

Bogotá, D.C. Octubre 24 de 2017.

HONORABLES MAGISTRADOS
CORTE CONSTITUCIONAL
E. S. D.



D-12418
OK

9:35
10

REF: ACCIÓN PÚBLICA DE CONSTITUCIONALIDAD

SILVIO CAICEDO SOLIS, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 16.366.431 de Tuluá (Valle del Cauca), obrando en nombre propio, con domicilio en la ciudad de Tuluá (Valle del Cauca), respetuosamente me dirijo a ustedes en uso de mis derechos y deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40 y en el numeral 7 del artículo 95 de la Constitución Política de 1991, con el fin de interponer la **acción de inconstitucionalidad contra los literales b) y c) del numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016**, por cuanto contrarían la Constitución Política en sus artículos 95-9, 287 Y 338, como se sustenta a continuación:

I. NORMAS CONSTITUCIONALES VULNERADAS

Las normas legales demandadas contrarían los principios constitucionales que rigen el sistema impositivo, consagrados en los artículos 95-9, 287 y 338 de la Carta Política.

II. NORMA DEMANDADA

La presente demanda de inconstitucionalidad recae sobre las disposiciones contenidas en los literales b) y c) del numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 *"por medio de la cual se adapta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"*, cuyo texto es el siguiente:

"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 previstos 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 se 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 estas 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 convierten el precio y la cosa vendida;

c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, campros en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacha 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, salva 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 puede 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 1o 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. FUNDAMENTOS DE LA VIOLACIÓN

1. EL PROYECTO DE LEY PRESENTADO POR EL GOBIERNO NACIONAL

En el proyecto de Ley No. 178 de 2016 presentado por el Gobierno Nacional a consideración del Congreso¹, el cual antecedió a la expedición de la Ley 1819 de 2016, la norma acusada de inconstitucional era del siguiente tenor:

"Artículo 293. 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.

Se mantienen las reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el artículo 211 del Decreto-ley 1333 de 1986; de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997; y de la actividad industrial prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, entendiéndose que el industrial tributa solamente en el municipio de la sede fabril y que la comercialización de sus productos es la culminación de su actividad industrial.

Se tendrán en cuenta además las siguientes reglas:

1. En el caso de actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo.

2. Las ventas directas al consumidor o través de correo, catálogos, campros en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán como una actividad comercial gravada en el municipio que corresponda al lugar de entrega de la mercancía.

3. En el caso de actividades de transporte el ingreso se entenderá percibida en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona.

4. En los servicios de televisión por suscripción y de Internet por suscripción, 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.

5. En el servicio de telefonía móvil, 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 lo regla aquí establecida.

El valor de ingresos cuyo jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos.

Para el efecto, el operador deberá presentar un informe consolidado ante el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en el cual indicará el valor total de sus ingresos y el listado de distribución que corresponde a cada municipio. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones enviará a cada distrito o municipio el valor correspondiente a su base gravable dentro de los cuatro primeros meses de cada año.

6. En las actividades desarrolladas por patrimonios autónomos el impuesto se causa a favor del municipio donde esta se realice, sobre la base gravable general y a la tarifa de la actividad ejercida."

2. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Según la exposición de motivos, las reglas propuestas para definir el tema de la causación del impuesto de ICA responden a la necesidad de proteger la territorialidad del impuesto atendiendo los criterios que al efecto han señalado la Corte Constitucional y el Consejo de Estado y es así como lo expresa el Gobierno Nacional al presentar el proyecto de ley:

"2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

2.1 JUSTIFICACIÓN En concordancia con lo señalado por la Comisión de Expertos, el Impuesto de Industria y Comercio presenta las siguientes dificultades generales: i) costo de manera fuerte la eficiencia económica por los efectos de cascada que conlleva; ii) la multiplicidad de actividades gravadas, tarifas, bases y calendarias hace que los costos de cumplimiento del impuesto sean elevados; y iii) la falta de claridad en la definición de territorialidad hacen que el impuesto carezca de equidad generando disputas entre regiones.

