

Sentencia C-657/15

Referencia: expediente D-10662

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 38 (parcial) de la ley 1607 de 2012, *“por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*.

Accionante: Adriana Melo White

Magistrado Ponente:
JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de octubre de dos mil quince (2015).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el decreto ley 2067 de 1991, profiere la presente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana Adriana Melo White impugnó el artículo 38 (parcial) de la ley 1607 de 2012, *“por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*.

La demanda fue inicialmente inadmitida (auto del 20 de marzo de 2015) por cuanto los cargos no fueron planteados en debida forma. Sin embargo, presentado oportunamente el escrito de corrección el magistrado sustanciador dispuso su admisión, ordenó su fijación en lista y simultáneamente corrió traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia (auto del 20 de abril de 2015). En la misma providencia ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al Instituto Nacional de Vías -Invías-; e invitar al Instituto Colombiano de

Derecho Tributario, a la Cámara Colombiana de la Construcción (Camacol), a la Asociación Colombiana de Productores de Concreto (Asocreto), a la Corporación para la Investigación y Desarrollo en Asfaltos en el Sector Transporte e Industrial (Corasfaltos), así como a las facultades de derecho de las universidades de los Andes, de Antioquia, del Rosario, Externado de Colombia, Javeriana, Santo Tomás y Sergio Arboleda a que emitieran su opinión sobre la norma acusada.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el decreto ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma impugnada, que fue publicada en el Diario Oficial número 48.655 del 26 de diciembre de 2012, y se subraya el aparte acusado:

“LEY 1607 DE 2012

(diciembre 26)

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

El Congreso de Colombia

Decreta:

ARTÍCULO 38. *Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

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

(...)

Adicionalmente se considerarán excluidos los siguientes bienes:

(...)

12.- El asfalto.

(...)”.

III. LA DEMANDA

La ciudadana sostiene que la expresión impugnada vulnera los artículos 13, 88, 95 (numeral 9º), 333 y 363 de la Constitución Política. En síntesis, considera que, al excluir del impuesto sobre las ventas (en adelante IVA) solamente la comercialización del asfalto y no la de materiales de uso similar como el concreto, la disposición acusada incurre en una inequidad, ya que se le otorga un tratamiento tributario diferente a dos materiales que pueden ser utilizados indistintamente para la construcción de obras de ingeniería civil, en

particular para la pavimentación de vías. Tal situación, según la accionante, no tiene en cuenta razones de política fiscal que justifiquen excluir del gravamen únicamente al asfalto.

De manera introductoria recuerda que el motivo que en su momento dio lugar a la exención del IVA al asfalto fue el estímulo a la pavimentación y repavimentación de carreteras y calles (artículo 5° de la ley 30 de 1982); es decir, el desarrollo de la infraestructura vial en Colombia, ya que este era el material utilizado en la época para tal fin.

Explica que, con posterioridad, la ley 488 de 1998 determinó que no se consideraría incorporación ni transformación, para efectos del IVA, las mezclas asfálticas y las de concreto realizadas con anterioridad a la vigencia de esa ley o las que llegaren a ocurrir en contratos que estuvieren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien hubiere sido construido o en proceso de construcción para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas y las concesiones de obras públicas y de servicios públicos (artículos 50 y 64). De esta manera, sostiene, *“la incorporación de mezclas asfálticas y mezclas en concreto (a base de cemento) tuvieron, para efectos del hecho generador de incorporación y transformación, un trato igual”*.

Añade que dentro de las previsiones de la ley 488 de 1998, la ley 633 de 2000 confirmó la exclusión del IVA al asfalto y lo amplió a los materiales pétreos que se vendan, incorporen o se transformen en la fabricación de mezclas asfálticas o de concreto.

No obstante, afirma, sin atender lo dispuesto en la Constitución en materia de igualdad y libre competencia económica, y sin ningún fundamento en materia de política fiscal, el Congreso expidió la ley 1607 de 2012, en cuyo artículo 38 (numeral 12) determinó que el asfalto estaría excluido del IVA, sin valorar productos de uso similar para la pavimentación (como el concreto).

Con esta presentación general, la ciudadana expone dos cargos de inconstitucionalidad: (i) vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95.9 y 363 CP) y (ii) vulneración de la libertad de empresa y de la libre competencia económica (arts. 88 y 333 CP).

(i) En cuanto al primer cargo, aduce que la facultad del Legislador para determinar los gravámenes supone respetar principios constitucionales como la equidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la igualdad y la progresividad, los cuales también son exigibles para definir reglas de excepción fiscal.

En el caso de la norma acusada considera que se creó un beneficio tributario discriminatorio por cuanto sin justificación alguna el Congreso otorgó al asfalto la calidad de bien excluido del IVA pero no hizo lo propio con otros materiales de uso similar como el concreto. En la exposición de motivos de la

ley 1607 de 2012 no encuentra razones de orden económico o constitucional que dieran lugar al incentivo tributario solo en la venta del asfalto, *“no ocurriendo lo mismo para la venta del concreto, el cemento, o cualquier otro material de uso similar y destinación a la pavimentación o repavimentación de carreteras”*.

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

Explica que el asfalto es un material *“viscoso pegajoso y de color negro”*, compuesto principalmente de hidrocarburos, *“casi en su totalidad solubles en sulfuro de carbono”*, obtenido de yacimientos naturales o como residuo en el proceso de refinación de ciertos crudos de petróleo (mediante procesos de destilación), que debido a sus propiedades impermeabilizantes y físico-químicas es apto para procesos de pavimentación.

Por su parte, precisa, el cemento es un *“conglomerante”* formado a partir de una mezcla de arcilla y caliza calcinas, que luego son molidas, a la cual se le agrega yeso; al combinarse con agregados pétreos tales como grava y arena y con el agua se crea un producto *“uniforme, maleable y plástico que fragua y se endurece, adquiriendo una consistencia pétrea”* conocida como hormigón o concreto; es una materia prima al usarse con otro tipo de elementos genera una mezcla (concreto) que también es apta para la pavimentación de carreteras.

Explica que diversos estudios técnicos han demostrado que tanto el asfalto como el concreto son materiales idóneos para el desarrollo de proyectos de infraestructura, y que si bien tienen características técnicas diferentes pueden cumplir el mismo cometido e incluso en muchos casos el concreto ofrece ventajas en términos de durabilidad y costos de mantenimiento de las vías.

A juicio de la demandante la norma acusada dispone que el asfalto es un bien excluido del IVA pero desconoce que existen materiales de parecida utilización, como el concreto, que no tienen el mismo beneficio fiscal. Tal situación, según la ciudadana, impacta la estructura de costos de la obra (carretera) incrementándola en un 16% sobre el valor del concreto utilizado, ya que el IVA así causado no es descontable de ningún otro impuesto sino que es un mayor costo de producción del bien final. En otras palabras –concluye-, la elección del concreto a base de cemento como material para la construcción de una vía se traduce en un mayor costo en comparación con la misma obra ejecutada con asfalto, situación que materializa el trato injustificado y discriminatorio al concreto y demás productos de uso similar.

