque la precisión legal anterior fue hecha por el legislador en el contexto de una norma tributaria referida a actividades económicas específicas (a saber, las realizadas por agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros), la noción misma de “ingreso” permite concluir que para efectos del impuesto de industria y comercio, no se tienen en cuenta los valores percibidos por el contribuyente que están destinados a terceros[34].

En este orden de ideas, a la acusación de los accionantes subyace un entendimiento manifiestamente inadecuado de la legislación, en la medida en que los cargos de la demanda se basan en el supuesto de que en las actividades de intermediación comercial, el contribuyente debe tributar sobre la totalidad de los valores recaudados, independientemente de que algunos de ellos correspondan a intereses jurídicos o económicos de terceros, cuando a partir de una interpretación sistemática de la ley la comunidad jurídica ha arribado a una conclusión distinta.

3.6.2.3. Asimismo, la pretensión de la demanda parte de considerar que las excepciones legales a la regla general sobre la base gravable en el impuesto de industria y comercio se encuentran contenidas en las normas demandadas, sin considerar otras bases gravables diferenciales. Una exploración integral de este tipo hubiera permitido al accionante concluir, por ejemplo, que la excepción legal no se confiere siempre a actividades de intermediación comercial, sino que corresponde a otro tipo de actividades económicas, como las referidas a la prestación de servicios financieros, a los servicios prestados por agencias de publicidad, y a otro tipo de servicios; y tal como se explicó en los acápites precedentes, la acusación de los accionantes parte de la premisa de que la ley falló al establecer bases gravables especiales para algunas modalidades de intermediación comercial, más no para todas. Asimismo, una exploración de este tipo de esta naturaleza hubiera permitido concluir que las reglas especiales no siempre tienen por objeto disminuir o aliviar la carga impositiva para ciertos sectores económicos, sino precisar o delimitar los ítems que integran la base gravable, tal como ocurre con las precisiones legales acerca de la base gravable para las entidades que prestan servicios financiero.

3.6.2.4. Finalmente, dado que el argumento de trasfondo de los accionantes es que el impuesto de industria y comercio resulta excesivamente oneroso e incluso confiscatorio para quienes desarrollan actividades de intermediación comercial, en tanto la base

gravable del mismo son los ingresos brutos y no las utilidades de los contribuyentes, los cargos de la demanda debían partir de una revisión integral de la legislación, teniendo en cuenta los demás elementos que configuran el impuesto. Así por ejemplo, aunque en principio este tributo grava todos los ingresos brutos, y no las utilidades, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto a la renta, en cualquier caso las tarifas son sustancialmente distintas en uno y otro caso; es así como el mismo artículo 33 de la Ley 33 de 1983 establece que la tarifa oscila entre el 2 al 7 por mil para actividades industriales, y del 2 al 10 por mil para actividades comerciales y de servicios. Correspondía al accionante indicar las razones por las que, incluso en este escenario, el impuesto resulta excesivamente oneroso para quienes despliegan actividades de intermediación comercial. No obstante, el actor no ofrece explicaciones en este sentido.

Por lo demás, y tal como lo expresaron varios de los intervinientes en el proceso judicial, la confrontación que los accionantes pretenden establecer entre el impuesto de industria y comercio y el impuesto a la renta es inconducente. En efecto, la configuración de cada uno de estos tributos responde a criterios estructurales sustancialmente distintos, en cuanto a los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y las tarifas, de modo que no resulta pertinente aplicar las categorías conceptuales de uno de estos gravámenes al otro, cuando cada uno obedece a racionalidades distintas. Así, la base gravable del impuesto de industria y comercio es consecuente con el hecho generador del mismo; si en los términos del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 el hecho gravable corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios ejercidas o realizadas en las correspondientes jurisdicciones municipales o distritales, resulta natural que la base gravable del impuesto se encuentre conformada por los ingresos brutos derivados de tal actividad, y no por la utilidad; en el impuesto a la renta, por el contrario, como el hecho generador es la generación de riqueza como tal, tiene sentido que la base gravable sea la renta líquida y no los ingresos brutos. Lo propio puede afirmarse de las tarifas de uno y otro gravamen, pues estas son sustancialmente distintas, y corresponden, cada una, al tipo de carga que se impone en cada caso. De este modo, no se puede fundar la inconstitucionalidad de la base gravable de impuesto sobre la base de que difiere de la que opera en otro gravamen que por principio, atiende a una racionalidad diferente.