2.2 DESCRIPCIÓN De acuerdo con lo señalado por diversas sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, frente a la necesidad de precisar los elementos estructurales del Impuesto de Industria y Comercio y reconociendo las múltiples dificultades que en relación con dicho impuesto se presentan entre los contribuyentes y los municipios, se propone introducir algunas precisiones al régimen general del impuesto.

En relación con esta necesidad de precisión, resulto oportuno citar la Sentencia C-121 de 2006 en donde la Honorable Corte Constitucional señaló:

"5.7 Empero, lo anterior no obsta para que, con el mismo carácter general propio de la actividad legislativa, respetuoso de las competencias de las entidades territoriales, la ley pueda en un futuro entrar a señalar ciertas pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones para evitar los conflictos de normas municipales o los 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 especial en aquellos casos conflictivos en los cuales las actividades gravadas tienen factores o elementos que vinculan a más de un municipio. A vía de ejemplo tales normas podrían definir criterios para establecer a que municipio se le atribuye prevalentemente la verificación de la actividad gravada en casos como lo actividad de transporte, el comercio electrónico o las actividades sobre intangibles, la actividad industrial que consiste en un proceso que se desarrolla en varios municipios, ciertos casos de la prestación de servicios personales, etc...." (...)

Con base en lo anterior, se propone precisar la base gravable desde el punto de vista del ingreso gravado, y de manera crucial se farrnulan definiciones para clarificar la territorialidad del impuesto, que es fuente de controversia entre diversas entidades territoriales y los contribuyentes, permitiendo una gestión más transparente y facilitando el praceso de declaroción de los diferentes agentes sujetos del impuesto."

3. CONFRONTACIÓN DEL TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA TAL COMO FUE REDACTADA EN EL PROYECTO DE LEY FRENTE AL TEXTO QUE FINALMENTE SE CONSIGNÓ EN LA LEY 1819 DE 2016.

Lo primero que se observa es que el texto de la norma acusada contenido en el proyecto de ley fue modificado durante el debate legislativo, sin una justificación valida y razonable, contrariando no solo los criterios contenidos en la sentencia C-121 de 2006 que precisamente constituye la fuente básica de la reforma tributaria propuesta por el Gobierno Nacional, sino los principios constitucionales que rigen el sistema impositivo, pues con las modificaciones introducidas por el Congreso al proyecto de ley se desconoce el derecho constitucional que asiste a los municipios en relación con los tributos de su propiedad, como es el impuesto de Industria y Comercio, principal fuente de ingreso para garantizar el bienestar y desarrollo de las regiones.

Es así como en el proyecto de ley no se incluyó la regla que se enuncia en el literal b) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 del 2016, sino que ésta fue introducida durante el debate legislativo, regla según la cual, es la existencia o no de un establecimiento de comercio o punto de venta en el municipio, el hecho que define la causación del impuesto, lo cual va en contravía de lo precisado por la jurisprudencia y el mismo artículo 32 de la Ley 14 de 1983. Y es así como quedo redactada en la ley:

b) Si la actividad se realizo en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntas de venta, la actividad se entenderó realizado 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 vendido;

En cuanto al literal c) se introduce una modificación a la regla que **NO** aparecía contenida en el proyecto de ley, y que cambia sustancialmente el alcance y aplicación de la misma, en contravía del principio de territorialidad de los tributos y que se evidencia así:

<i>Proyecta de ley</i>	<i>Texto final consignado en la Ley 1819-2016</i>
2. Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán como una actividad comercial gravada en el municipio que corresponda al lugar de <u>entrega</u> de la mercancía.	c) Las 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 <u>despacho</u> de la mercancía;

4. VIOLACION A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN EL SISTEMA IMPOSITIVO

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, norma que se encuentra vigente y no fue derogada ni expresa ni tácitamente por la Ley 1819 de 2016, dispone:

"Art. 32º.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejercen 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 establecimientos de comercio o sin ellos.

El texto subrayado fue declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-121 de 2006, en la que precisó que el gravamen, tal como fue concebido por el legislador no se hizo depender de la existencia de un establecimiento comercial, si no de la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio dentro del territorio de un municipio.