(ii) En cuanto al cargo por vulneración de la libertad de empresa y de la libre competencia económica, la demandante opina que la norma acusada “*genera una barrera injustificada de acceso al mercado a los productores del concreto, al gravar el producto con el impuesto sobre las ventas mientras que establece la exención del impuesto al asfalto*”. Asimismo, considera que se impide la libre escogencia por parte de los consumidores, “*ya que estos no harán su elección entre los dos productos en razón de su necesidad o características diferenciales, como por ejemplo durabilidad, sino en razón del precio, el cual será distinto toda vez que solo uno de los dos está exento del impuesto sobre las ventas*”.

Expone que la exclusión del IVA de ciertos productos genera un impacto en el precio frente al consumidor final, con tarifa del 16%, lo que implica que el comprador, según las reglas del mercado, se verá inclinado a adquirir el producto de menor valor a pesar de que los productos pueden ser utilizados para el mismo fin.

Presenta un cuadro comparativo entre los costos de producción de un metro cúbico de concreto asfáltico y de un concreto hidráulico (a base de cemento), con y sin IVA; y concluye que una exclusión del IVA sobre el cemento destinado a la construcción de pavimentos de concreto permitiría una mayor competitividad de este tipo de tecnologías de pavimentos durables.

IV. INTERVENCIONES

1.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte que se declare **inhibida**; subsidiariamente pide declarar **exequible** el aparte acusado.

En primer lugar, presenta algunas consideraciones relativas a la ineptitud de la demanda. En ese sentido, advierte que no cumple con los requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia en la formulación de los cargos, conforme lo exige el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia constitucional. Asimismo, señala que el actor se limita a citar algunos precedentes sobre el contenido de los derechos de la libertad de empresa y libre iniciativa privada, pero no explica de qué manera la norma demandada transgrede el contenido de cada uno de esos derechos.

Menciona que la demanda tampoco es susceptible de un análisis a partir del test de igualdad, ya que la disposición no establece un trato diferencial respecto de bienes o empresas que se encuentren en la misma situación de hecho. Al respecto recuerda que el asfalto es una sustancia que proviene del petróleo, mientras que el concreto es formado a través de una mezcla compuesta de piedras, mortero de cemento y arena; además, explica que el cemento, elemento utilizado para la formación del concreto, es una mezcla

que proviene de arcilla y materiales calcáreos, sometida a cocción; en cuanto al uso, destaca que el concreto se aplica en cimentaciones, pavimentos, columnas y vigas, mientras que el asfalto se restringe a pavimentos e impermeabilizantes; y que el proceso de producción del concreto exige una logística diferente a la utilizada para la producción del asfalto.

Informa que aunque el asfalto y el concreto son empleados para el desarrollo de infraestructura, no es posible sostener que sean productos similares a los cuales deba dárseles el mismo tratamiento tributario.

Por el contrario, añade, las diferencias en cuanto a propiedades físicas, elementos de composición, procesos de producción, diversificación de usos y estructuras de negocio, justifica que el Legislador consagre un tratamiento disímil para uno y otro producto en cuanto al impuesto sobre las ventas. Así, concluye que no es posible afirmar que se haya consagrado un trato discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición, toda vez que existen diferencias que surgen de la producción y comercialización de asfalto y del concreto.

De otra parte, indica que el accionante no explica cómo la norma demandada: (a) genera una barrera de acceso al mercado de los productos gravados del concreto e impide la libre elección entre el asfalto y el concreto por parte de los consumidores, más allá de una consideración de precio; y (b) afecta las garantías que la jurisprudencia constitucional ha señalado en cuanto al derecho a la libertad de empresa.

Finalmente, sostiene que la exclusión del impuesto sobre las ventas al asfalto deriva de la facultad otorgada al Congreso en materia tributaria, con un amplio margen de configuración, de la cual no se deriva la obligación de establecer en todos los casos los mismos beneficios fiscales a todos los productos o sectores de la economía, sino que tiene la potestad de utilizar distintas políticas tributarias sin que ello genere su inconstitucionalidad.

2.- Ministerio de Minas y Energía

La apoderada del Ministerio de Minas y Energía solicita a la Corte que se declare **inhibida** por ineptitud de la demanda o, en su defecto, declare **exequible** el aparte acusado.

Considera que el cargo por igualdad no cumple con la carga argumentativa exigida por la jurisprudencia (sentencia C-508 de 2009). Asimismo, en relación con el cargo por vulneración de los principios del sistema tributario regulados en los artículos 333 y 363 de la Constitución, aduce que la demanda es inepta por falta de suficiencia, puesto que la accionante no presenta una argumentación capaz de generar una duda mínima sobre la inconstitucionalidad de la norma.

No obstante lo anterior, manifiesta que si la Corte encuentra que la demanda es apta para emitir un pronunciamiento de fondo, ha de tener en cuenta que las medidas tributarias contenidas en las disposiciones acusadas están encaminadas al cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

3.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Luego de una detallada reseña sobre la evolución de las normas tributarias relacionadas con el asfalto y la exención del IVA, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) solicita a la Corte declarar **exequible** la norma acusada.

Indica que en el Congreso de la República sí se debatió el asunto relacionado con la exclusión del IVA al cemento o concreto, haciéndose énfasis en su inconveniencia porque se mantendrían condiciones que permitirían la existencia de monopolios, lo cual atentaría contra la política económica del país (transcribe apartes de las gacetas 94, 95, 291, 292 y 378 de 2013). Con fundamento en lo anterior señala que, contrario a lo afirmado por la demandante, el Congreso sí estudió la exclusión que es objeto de control de constitucionalidad y con motivación válida y razones objetivas y justas otorgó un tratamiento diferenciado al asfalto y al concreto. Por esto, el interviniente estima que mantener la exclusión del IVA únicamente respecto del asfalto permite, de acuerdo con lo debatido por el Legislador, que en el sector existan reglas de competencia que garanticen la asignación eficiente de los recursos productivos en la economía.

Considera que la norma acusada no vulnera el principio de igualdad en materia tributaria, el cual descansa en una identidad de trato siempre que los hechos que se encuentren cobijados bajo una misma hipótesis jurídicas sean iguales, lo que implica una distinta regulación respecto de aquellos que presentan características desiguales, bien por las condiciones de las cuales actúan o por las circunstancias particulares que los afectan.

Concluye que la apreciación del legislador es válida toda vez que el Estado, para preservar los valores superiores puede regular cualquier actividad económica libre introduciendo excepciones y restricciones, sin que por ello se menoscabe la igualdad o la libre competencia.

4.- Instituto Nacional de Vías –Invías-

El apoderado del Instituto Nacional de Vías (Invías) solicita a la Corte **inhibirse** de emitir un pronunciamiento de fondo o, en su lugar, declarar **exequible** el numeral 12 del artículo 38 de la ley 1607 de 2012.