3.7. Por último, la demanda adolece de una tercera falencia, porque la pretensión de los actores es, al menos parcialmente, irrealizable. La razón de ello es que los demandantes

pretenden que por vía judicial se determine que las actividades de intermediación comercial se rigen, no por la regla general prevista en el inciso 1 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, sino en las reglas especiales previstas en los párrafos 2 y 3 del mismo artículo, y en el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012.

No obstante, como quiera que estas reglas especiales fueron diseñadas para atender las particularidades del sector económico allí regulado, las pautas legales establecidas en tales normas no siempre pueden ser aplicadas indistintamente a todas las actividades de intermediación comercial. Así por ejemplo, el artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 establece que el ingreso bruto en la actividad de compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones bajo la modalidad de prepago, corresponde a la diferencia entre el precio de venta de los medios de pago y su costo de adquisición; esta regla supone un esquema comercial en el que el contribuyente adquiere un bien o servicio y luego lo revende, pero no siempre esto ocurre en las actividades de intermediación comercial, por lo que en todos estos escenarios, la regla cuya aplicación generalizada e indiscriminada se solicita, no tiene cabida; asimismo, el párrafo 3 del artículo 33 de la ley 14 de 1983 determina que la base gravable para las operaciones de distribución de derivados de combustibles corresponde al margen de bruto de comercialización establecido por las instancias gubernamentales; esta regla está diseñada para actividades económicas que son objeto de intervención estatal, cuando por regla general las actividades de intermediación comercial se rigen por el principio de libertad económica, y por tanto, no cuentan con una definición gubernamental del margen bruto de comercialización.

De esta manera, al pretender los accionantes que las reglas especiales previstas para sectores económicos específicos se apliquen indistinta e indiscriminadamente a toda una actividad económica, la pretensión se torna ella misma irrealizable. Una pretensión de esta naturaleza no puede ser analizada en el contexto de control abstracto de constitucionalidad.

### III. DECISIÓN

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

RESUELVE

PRIMERO.- INHIBIRSE de emitir un pronunciamiento de fondo en relación con la constitucionalidad del artículo 157 (parcial) de la Ley 1607 de 2012, y de los párrafos 2 y 3 del artículo 33 de la Ley 14 de 183, por las razones señaladas en la parte motiva de esta providencia.

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

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Presidente

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB

Magistrado

Ausente con excusa

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] Juan Bravo, E. Buitrago Díaz y H. Parra Ortiz, Problemática del ICA, Avisos y Tableros, Alumbrado Público y Estampillas, y sus posibles soluciones a partir del Derecho Comparado, 39 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.

[2] En este sentido, en la demanda se establece la diferenciación entre los ingresos brutos y la utilidad o margen bruto de comercialización. El primero “es un concepto de naturaleza contable y tributaria, que comprende todos los flujos de entrada de recursos, ordinarios o extraordinarios, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades. El ingreso bruto representa, pues, el monto de todas las ventas de bienes y servicios realizadas en un período temporal”. Por su parte, la utilidad o margen bruto de comercialización hace referencia “al ingreso generado por el ente económico disminuido en la parte correspondiente a los costos directos en los que incurre el ente económico para la ejecución de la actividad productiva del ingreso. La utilidad o margen es el resultado de esa diferencia”.

[3] M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[4] M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[5] M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[6] Como pretensión principal.

[7] Como pretensión principal.