Tanto el Consejo de Estado como la Corte Constitucional en la precitada sentencia han advertido que el régimen del ICA, establece una regla específica para la territorialidad del tributo, al considerar la causación del impuesto en el lugar donde se generan los ingresos y que con este criterio, se fija la potestad tributaria de los municipios sobre los ingresos obtenidos en ejercicio de una actividad, limitándola a aquellos ingresos obtenidos en su jurisdicción de forma separada a los que obtenga en otros municipios.²

Es así como lo expresa la Corte Constitucional en la sentencia C-121 de 2006:

"El sujeta pasiva del impuesto es la persona que realiza el hecho gravado y no el establecimiento de comercio que desarrolla sus actividades en un determinada municipio; en razón de ello, no puede establecerse el impuesto con respecto a un establecimiento de comercio sino con respecto a una determinada persona y al conjunto de las actividades que ella desarrolla. Los municipios donde se desarrollan actividades gravadas con el impuesto no pueden ser privados del derecho a cobrar el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que las personas obtienen en las respectivas territorios." (...)

"En resumen: como el ingreso derivado de la actividad gravada es uno de los elementos fundamentales para la configuración del hecho generador, resulta entonces claro que debe ser la propia ley la que establezca los elementos fundamentales para determinar en donde se entiende realizada el ingreso, a fin de resolver los problemas muy grandes que se vienen presentando en esta materia, tanto para los municipios y Distrito Especial de Bogotá como para los propios contribuyentes."

"Así pues, la interpretación histórica indica que se trata de un impuesto que no grava a las personas, ni a los actos de las mismas, sino a las "actividades comerciales" que "se benefician de la infraestructura y el mercado municipal."

4.1. VIOLACION AL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN LA ACTIVIDAD COMERCIAL

Tomando en cuenta lo establecido en la Ley 14 de 1983, y el precedente jurisprudencial enunciado, se tiene entonces que el elemento esencial para definir la causación del impuesto del ICA **es el sitio donde se perciben los ingresos**, es decir, que sobre los ingresos que se obtienen en los respectivos municipios se causa el impuesto o lo que es lo mismo, son los

² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Radicado No. 08001-23-31-000-2007-00576-01(1741S), sentencia de veintiocho (28) de junio de dos mil diez (2010) Consejero ponente WILLIAM GIRALDO GIRALDO

municipios donde se generan los ingresos producto del ejercicio de la actividad comercial los que constitucional y legalmente están facultados para percibir el gravamen.

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 encuentran ubicados en el municipio, lo que implica si se utiliza el territorio de un municipio para obtener una renta se debe pagar un impuesto por ello.

El principio de territorialidad que consagra el artículo 287 de la Constitución Política, tratándose del Impuesto de industria y comercio, implica que el municipio está facultado no solo para cobrar el respectivo impuesto sobre los ingresos obtenidos en su jurisdicción, sino para administrar los recursos derivados del cobro del impuesto y es precisamente por ello que el responsable del ICA, para determinar la base gravable, debe restar del total los ingresos percibidos en desarrollo de su actividad comercial los ingresos obtenidos o generados en otros municipios.

Se considera entonces que el sólo hecho de llevar a cabo la operación gravada en predios del municipio convierte en responsable del impuesto a quien ejerce la actividad comercial ya que la Ley 14 de 1983 no exige que la realización del ingreso se haga mediante Establecimientos de comercio, Sucursales comerciales o Agencias comerciales, sino que es suficiente que se haga uso de las instalaciones e infraestructura de un municipio para generar el ingreso, para que se deba tributar en el respectivo municipio.

Según lo estipulado en el literal b) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, si la actividad comercial se realiza en un municipio donde no hay establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad comercial se entiende realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta y que por tanto el impuesto se causa *"en la jurisdicción del municipio donde se convienen el precio y cosa vendida"*. Es decir que según esta regla la venta no se perfecciona con la entrega de la cosa vendida, sino con el acuerdo sobre el precio y la cosa objeto de venta.