Alega que hay ineptitud en la formulación de la demanda por falta de claridad, certeza y especificidad. Manifiesta que los argumentos que sustentan los cargos son indeterminados, abstractos y globales, con lo cual le resulta

imposible al juez constitucional abordar el asunto sin comprometer la seguridad jurídica por actuar de oficio.

En cuanto al examen de fondo, recuerda que, con fundamento en el artículo 150 de la Constitución, en concordancia con los artículos 154 y 338 del mismo estatuto, el Congreso tiene una amplia competencia para establecer impuestos y para decidir cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables. Sin embargo, aclara que dicha facultad ha de ejercerse dentro de los límites consagrados en la Constitución, esto es: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos bajo criterios de justicia y equidad; y (ii) el deber de crear un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que en ningún caso puede ser retroactivo (sentencia C-1060 de 2000).

Informa que el principio de equidad corresponde a un concepto propio del establecimiento del tributo, bien como parámetro de la capacidad de pago o como una medida que atienda a la obligación de gravar en igual forma a todos los sujetos que se hallan en la misma condición, pero en este caso no se puede aplicar tal principio porque la exclusión afecta únicamente a las arcas del Estado, ya que es Ecopetrol, en su calidad de entidad pública, el único productor de asfalto en Colombia. Por esto, añade, no se encuentran en la misma condición con las personas naturales o jurídicas que se dedican a la actividad económica de la comercialización y venta de mezcla de concreto, donde están involucrados en su producción materiales como cemento, arena y gravilla (entre otros), actividad económica que no se puede comparar con la producción de asfalto. Así, concluye que la exclusión del gravamen hecha por el Legislador no vulnera el principio de igualdad, ya que son dos actividades económicas diferentes, lo cual justifica un tratamiento también diferente.

Indica que no hay una violación del principio de progresividad tributaria en razón a que la ley tan solo excluye del pago de IVA a la entidad estatal que ofrece asfalto en Colombia. Adiciona que tampoco existe una violación al principio de eficiencia, ya que con exclusión del asfalto del pago del IVA no se deja de recibir un mayor recaudo con un menor costo de operación, y por el contrario, si no se fuera excluido del pago del gravamen sería un cobro que haría el Estado a sí mismo, generando un mayor costo operacional.

En relación con el aspecto económico y tributario, dice que el cemento asfáltico producido por Ecopetrol se utiliza casi en su totalidad en pavimentación; mientras que solo de un 25 a 30% de la producción nacional de cemento se destina a la elaboración de concretos u hormigones para pavimentos, dado que el mayor campo de utilización se orienta hacia la producción de concretos para vivienda y otros tipos de estructuras. Asegura que de aplicarse el IVA al asfalto los costos de los proyectos de pavimentación se incrementarían puesto que la mayoría de estos proyectos se financian con recursos del Estado y los proponentes de construcción trasladarían ese incremento a sus ofertas debiendo el Estado sufragar los mismos.

En cuanto a la solicitud de excluir del IVA al cemento, sostiene que probablemente se presentaría una reducción no muy significativa en los proyectos de pavimentación o en el costo de la vivienda y de otro tipo de estructuras a base de concreto u hormigón. Expresa que no debe olvidarse que la producción de cemento y los proyectos de vivienda u otros son efectuados por el sector privado y no sería previsible que la reducción del IVA se tradujera en reducción significativa de los costos que deberían atender los potenciales compradores, más aun cuando la inversión de esas viviendas está influenciada por las tasas de interés de los financiadores de los proyectos. Lo que sí se puede prever, continúa el interviniente, es una reducción importante de los recaudos del Estado por este concepto, obligando a la reducción o supresión de sus acciones, lo cual perjudicaría a la mayor parte de las comunidades potencialmente beneficiarias de las inversiones públicas; y que no se debe olvidar que en virtud a los bajos precios internacionales del petróleo el Estado ya se encuentra en una condición de apremio económico.

Finalmente, en relación con el derecho a la igualdad en materia de exclusión tributaria, indica que tanto la jurisprudencia como la Constitución han señalado que el legislador goza de un amplísimo margen de discrecionalidad para *“establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar cuál es la fecha a partir de la cual se empieza a cobrar, y prever la forma de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos”*, así como para crear exenciones; es decir que el legislador dispone de amplia libertad de configuración en la materia, teniendo como límites las disposiciones constitucionales. Así, considera que el Congreso no está obligado, como lo pretende la demandante, a estructurar una exclusión general para todos los bienes que se utilizan en construcción, sino simplemente al asfalto, que se utiliza para preparar mezcla asfáltica, material utilizado en la pavimentación de vías, con el fin de reducir los costos y así poder cumplir con sus cometidos estatales, y fundamentalmente porque no se justificaría de ninguna manera gravar con IVA su propia producción.

5.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-

El representante del Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicita a la Corte declarar la **inconstitucionalidad** de la norma acusada.

No encuentra justificable un trato tributario diferenciado entre el asfalto y otros materiales que se usan para la construcción, específicamente la no sujeción del asfalto al IVA, porque esta situación puede hacer que el mercado se sienta inclinado a optar por ese producto en lugar del otro al ser más barato adquirir el producto excluido.

En concepto del ICDT *“el asfalto y el concreto son bienes sucedáneos, similares, iguales para efectos de la construcción”*. De manera que *“a pesar de no existir una discriminación manifiesta o una irrazonabilidad o*

desproporcionalidad en el trato frente al IVA de un producto y del otro”, si ambos productos pueden usarse para procesos de construcción en ingeniería civil y su elección responde a asuntos de carácter técnico, el Legislador no podía establecer un trato diferenciado ya que vulneraría el principio de justicia tributaria, que implica el mismo tratamiento fiscal a quienes se encuentren en situaciones similares.

Por otro lado, encuentra que el beneficio fiscal establecido en la disposición demandada no satisface ninguno de los requisitos exigidos constitucionalmente para el trato diferenciado, ya que la exclusión del IVA solo al asfalto no estuvo contenida en la exposición de motivos de la ley.

Finalmente, indica que la exclusión del IVA solo al asfalto genera una distorsión de los precios de los materiales utilizados en la construcción de obras civiles y distorsiona el mercado a favor de uno de ellos.

6.-Universidad Santo Tomás

El decano de la facultad de derecho de la Universidad Santo Tomás considera que la Corte Constitucional debe declarar la **constitucionalidad** de la norma acusada.

Expone los límites a la facultad impositiva del Legislador y sostiene que la discrecionalidad con la que cuenta el Congreso en cuanto a la implementación de tributos es amplia, aunque en teoría podría predicarse que dicha facultad es a su vez compartida con el Ejecutivo ya que este dispone restrictivamente de la iniciativa legislativa en materia tributaria. No obstante, recuerda que la jurisprudencia ha aclarado que dicha facultad no es absoluta ni arbitraria por cuanto se encuentra limitada por la Constitución (sentencia C-397 de 2011).

Resalta que en este caso el beneficio tributario cuestionado busca el mejoramiento de la infraestructura vial al interior del país, aun cuando en el trámite legislativo no se mencione expresamente dicho fin, lo cual se adecuaba a los parámetros fijados por la Corte en su jurisprudencia (sentencia C-1107 de 2001).