[8] Como pretensión subsidiaria.

[9] Como pretensión principal.

[10] Como pretensión principal.

[11] Argumento del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y del Ministerio de Hacienda.

[12] Rad. 7829.

[13] Planteamiento el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y del Ministerio de Hacienda.

[15] Argumento del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – Instituto Colombiano de Derecho Aduanero.

[16] Tesis del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia y del Ministerio de

Hacienda y Crédito Público.

[17] M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[18] Planteamiento del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – Instituto Colombiano de Derecho Aduanero.

[19] Tesis del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

[20] Planteamiento del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – Instituto Colombiano de Derecho Aduanero.

[21] Argumento del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales (ICEF).

[22] Planteamiento del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

[23] El Instituto Colombiano de Estudios Fiscales precisa que en estricto sentido, la base gravable especial se extiende únicamente a los distribuidores de combustibles, y no a todos los distribuidores de derivados del petróleo, en la medida en que el control gubernamental de precios se extiende únicamente a los primeros por la incidencia de los combustibles en la vida económica y social del país. Para justificar esta tesis se reseñan las sentencias del Consejo de Estado del 5 de diciembre de 1997, rad. 8548, M.P. Delio Gómez Leyva, y del 30 de agosto de 1991, rad. 3183, M.P. Jaime Abella Zárate

[24] Planteamiento del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

[25] Artículo 1 de la Ley 39 de 1987.

[26] Tesis del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

[27] Planteamiento del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

[28] Argumento del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario -

Instituto Colombiano de Derecho Aduanero.

[29] Argumento del Instituto Colombiano de Derecho Tributario - Instituto Colombiano de Derecho Aduanero.

[30] Instituto Colombiano de Derecho Tributario - Instituto Colombiano de Derecho Aduanero.

[31] Se ha discutido ampliamente si para este sector el ítem “ingresos varios” hace parte de la renta gravable del impuesto de industria y comercio. Así, en el Decreto 1333 de 1986 no se incluyó este componente, y en la sentencia C-046 de 1998 (M.P. Hernando Herrera Vergara) se declaró la exequibilidad del correspondiente precepto a la luz del cargo por la presunta extralimitación del Ejecutivo en el ejercicio de las competencias normativas extraordinarias que le fueron conferidas por el Ejecutivo. No obstante, el párrafo del artículo 52 de la Ley 1430 de 2010 se estableció que “dentro de la base gravable contemplada para el sector financiero, aquí prevista, formarán parte los ingresos varios”; en la sentencia C-369 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) la Corte se inhibió de

pronunciarse de fondo con respecto al cargo por la presunta vulneración de los principios de legalidad y certeza de esta norma, pero declaró su exequibilidad por los demás cargos planteados; y en la sentencia C-459 de 2013 (M.P. Alberto Rojas Ríos) se declaró la exequibilidad de este mismo precepto por el cargo por la presunta infracción del principio de certeza en materia tributaria.

[32] El artículo 53 de la Ley 863 de 2003 establece al respecto lo siguiente: “Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 102-3. Distribución de los ingresos en las Cooperativas de Trabajo Asociado. En los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable”.

[33] Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, 1 de diciembre de 1999, C.P. Augusto Trejos Jaramillo. Rad. 1216.

[34] Esta tesis se encuentra reiterada, entre otras, en las siguientes sentencias: (i) sentencia del Consejo de Estado del 2 de mayo de 2013, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, rad. 18830; (ii) sentencia del 7 de junio de 2012, C.P. Martha Teresa Briceño, rad. 17682; (iii) sentencia del Consejo de Estado del 31 de mayo de 2012, C.P. Martha Teresa Briceño, rad. 18350; (iv) sentencia del Consejo de Estado del 2 de julio de 1993, exp. 4733, C.P. Guillermo Chahín Lizcano, (v) sentencia del Consejo de Estado del 25 de abril de 1997, rad. 7829.