Esta regla en su aplicación práctica implica que el impuesto se causa en el municipio en el cual el responsable del ICA tiene su establecimiento de comercio o sede social desde la cual ejerce su actividad comercial, Y NO EL MUNICIPIO EN EL CUAL SE ENCUENTRA UBICADO EL COMPRADOR, ESTO ES EL MUNICIPIO DONDE OBTIENE LOS INGRESOS POR LA VENTA, dado que la norma condiciona la causación a que no exista establecimiento de comercio en el municipio "en donde se perfecciona la venta", y en tal evento es bien sabido que el "precio y la cosa vendida" se entienden convenidos en el municipio donde tiene su sede comercial quien realiza la venta, y no el municipio donde se "materializa la venta" esto es donde se entrega a cosa vendida.

Ha de resaltarse que por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto en dinero u otro elemento que lo represente, de manera que la entrega de la cosa vendida es lo que permite que se haga efectiva la venta y por tanto es el hecho que causa el impuesto.

Entonces, tal como quedo concebida la norma en la Ley 1819, no solo **NO constituye dicha regla una solución efectiva a los conflictos** que vienen presentándose entre los municipios y los responsables del ICA, puesto que en cada caso concreto será la jurisdicción contenciosa la encargada de definir a qué municipio corresponde percibir el impuesto, como lo ha venido haciendo; sino que se desconoce el principio constitucional de territorialidad del impuesto en la actividad comercial, tal como ha venido siendo entendido y aplicado no solo por la Corte Constitucional sino por el Consejo de Estado, esto es que **es el municipio donde se**

7

originan los ingresos, el llamado a percibir el impuesto, tal como lo ilustra el siguiente pronunciamiento.

*"Por ende, la prueba no debe versar sobre la compra de los equipos, ni sobre el mantenimiento, las reformas o actualizaciones que se les hicieron, ni menos al lugar del domicilio del contribuyente, sino a demostrar plenamente el **origen del ingreso**, a sea, el lugar donde se acordó la venta, se entregaron los bienes enajenados y se percibió el precio, que en últimas es el resultado del ejercicio de la **actividad comercial**. Esto significa, que más que circunscribir la realización de la "actividad comercial" al domicilio principal del contribuyente, lo que procede es establecer el "Domicilio de ejecución de las contratos", concepto que necesariamente se traduce en aplicar la ejecución de la actividad misma a la jurisdicción que el sujeto pasivo del ICA utiliza para lograr la consolidación de los negocios de los cuales deriva su ingreso.*

*Es clara que Quintec interpreto erróneamente la territorialidad del ICA, yo que considero como lugar donde debe tributar el domicilio de su empresa en Cota, mientras que evidentemente la realización de la actividad se dio en la jurisdicción de Bogotá, lugar donde se materializan efectivamente las ventas de mercancía y por tanto, se realiza la actividad generadora del impuesto de ICA, por lo que proceden los Actos Administrativos mediante los cuales se cobró dicha tributa."*³

La tesis jurídica precedente responde a la esencia y finalidad propuesta por el legislador al expedir la Ley 14 de 1983, tal como se evidencia en la exposición de motivos que en lo pertinente reza:

"...que el Municipio llamada a percibir el tributo, era aquel que pusiera a disposición del prestador de la actividad, la infraestructura necesaria para desarrollarla. Se indicó que la voluntad del legislador era gravar las actividades realizadas por las personas que se beneficiaban de los recursos, la infraestructura, la demanda del Municipio y son fuente de riqueza, lo cual conlleva es a mirar la relación que existe entre el ejecutor de la actividad y el ente territorial y no las condiciones en que la actividad se desarrollo".

Las consideraciones precedentes son igualmente pertinentes para fundamentar la inconstitucionalidad de la regla contenida en el literal c) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, según la cual 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 ingresos 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 el lugar de despacho de la mercancía, sino 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.

³ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Consejera Ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, sentencia de veinte nueve (29) de Septiembre de 2011, Radicado Número 18413.