En cuanto a la presunta violación del derecho a la igualdad, sostiene que el test de razonabilidad permite evaluar si una norma se ajusta o no a la Constitución. Al respecto estima que la disposición acusada versa sobre la exención tributaria del IVA del asfalto, materia que corresponde a la facultad ordinaria que ostenta el legislador. Destaca que la equidad y la justicia tributaria son dos de los principios comprometidos que *prima facie* parecerían verse perjudicados, en cuanto no reconocen al concreto el mismo trato que el otorgado al asfalto, siendo ambos productos utilizados en las actividades de construcción. Sin embargo, aclara que el beneficio se encuentra justificado en la medida que el Legislador ha priorizado el desarrollo de la infraestructura vial y con ello fomentado la generación de empleo. Además, enfatiza que la

jurisprudencia ha reconocido la imposibilidad del tribunal constitucional de sustituir al Congreso en materia tributaria.

7.- Universidad Externado de Colombia

El Centro de Estudios Fiscales (CEF) del Departamento de Derecho de la Universidad Externado de Colombia considera que la Corte debe **inhibirse** de pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma acusada.

Informa que si bien el escrito de demanda contiene cargos, carece de pretensiones explícitas, razón por la cual no satisface los requisitos exigibles en el marco de una acción de constitucionalidad.

Indica que en la demanda se afirma que el aparte acusado de la norma genera un trato discriminatorio. Sin embargo, no solicita la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición, puesto que su pretensión es que la Corte establezca una interpretación por vía de autoridad de acuerdo con la cual integre dentro de la exclusión de IVA la venta de concreto hidráulico que es producido con cemento.

El centro de estudios considera que el conocimiento de una demanda de esas características escapa de la misión asignada a ese Tribunal, toda vez que no le corresponde a la Corte identificar si existen bienes que por sus propiedades físicas y químicas y los usos que se les den sean equivalentes al asfalto al que se refiere el aparte acusado de la norma.

Asimismo, manifiesta que la demanda desconoce la técnica legislativa que se ha empleado en nuestro sistema a efectos de identificar los bienes corporales cuya venta está excluida de IVA. Explica que el artículo 424 del Estatuto Tributario identifica qué bienes están excluidos de IVA, para lo cual se vale de la nomenclatura arancelaria. Por tanto, continúa, cuando la norma hace uso de esa clasificación para señalar los bienes excluidos está empleando un sistema de designación y codificación de mercancías que es expreso y excluyente, de suerte que los bienes cuya venta decidió el Congreso que estaría por fuera de gravamen son únicamente aquellos que se inscriben en la nomenclatura arancelaria indicada en el artículo, y no otros, de manera que no caben integraciones jurídicas que amplíen el ámbito de aplicación de la norma. Además, pone de presente que el Legislador es el único dotado de potestades normativas tributarias, por lo que no es aceptable que la demandante plantee que tendría que aumentarse el listado de bienes cuya venta está excluida de IVA.

Agrega que la aspiración de la actora es contraria a la posición de la Corte en relación con el contenido del artículo 424 del Estatuto Tributario, según la cual la Constitución no impone desgravar de IVA ningún bien específico, ni siquiera aquellos que componen la canasta básica de las personas naturales. Estima que lo único que es contrario a la Constitución es que el impuesto indirecto establecido introduzca en el sistema “*dosis manifiestas de injusticia*,

regresividad e inequidad”. Junto con ello, aclara que uno de los criterios para constatar que no se introduce en el sistema una dosis manifiesta de injusticia radica en el hecho de que los bienes equivalentes no tengan el mismo tratamiento fiscal en el IVA, es decir, que unos estén gravados y otros no, de manera que los consumidores cuenten con la posibilidad de efectuar consumos sustitutivos (sentencias C-776 de 2003 y C-100 de 2014).

De otra parte, la interviniente estima que la decisión de gravar o no el concreto con IVA hace parte de la libertad de configuración legislativa del titular de las potestades normativas tributarias, que es el Congreso, y no afecta a la justicia.

Considera que si se hiciera uso del test intermedio de igualdad, en los términos del escrito de la demanda, también estarían dadas las condiciones para declarar la constitucionalidad de la norma porque la demandante nunca formuló ni hizo explícitos los términos de comparación a la luz de los cuales cabría analizar si ha tenido lugar o no un trato diferencial justificado, sin que sea tarea del juez imaginarlos.

Destaca que la accionante señaló dos grupos involucrados en el supuesto trato discriminatorio, que vienen a ser los proveedores de asfalto y los proveedores de otros materiales de uso similar. De ser así, afirma, no habría lugar a declarar la inconstitucionalidad de la norma por el hecho de que el IVA no es un impuesto subjetivo sino objetivo, de manera que no son relevantes las situaciones en las que se encuentren los grupos de sujetos, además de ser un impuesto indirecto que no afecta a los proveedores sino a los consumidores. Dicho en otras palabras, concluye, el término de comparación sugerido por la actora no resulta válido para juzgar la constitucionalidad de disposiciones relativas al IVA.

8.- Asociación Colombiana de Productores de Concreto -ASOCRETO-

El Director General de la Asociación Colombiana de Productores de Concreto explica que las mezclas de concreto están hechas de cemento, agregados, agua y aditivos, siendo el cemento el material ligante e insumo más importante de las mismas, mientras que las mezclas asfálticas están hechas de asfalto, agregados y algunos aditivos. A continuación presenta las similitudes entre estos materiales y concluye que ambos productos sirven para la construcción de carreteras, de manera que su selección por parte de los consumidores debería estar condicionada estrictamente por las evaluaciones técnicas y económicas de los proponentes para cada proyecto y no por una diferencia en materia impositiva como la vigente hoy.

9.- Corporación para la Investigación y Desarrollo en Asfaltos en el Sector Transporte e Industrial –CORASFALTOS-

El director ejecutivo de CORASFALTOS interviene ante la Corte para expresar su opinión técnica sobre el uso del cemento y el asfalto y las

tendencias mundiales en la aplicación de estos materiales para fabricar pavimentos.

En relación con los grupos involucrados expone que el asfalto proviene de los petróleos crudos y se obtiene mediante una simple separación de los componentes de las partes livianas y pesadas de los mismos, en tanto que el cemento procede de una transformación de materiales minerales bajo ciertas condiciones de operación.

Respecto del impacto ambiental, informa que durante su obtención el asfalto es solo el originado por la energía que se consume para su separación a través de la destilación; en cambio, el cemento se considera una de las industrias más contaminantes debido a los impactos que se producen durante la explotación de los materiales, su transporte, su proceso en planta (alto consumo energético y contaminación por material particulado).

Indica que en Colombia el único productor del cemento asfáltico es ECOPETROL, empresa del Estado. Señala que más del 95% de su producción se utiliza en pavimentos para carreteras por su versatilidad para ser aplicados con la gran diversidad de la geotecnia colombiana. Sostiene que el nombre de estos pavimentos se conoce mundialmente como "*flexibles*", característica que explica la versatilidad para su aplicación.

Por su parte, recuerda que en materia de producción de cemento en el país existen varias empresas, que tienen carácter de multinacionales dedicadas a la comercialización de este producto. Informa que el precio del cemento no está controlado, lo que desencadena variaciones muy fuertes. Añade que en Colombia, al igual que en el resto del mundo, se utiliza poco para pavimentos de carreteras y más para otro tipo de obras civiles (como puentes, edificios, presas, etc.), debido a sus costos, en especial por los altos estándares que se requieren en las estructuras de las vías para evitar su deterioro por factura prematura. Dice que estos pavimentos se conocen a nivel mundial como "*rígidos*", lo cual explica los costos mencionados.

Finalmente, respecto de la producción, estima que aunque los costos asociados a cada tecnología dependen de la aplicación específica que se quiera realizar, se puede aproximar que construir un pavimento con cemento (pavimento rígido) cuesta en promedio un 125% más que hacerlo con asfalto (pavimento flexible), por cuanto se necesita una carpeta con más del doble de espesor; además, la estructura debe ser mayor para el sustento de las losas del pavimento rígido que la que soporta la carpeta del pavimento flexible; sobre costo requerido en la estructura que se hace para evitar su fractura prematura y equivale como mínimo a un 50% adicional, teniendo en cuenta que los suelos del país son de capacidad portante muy baja.

10.- Cámara Colombiana de la Infraestructura

El ciudadano Juan Carlos Quiñones Guzmán interviene para expresar la opinión de la Cámara Colombiana de la Infraestructura y solicitar a la Corte que se declare **inhibida** o, en subsidio, **exequible** la norma acusada.

Inicia su intervención señalando que, en efecto, el numeral 12 del artículo 38 de la ley 1607 de 2012 excluye el asfalto de la causación del impuesto sobre las ventas, no estableciendo el mismo tratamiento para el concreto, el cual está gravado con una tarifa general del 16%.

Menciona que este Tribunal ha establecido como requisito indispensable para abordar el estudio de una posible afectación del principio de igualdad, la identificación de un tratamiento diferenciado a dos personas o grupos de personas, así como las razones por las cuales una determinada clasificación legal comporta un trato discriminatorio en contra de un subgrupo de personas. De no demostrarse tales elementos, indica, el juez no podrá realizar un estudio adecuado de los hechos expuestos en la demanda por cuanto la carga argumentativa carece de los elementos de juicio necesarios para cuestionar la constitucionalidad de una norma.

En este caso el ciudadano estima que la accionante omitió identificar las personas o grupos de personas para los cuales el legislador establece el presunto trato diferenciado, ya que solo se limitó a exponer que existe dicho trato sobre dos bienes que pueden cumplir similares funciones, de tal suerte que la carga argumentativa carece de un elemento, lo que impide llevar a cabo el juicio de constitucionalidad de la norma; esto es, demostrar que la ley acusada dispensa un trato discriminatorio a un grupo de personas que supuestamente se encuentra en la misma situación de hecho que otras que reciben distinto tratamiento.

Sostiene que los argumentos de la accionante acerca de la presunta violación de la libertad de empresa y la libre competencia no son de recibo. En su criterio, no es válido afirmar que, para elegir entre asfalto o concreto para desarrollar obras civiles, el consumidor optará solo por el que tenga un menor precio en el mercado, ya que tal fenómeno tiene su base en la teoría del consumidor o microeconomía, donde el aumento de precio de uno de los bienes genera de forma correlativa un aumento en la demanda de sus bienes sustitutos. Explica que tal teoría es utilizada de forma subjetiva por la accionante para alegar que la disposición acusada viola la libre competencia y el derecho a la libre empresa. Sin embargo, estima, esa afirmación resulta insuficiente para asegurar que el beneficio tributario introducido por el legislador restringe la comercialización de concreto, o que sea equivalente a la fijación de precios de mercado para uno u otro bien.

En ese sentido, indica que la Corte ha señalado que para que una disposición tributaria genere efectos violatorios de los principios de libertad de empresa y libre competencia dicha norma deberá *“gravar el ingreso de un operador, y simultáneamente dejar de gravar sin razón válida aparente el mismo tipo de*

ingreso de su competidor” (sentencia C-183 de 1998), lo cual no ha sido acreditado en debida forma por la demandante.

11.- Intervenciones ciudadanas

11.1.- La ciudadana Catalina Hoyos Jiménez solicita a la Corte declarar la **inconstitucionalidad** del numeral 12 del artículo 38 de la ley 1607 de 2012.

Sostiene que el IVA es un impuesto indirecto, plurifásico y de valor agregado; el carácter indirecto se debe a que incide económicamente en el consumidor final, mientras que su carácter plurifásico implica que recae sobre todas las etapas del ciclo productivo y, por consiguiente, se va causando en cada una de ellas, a pesar de que formalmente no haya existido un acto de consumo “*final*”.

Indica que para lograr que el impuesto recaiga exactamente sobre el “*valor agregado*” su diseño supone que los valores pagados a título de IVA en todas las fases del ciclo de producción y comercialización, por personas distintas del consumidor final, puedan ser descontados o deducidos del impuesto facturado en cada etapa. Así que un análisis de las características del IVA permite concluir que cuenta con una alta incidencia en materia económica, en la medida en que cualquier distorsión en su régimen implica efectos en la estructura de costos de cada productor o comercializador de bienes, y consecuentemente en el monto cancelado por el consumidor final.

Por lo anterior, estima que la exigencia de neutralidad en el impuesto sobre las ventas es mayor que en otros impuestos, donde cualquier falla en su diseño puede implicar una restricción injustificada a la libre competencia, porque una arbitraria acción regulatoria ocasiona que ciertos negocios se encarezcan respecto de otros realizados por pares competidores.

Afirma que a la luz de los efectos económicos de los impuestos, y en defensa de la libre competencia como derecho constitucional y de los principios de equidad y justicia tributaria, la Corte ha reconocido que existen limitaciones al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, especialmente cuando se trate de exenciones o exoneraciones tributarias.

Acerca del test de igualdad entre el asfalto y el concreto utilizado para la pavimentación, observa que la norma demandada introduce un tratamiento diferenciado que redundaría en la violación del derecho a la libre competencia en tanto hace que el precio del asfalto sea más competitivo en comparación con el concreto, al crear un “*arbitraje regulatorio*” que no tiene ninguna justificación.

Añade que la norma demandada agrega un elemento adicional, ya que no es lo mismo vender un producto con IVA que un sustituto sin IVA. En estos casos, dice la interviniente, la preferencia del adquiriente podría estar determinada en función del impuesto y no del producto; además, el arbitraje regulatorio

creado por la norma demandada resulta inequitativo y discriminatorio para los productores de concreto, ya que restringe de manera injustificada su acceso al mercado encareciendo su producto para lograr un supuesto fin de promoción de infraestructura en el que solo se favorece a su competidor.