Cosa distinta establecía el proyecto de ley, según el cual tratándose de ventas realizadas por medios electrónicos se entendía **"como una actividad comercial gravada en el municipio que corresponda al lugar de entrega de la mercancía."**, criterio que está acorde con el principio de territorialidad del ICA en la actividad comercial, tal como ha sido precisado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, puesto que la venta se materializa con la entrega de la mercancía vendida y en consecuencia es el municipio donde se materializa la venta de donde provienen los ingresos producto del ejercicio de la actividad comercial ejercida en ese municipio.

De otra parte ha de tenerse en cuenta que el hecho imponible es la realización de la actividad comercial, por lo que una persona que ejerce dicha actividad es responsable del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción donde la ejerce, esto es, en el ámbito espacial del Municipio respectivo, titular de la potestad tributaria y por tanto, es a favor de dicho ente territorial que se debe efectuar el pago del impuesto.

Además lo que se observa es que la regla contenida en el literal c) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, aplicada a la actividad comercial, es la misma regla que para la actividad industrial consagra el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 que dispone: *"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 encuentra ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos provenientes de la comercialización de la producción."*

Regla que se mantiene en la Ley 1819 –Art. 363-num1.-y según la cual la comercialización de los productos por parte del sujeto que realiza actividad industrial, en todo el territorio nacional, no causa el impuesto del ICA en favor de los municipios en cuya jurisdicción se realiza la venta, la cual tiene por finalidad evitar la doble tributación; regla que no puede ser aplicada a la actividad comercial, para la cual es el **origen del ingreso**, o sea, el lugar donde se entregaron los bienes enajenados y se percibe el precio, lo que define el hecho imponible o sea el ejercicio de la **actividad comercial**.

A manera de conclusión es pertinente insistir que tratándose de la actividad comercial es la realización de los actos de comercio, la que determina la territorialidad del impuesto y que en consecuencia, las personas que comercialicen en varios municipios 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.

4.2. VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y CERTEZA DEL TRIBUTO

Tal como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-121 de 2006, del principio de legalidad tributaria que consagra el artículo 338 de la Carta Política se deriva el de certeza del tributo, que cobra importancia en el momento de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones que fijan los gravámenes. Conforme este principio no basta con que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, además, es menester que al hacerlo determinen con suficiente *claridad y precisión* todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas *"se permiten los abusos impositivos de las gobernantes"* o se fomenta la evasión, *"pues las contribuyentes obligadas a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado"*.

"Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino

9

también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, ha precisado esta corporación, que en tales eventos, la declaración de inexequibilidad solo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, **cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones**, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica. Sobre las dificultades interpretativas que pueden dar lugar a la declaración de inexequibilidad de las normas tributarias por falta de claridad de las mismas, la Corte puntualizó: *"Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexequibilidad. Sin embargo, 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 los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueran fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ello no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué."*⁴

Pues bien, es evidente que las reglas de causación del ICA contenidas en los literales b) y c) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, no tienen la claridad y precisión que garanticen la correcta aplicación del hecho imponible y por ende de la adecuada y justa causación y recaudación del tributo por parte de los municipios en cuya jurisdicción se ejerce la actividad comercial, contraviniendo así los principios constitucionales de legalidad y certeza jurídica en los términos precisados en la precitada sentencia.

En efecto, en la regla contenida en el literal b) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, se incorporan los conceptos *"donde se perfecciona la venta"* y *"donde se convienen el precio y la cosa vendida"*, conceptos que han sido enunciados, mas no definidos por la jurisdicción contenciosa en sus providencias advirtiendo que en cada caso particular deben tenerse en cuenta las circunstancias específicas en que se efectuó la venta o se realizó la actividad comercial. Es decir precisamente la dificultad de precisar el sitio o momento de perfección de la venta o convenio del precio y la cosa vendida, es lo que ha originado cantidad de conflictos entre los responsables del ICA y las autoridades tributarias, como se puede evidenciar en la abundante jurisprudencia sobre el tema, asunto que deja sin resolver la regla contenida en el literal b).