Opina que la diferenciación en el tratamiento tributario de dos bienes sustitutos también atenta contra el fin de promover la infraestructura del país, porque la ley está encareciendo un producto cuyo uso en determinadas circunstancias puede resultar más conveniente desde el punto de vista técnico, con lo cual el perjuicio para toda la población puede ser irreparable.

Acerca de la posibilidad de proferir un fallo integrador ante la existencia de una omisión legislativa relativa, indica que la Constitución exige que el Congreso no incida injustificadamente en la economía por la vía del establecimiento de arbitrajes regulatorios innecesarios e injustos. En esta medida, encuentra indispensable que a los bienes que tienen el carácter de sustitutos se les otorgue el mismo tratamiento fiscal para evitar distorsiones ajenas a las características propias de los mismos. Por lo tanto, la intervención de la Corte para garantizar la efectividad de los derechos a la igualdad y la libre competencia, así como de los principios de equidad y justicia tributaria, podría ocurrir por tres vías:

a) La Corte podría limitarse a declarar la inconstitucionalidad del artículo 38 numeral 12 de la Ley 1607 de 2012, de tal forma que ambos bienes terminen gravados a una misma tarifa. Esta opción garantizaría una paridad en cuanto al tratamiento tributario de cada uno de los bienes, sin incidir de forma negativa o positiva sobre el mismo.

b) Existe la posibilidad de incluir el concreto dentro de la lista de bienes excluidos del impuesto. Aquí se partiría de que el Congreso incurrió en una omisión legislativa relativa al excluir a un bien más no a su sustituto. Por tal razón, la Corte tendría la competencia para subsanar la omisión del legislador a través de una sentencia integradora que tenga como consecuencia la exclusión tributaria de los dos productos (concreto y asfalto).

c) Finalmente, teniendo en cuenta que el cemento se compone de productos gravados con la tarifa general, como son el cemento, la grava y la arena, una plena igualdad podría lograrse por la vía de establecer que el concreto no estará excluido sino exento de IVA. Esta solución restituiría la igualdad.

11.2.- El ciudadano José Luis Duarte Manrique solicita a la Corte que se declare la **inconstitucionalidad** de la norma acusada.

Según su criterio, el asfalto y el concreto cumplen la misma finalidad en materia de infraestructura, siendo productos comparables, por lo que la exclusión del IVA solamente para el primero de ellos sin ninguna justificación objetiva genera una situación de inequidad constitucionalmente inadmisibles.

En concordancia con ello, estima que la acusación por vulneración de la libertad de empresa y la libre competencia “*resulta sumamente interesante como fundamento adicional al primer cargo*”, al demostrarse que el tratamiento diferencial constituye una barrera determinante en el mercado del concreto.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, mediante concepto 5925, radicado el 12 de junio de 2015, solicita a la Corte **declarar exequible** el numeral 12 del artículo 38 de la ley 1607 de 2012.

De manera preliminar destaca que la Sala debe evaluar si la demanda cumple con los requisitos que jurisprudencialmente se exigen a un cargo que tiene como fundamento una omisión legislativa relativa. Al respecto considera que la acusación satisface las exigencias para abordar un análisis de fondo.

Sin embargo, al entrar en el examen material la Vista Fiscal no encuentra necesario que el concreto a base de cemento se otorgue el mismo beneficio tributario que al asfalto en lo que tiene que ver con el impuesto a las ventas, lo cual explica por las siguientes razones:

“En primer lugar, se tiene que el uso que se le da al asfalto es exclusivo para pavimentar mientras que el cemento tiene múltiples usos en materia de obras civiles y arquitectónicas y no únicamente para hacer concretos para pavimentar.

En segundo lugar, es un hecho notorio que la intensidad o amplitud en el uso para pavimentar que se le da al asfalto en el mundo es mucho mayor que la dada al cemento con el mismo fin.

En tercer lugar, no existe ninguna razón técnica ni científica que indique que deba obligatoriamente pavimentarse con concreto a base de cemento por encima de hacerse con asfalto.

En cuarto lugar, debe tenerse en cuenta que además del asfalto y el concreto a base de cemento, existen otros materiales para pavimentar tales como piedra, ladrillo, basalto, etc., a los que tampoco hace referencia la norma demandada.

Por último y sin tener en cuenta algún tipo de recargo tributario que se imponga a dichos materiales, también es un hecho notorio que los costos de pavimentar con asfalto son bastante menores que los cobrados por pavimentar con concreto a base de cemento.

De hecho, esa fue la razón por la cual en la Cámara de Representantes se opusieron a concederle exención de IVA al concreto para pavimentar a base de cemento. Aquí hay que agregarle un factor adicional en materia de

precios, cual es que el hormigón asfáltico se fabrica a partir del bitumen que es un material derivado del petróleo, cuyos precios están cayendo ostensiblemente en el mundo. A eso hay que agregarle que la Empresa Colombiana de Petróleo –ECOPETROL- es el único productor en Colombia de Petróleo asfálticos, por lo que los recursos que se obtienen por la venta de los mismos entran al erario público y no al de los particulares, lo que no ocurre con el cemento”.

Indica que esta exclusión fiscal cobra mayor sentido si se tiene en cuenta que las obras de pavimentación se pagan con los recursos públicos y no con capitales particulares, ya que los beneficios sociales de las mismas se alcanzan a menores costos.

En relación con el cemento como base para fabricar concreto para pavimentar, señala que está gravado con el IVA porque es un material cuya incidencia mayoritaria se da en los procesos comerciales, especialmente los relacionados con arquitectura y urbanismo, que son el hecho generador natural del impuesto al ser procesos por excelencia generadores de riqueza.

En suma, la Procuraduría considera ajustado al orden constitucional la exclusión del IVA al asfalto, en tanto no se generó trato discriminatorio alguno por no haber concedido el mismo beneficio al concreto a base de cemento.

De otra parte, acerca del cargo relativo a una supuesta restricción a la libre competencia, el jefe del Ministerio Público destaca que la acusación tampoco está llamada a prosperar, aun cuando el asfalto y el concreto sirven o podrían servir para pavimentar y ello podría conducir a la preferencia del consumidor por el primero en razón a su menor costo ante el no pago del IVA. Lo anterior, por cuanto el trato tributario diferente dado a los dos materiales tiene unas justificaciones y objetivos de orden constitucional y legal que la hacen procedente desde el punto de vista de las normas fundantes del orden jurídico.

En todo caso, a juicio de la Vista Fiscal, no resulta suficiente argumentar una diferencia de precios entre el asfalto y el concreto a base de cemento para fundamentar un cargo por violación de la libre competencia económica, porque sin recargos de ninguna naturaleza el asfalto es en todo caso mucho más barato que el concreto a base de cemento.

Finalmente, concluye que la exención tributaria cuestionada responde a un cabal ejercicio de la potestad de configuración legislativa en esta materia, de la cual es titular el Congreso de la República.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1.- Competencia.

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución, la Corte es competente para conocer el asunto de la referencia ya que se trata de una demanda interpuesta contra una ley, en este caso la ley 1607 de 2012, “*por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*”.

2.- Asunto preliminar: aptitud de la demanda

La Sala comienza por precisar que la demanda reúne los requisitos para abordar un examen de fondo en la medida en que atiende las exigencias de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia en la formulación de los cargos, al tiempo que cumple con la argumentación propia de las acusaciones donde se invoca la vulneración del principio de igualdad.

2.1.- Cabe recordar que el artículo 2° del Decreto ley 2067 de 1991 establece los requisitos mínimos que deben cumplir las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad, a saber: (i) señalar las normas impugnadas, (ii) indicar las normas superiores que se consideran infringidas, (iii) exponer las razones por las cuales dichos textos se estiman violados, (iv) reseñar el trámite para la expedición de la norma en cuestión así como la forma como fue quebrantado –de ser el caso-, y (v) referir por qué la Corte es competente para conocer de la demanda.

Acerca del tercer requisito, esta corporación ha insistido en que no cualquier acusación sirve de sustento puesto que, para no frustrar la expectativa de obtener una decisión de fondo, el ciudadano debe exponer coherentemente los cargos por los cuales estima vulnerado el ordenamiento superior; en consecuencia, las razones de inconstitucionalidad deben ser *claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*¹.

Adicionalmente, cuando se plantean cargos por vulneración del principio de igualdad, la jurisprudencia ha exigido que se indique con claridad (i) los grupos o situaciones comparables, (ii) el trato diferencial introducido por la norma acusada y (iii) la razón por la cual se considera que dicho tratamiento no está constitucionalmente justificado².

2.2.- Trasladadas esas exigencias al presente asunto la Sala considera que no son de recibo los reparos formulados por algunos intervinientes a la idoneidad de la demanda. Según ellos, la accionante no explicó de manera clara, cierta y suficiente cuál es el tratamiento diferencial cuestionado, ni ofreció la carga argumentativa necesaria en los cargos por violación del principio de igualdad, lo que conduciría a un fallo inhibitorio.

¹ Cfr., Sentencias C-236 de 1997, C-447 y C-542 de 1997, C-519 de 1998, C-986 de 1999, C-013 de 2000, C-1052, C-1256 de 2001, C-1294 de 2001, C-918 de 2002, C-389 de 2002, C-1200 de 2003, C-229 de 2003, C-048 de 2004, C-569 de 2004, C-1236 de 2005, C-1260 de 2005, C-180 de 2006, C-721 de 2006, C-402 de 200, C-666 de 2007, C-922 de 2007, C-292 de 2008, C-1087 de 2008, C-372 de 2009, C-025 de 2010, C-102 de 2010, C-028 de 2011, C-029 de 2011 y C-101 de 2011, entre muchas otras.

² Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-176 de 2004, C-913 de 2004, C-1052 de 2004, C-1115 de 2004 y C-1146 de 2004, entre otras.

Al respecto debe precisarse que la demanda fue inicialmente inadmitida por cuanto no se proponía en debida forma el juicio de igualdad ni se satisfacían los requisitos de *certeza, especificidad y suficiencia*³. Sin embargo, presentado oportunamente el escrito de corrección, el magistrado sustanciador dispuso su admisión⁴ al considerar que se subsanaron las falencias anotadas teniendo como base el principio *pro actione*⁵, postura que la Sala Plena comparte.

En este sentido, en cuanto al cargo por vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP), la demandante: (i) precisó con mayor detalle cuáles son los grupos o situaciones comparables (la compra y venta del asfalto y de otros materiales de uso similar, en particular el concreto); (ii) explicó cuál es el trato diferencial introducido por la norma acusada (exclusión del IVA únicamente para la comercialización del asfalto y no para otros materiales de uso similar como el concreto); y (iii) sustentó por qué motivos considera ese tratamiento fiscal diferente como discriminatorio ante las similitudes fácticas relevantes que -en su criterio- existen entre esos productos; así, aunque reconoce que el asfalto y el concreto son materiales con características técnicas diferentes, estima que pueden cumplir el mismo cometido e incluso en muchos casos el concreto ofrece ventajas en términos de durabilidad y costos de mantenimiento de las vías, por lo que a su comercialización debe dársele el mismo tratamiento fiscal.

De esta manera, encuentra la Sala que la ciudadana construyó un reproche de constitucionalidad que se ajusta a los parámetros fijados por la jurisprudencia respecto de esta clase de acusaciones⁶, lo que permitió a todos los intervinientes y al Ministerio Público comprender sin dificultad el sentido de la demanda y emitir una valoración de fondo.

Ahora bien, respecto del cargo por afectación de la libertad de empresa y libre competencia (arts. 88 y 333 CP), la demandante amplió sus argumentos para explicar por qué motivo la exclusión del IVA solo para la venta del asfalto generaría una ventaja competitiva y mayores incentivos a favor de la compra y consumo de este producto, a su juicio constitucionalmente inadmisibles por afectar la de los demás materiales de uso similar, en especial el concreto.

³ Auto del 20 de marzo de 2015.

⁴ Según el principio *pro actione*, “el examen de los requisitos adjetivos de la demanda no debe ser sometido a un riguroso escrutinio y se debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria, de manera que se privilegie la efectividad de los derechos de participación ciudadana y de acceso al recurso judicial efectivo ante esta Corte”. Sentencia C-508 de 2008. Ver también las Sentencias C-451 de 2005, C-480 de 2003 y C-1052 de 2001, entre otras.

⁵ Auto del 20 de abril de 2015.

⁶ “Conforme lo ha expresado la jurisprudencia de esta Corporación, para efectos de configurar un verdadero cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, no es suficiente con sostener que las disposiciones objeto de controversia establecen un trato diferente frente a cierto grupo de personas y que ello es contrario al artículo 13 -tal y como lo pretenden las demandantes-. También es imprescindible que se expresen las razones por las cuales considera el acusador que la supuesta diferencia de trato resulta discriminatoria, sustentando tal discriminación con argumentos de constitucionalidad dirigidos a cuestionar el fundamento de la medida”. Sentencia C-1115 de 2004. Cfr., Sentencias C-176 de 2004, C-913 de 2004, C-1052 de 2004, C-1115 de 2004 y C-1146 de 2004, entre otras.

Sin embargo, la Corte advierte que, a pesar del esfuerzo de la accionante, esta segunda acusación no atiende el criterio de certeza ni se desarrolla de manera suficiente, en la medida en que se circunscribe a cuestionar el tratamiento fiscal previsto en la norma y su posible impacto en las relaciones comerciales, es decir, sus eventuales efectos económicos, lo cual obedece a una apreciación subjetiva que no se deriva del contenido de la norma impugnada, o cuando menos no se explica con suficiencia en la demanda.

La Sala estima que este es en el fondo un reproche adicional acerca de la presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, por lo que no configura un cargo autónomo de inconstitucionalidad sino estrechamente relacionado con la primera acusación.

En suma, con independencia de que los planteamientos de la ciudadana estén llamados o no a tener éxito, la Sala constata que la demanda sí resulta apta y habilita a este tribunal para pronunciarse de fondo, aunque el análisis de constitucionalidad se circunscribirá al examen desde la perspectiva de la igualdad y la equidad tributaria.