Al no existir una definición legal de dichos conceptos para efectos del ICA tratándose del ejercicio de la actividad comercial, en algunos casos ha salido favorecido el municipio con la decisión judicial pero en otros casos, aun cuando las circunstancias en que se realizó la venta sean similares, la decisión judicial no le ha sido favorable. Y ante la falta de tal definición, los responsables del ICA y los municipios continuaran tratando de resolver sus conflictos tributarios interpretando dichos conceptos, según su criterio.

Si bien al tenor del artículo 1857 del Código Civil *"La venta se reputa perfecta desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio, (...)"*, lo relevante tratándose de definir la acusación del ICA, es el sitio donde se generan los ingresos producto de la actividad comercial y ellos derivan precisamente de la ocurrencia del hecho imponible, esto es ejercer la actividad comercial en la jurisdicción del municipio, independientemente del sitio o medio a través del cual se convenga el precio y la cosa vendida. En síntesis es la materialización de la venta y no la perfección del contrato de compraventa lo que permite definir la causación del impuesto. Luego esta definición general no soluciona la ausencia de una definición especialmente aplicable al tema tributario.

Y lo grave de esta falta de definición y precisión en los conceptos enunciados es que si bien el Consejo de Estado ha tratado de mantener una posición uniforme sobre el tema no ocurre lo mismo con los Tribunales Administrativos, que adoptan distintos criterios y que por razón

⁴ Corte Constitucional sentencia C- 594 de 2010

de la cuantía del proceso constituyen el órgano de cierre, o sea no hay posibilidad de interponer recurso de apelación. Solo a título de ejemplo me permito citar el caso de la sentencia del 27 de Abril de 2017 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca Radicado No. 2017-01514-00, en la cual no obstante estar demostrado que la sociedad responsable del ICA percibió la gran parte de sus ingresos por ventas realizadas a compradores ubicados en el D.E. de Buenaventura, el Ponente del fallo, apartándose del principio de territorialidad del ICA considero que si por esos ingresos se pagó el impuesto en la sede de la sociedad, o sea el municipio de Cali, no era necesario que lo hiciera en el municipio donde genero sus mayores ingresos. Y es así como expresó:

“Ahora bien, al margen de la discusión sobre la territorialidad del impuesto considera esta Sala de decisión que existiendo las elementos de juicio necesarios, nada obsta para que en aras de verificar la realidad tributaria se verifique el pago efectivo del ICA discutida, por lo que a partir de los documentos obrantes en el expediente y específicamente la certificación del revisor fiscal Francisco Rivera Giraldo –fl.61- en la que da cuenta de los ventas totales realizadas por la sociedad en el Distrito de Buenaventura y asegura que por dichos valores ya se canceló el impuesto de industria y comercio en la ciudad de Cali, acompañando las respectivas declaraciones –fls.62 a 67-; esta Sala no puede desconocer tal aseveración que se entiende prestado bajo la gravedad del juramento y frente a la cual en caso de faltar a la verdad sus implicaciones son de carácter penal”.

Similar situación a la antes expuesta se presenta frente a la regla contenida en el literal c) numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, según la cual tratándose de la actividad comercial las ventas realizadas por medios electrónicos *“se entienden gravadas en el municipio que corresponda al despacho de la mercancía.”* En este caso, dadas las características en que se efectúa la venta, queda a criterio del responsable del ICA decidir donde se causa el impuesto, si desde el municipio donde ejerce su actividad comercial es decir donde 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 normalmente en las ventas por internet no lo son.

En todo caso que si es claro y abiertamente inconstitucional, que como consecuencia de aplicar esta regla, se elimina la posibilidad de que los municipios perciban el impuesto del ICA por las ventas realizadas en su jurisdicción, pues en todos los casos en esta modalidad de ventas, el impuesto solo se causara en favor del municipio desde el cual se *“despacha”* la mercancía, despojando de recursos tributarios a los municipios donde realmente se genera el ingreso producto del ejercicio de la actividad comercial.

Ahora, este concepto de *“despachar”* es ambiguo y en su sentido gramatical significaría *“enviar la mercancía vendida”*, independientemente del destino de la misma y de su entrega material; atender al público en un establecimiento de comercio; o resolver un asunto, es decir se deja a criterio del responsable del ICA y a las autoridades tributarias establecer el sentido y alcance de la norma, y nuevamente será la jurisdicción contenciosa la llamada a resolver los conflictos que se originan sobre el tema.

4.3 VIOLACION AL PRINCIPIO RECIPROCIDAD

El principio de reciprocidad tal como la ha precisado la Corte Constitucional alude a la contribución al financiamiento de los gastos del estado dentro de los conceptos de justicia y equidad *De acuerdo con lo prevista en el artículo 95-9 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en la misma Carta Política y lograr los fines del Estado, es deber de las ciudadanas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. Este deber ciudadano tiene como fundamento “el principio de reciprocidad que rige las relaciones de las*

ciudadanos con el Estado y entre éstos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho. (Sentencia C-397 de 2011)

Tal como quedo antes expuesto y demostrado, las reglas de causación del ICA contenidas en los literales b) y c) numeral 2 del artículo 434 de la Ley 1819 de 2016 desconocen el principio de territorialidad del impuesto en la actividad comercial, en cuanto se apartan de la tesis jurídica según la cual es el municipio donde se generan los ingresos producto de dicha actividad el llamado a percibir el tributo, porque en justicia y equidad no puede desconocerse que hay un aprovechamiento de la estructura económica y la riqueza municipal de la que se aprovecha el responsable del ICA, independientemente del sitio desde el cual se coordinen o administren las ventas o se envíe la mercancía vendida.

Consecuentemente, la aplicación de las reglas enunciadas objeto de la presente demanda, permiten que los responsables del ICA que realizan actividad comercial en los municipios, ya sea desde su establecimiento de comercio ubicado en otro municipio o por medios electrónicos o desde el sitio donde despachan la mercancía vendida, se beneficien de los recursos, la infraestructura económica y la demanda de productos del municipio, los tengan como fuente de riqueza y obtengan de él sus mayores ingresos, SIN PAGARLE UN SOLO PESO POR CONCEPTO DE IMPUESTO DE ICA, lo que se traduce en una exoneración total del impuesto, sin ninguna justificación válida y razonable, es decir con desconocimiento total del principio constitucional de reciprocidad del tributo, en virtud del cual todas las personas están obligadas a contribuir con las cargas públicas del Estado.

En efecto, es evidente que la aplicación de las comentadas reglas causan un grave detrimento patrimonial a los municipios, especialmente los más vulnerables dada la necesidad que tienen de adquirir productos, al privarlos de unos recursos que legal y constitucionalmente le corresponden y que son explotados por grandes compañías que se benefician económicamente de sus ingresos producto de la actividad comercial ejercida en su jurisdicción y que son fuente de riqueza para ellas, cuando lo que ordena la Constitución es que los tributos sean redistribuidos en su proporción para que se equilibren las cargas del estado y puedan invertir en obras que benefician a toda la comunidad, porque las mencionadas empresas se llevan todas las ganancias de dineros aportados por su población sin obtener un peso por concepto del ICA, y los privan de los recursos que permiten hacer inversiones en beneficio de toda la comunidad.

PETICION

Conforme a lo expuesto y haciendo uso de los artículos 4º y 23 de la Constitución Política, presento ante Ustedes Honorables Magistrados de la Corte Constitucional la presente demanda y solicito de manera respetuosa un pronto pronunciamiento al respecto.

IV. COMPETENCIA

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, de acuerdo con el artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4.

V.

NOTIFICACIONES: Recibo notificaciones en la ciudad de Tuluá (Valle del Cauca), calle 24 No.36-54; o en la ciudad de Bogotá en la Carrera 7 No. 17-01 Oficina 1033. Teléfono: 318 8217116. Correo electrónico: auditarvalle@gmail.com

Respetuosamente,

SILVIO CAICEDO SOLIS
C.C. 16-366.431 de Tuluá.