3.- Problema jurídico y metodología de análisis.

Aclarado lo concerniente a la aptitud de la demanda, corresponde a la Corte determinar si la norma que excluye la compra y venta del “*asfalto*” del pago del impuesto a las ventas (IVA), pero no hace lo propio con otros productos que tienen uso similar, en particular el concreto, vulnera los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP) de aquellos contribuyentes que comercializan con estos últimos productos, al no concedérseles un beneficio tributario que sí se otorga a quienes producen y venden el asfalto.

Para resolver este interrogante la Sala reseñará su jurisprudencia acerca de (i) la potestad de configuración del Legislador en materia tributaria y (ii) el tratamiento constitucional de las exenciones, exclusiones y beneficios fiscales de acuerdo con los principios de igualdad y de equidad; con fundamento en ello (iii) procederá al análisis constitucional de la norma parcialmente acusada.

4.- Potestad de configuración del Legislador en materia tributaria

4.1.- La existencia del Estado impone a los asociados la obligación de efectuar aportes económicos para garantizar su adecuado funcionamiento y el cumplimiento de los fines que le han sido constitucionalmente encomendados. Es así como el artículo 95-9 superior señala que son deberes de la persona y del ciudadano “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”.

Lo anterior es lo que se conoce como deber general de tributación, cuya importancia radica en que representa “*la principal forma de lograr que los*

asociados contribuyan al financiamiento de los gastos y recursos necesarios para el adecuado funcionamiento de las instituciones y en general para el cumplimiento de los fines del Estado”⁷. En la misma dirección, la jurisprudencia ha explicado que su fundamento es “el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos 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”⁸.

Teniendo presente ese carácter recíproco (ciudadano-Estado), la historia del constitucionalismo enseña que la imposición de gravámenes está inescindiblemente ligada a la observancia de los principios democrático y de legalidad. El primero establece que no habrá tributo sin representación, por lo que solo pueden tener origen en cuerpos de representación popular, al menos en tiempos de normalidad institucional; el segundo, que todo gravamen ha de estar reconocido en una ley, cuyos elementos esenciales sean claramente identificables y cuya aplicación no podrá ser retroactiva⁹.

4.2.- Con ese derrotero general, la Constitución de 1991 asignó al Congreso de la República, en su calidad de foro político y democrático por excelencia, la competencia para desarrollar la política tributaria del Estado a través de las leyes. Así lo disponen los artículos 150-12¹⁰ y 338¹¹ de la Carta Política, con la advertencia de que su ejercicio en esta materia se encuentra condicionado a la iniciativa del Gobierno Nacional (art. 154 CP). En cumplimiento de dicha atribución, *“a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le corresponde al Legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los procedimientos y métodos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, conforme a los condicionamientos previstos en la Constitución y la ley”¹².*

⁷ Sentencia C-1021 de 2012.

⁸ Sentencia C-261 de 2002.

⁹ Sentencias C-004 de 1993, C-228 de 1993, C-084 de 1995, C-583 de 1996, C-987 de 1999, C-569 de 2000, C-597 de 2000, C-227 de 2002, C-155 de 2003, C-664 de 2004, C-748 de 2009, C-913 de 2011, C-198 de 2012, C-1021 de 2012 y C-837 de 2013, entre otras.

¹⁰ “ARTÍCULO 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.

¹¹ “ARTÍCULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. // La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. // Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

¹² Sentencia C-766 de 2013.

4.3.- La Corte ha explicado de manera reiterada y uniforme que el Congreso es titular de una amplia potestad de configuración normativa en el diseño de la política tributaria. Facultad regulatoria que “*es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal*”¹³.

Con todo, la jurisprudencia ha insistido en que, a pesar de esa “*alta dosis de discrecionalidad*”¹⁴, el Legislador no tiene un poder absoluto por cuanto la propia Constitución le impone diversos límites, entre los cuales sobresalen el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 CP), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95-9 CP), la observancia del principio de legalidad (art. 338 CP) y el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad (art. 363 CP), todo lo cual supone una actividad bajo parámetros de razonabilidad y proporcionalidad. Sobre el particular la Corte ha precisado lo siguiente:

“5.7. No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte¹⁵ que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundado, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad”¹⁶.

4.4.- Ahora bien, cuando se reprocha al Legislador un exceso en el ejercicio de sus competencias al adoptar la política tributaria, la función del Tribunal Constitucional no consiste en determinar si la regulación aprobada por el Congreso fue o no la más deseable dentro de un amplio espectro de posibilidades normativas, sino en examinar si las reglas fijadas por aquél desbordan los cauces trazados por la Constitución. En otras palabras, no corresponde a la Corte definir cuál es la “*mejor*” política tributaria, porque con ello podría suplantarse al órgano democrático, sino simplemente establecer

¹³ Sentencia C-222 de 1995. Reiterada, entre otras, en las Sentencias C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009, C-748 de 2009, C-913 de 2011 y C-198 de 2012.

¹⁴ Cfr., por ejemplo, Sentencias C-1021 de 2012 y C-766 de 2013.

¹⁵ Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: C-222 de 1995, C-430 de 1995, C-643 de 2002, C-1003 de 2004 y C-664 de 2009.

¹⁶ Sentencia C-913 de 2011.

si el Congreso se ha excedido en el ejercicio de sus atribuciones, para eventualmente enmendar los errores en los cuales pudo haber incurrido. De manera que su función, antes que de diseño institucional, es de corrección y ajuste en perspectiva constitucional.

5.- Las exenciones, exclusiones y beneficios tributarios de acuerdo con los principios de igualdad y de equidad

5.1.- Las consideraciones previas acerca de la amplia potestad de configuración del Legislador, dentro de los límites que la Constitución le impone, son también predicables en lo que tiene que ver con las exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios adoptados por razones de política económica o para realizar los principios de igualdad y equidad¹⁷.

5.2.- En este punto es importante mencionar, así sea brevemente, cuál es la diferencia conceptual entre exclusiones y exenciones tributarias, aun cuando ambas pueden significar el reconocimiento de beneficios fiscales.

Las exclusiones tienen que ver con aquellos casos donde no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto. En palabras de la Corte, se refieren a los *“actos o situaciones fácticas que no están sujetos, es decir, aquellos que no encuadran en la definición abstracta del hecho generador y cuya realización no acaece el nacimiento de la relación jurídica-tributaria y por esta razón, no están cobijados por el impuesto”*¹⁸.

Por su parte, las exenciones tienen lugar cuando una norma exonera del tributo determinados actos o personas que normalmente estarían gravados; es decir, cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial. Al respecto el Consejo de Estado ha explicado lo siguiente:

“La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador¹⁹.”²⁰

¹⁷ Cfr., por ejemplo, las Sentencias C-183 de 1998, C-341 de 1998, C-1107 de 2001, C-250 de 2003, C-748 de 2009, C-913 de 2011, C-766 de 2013 y C-837 de 2013.

¹⁸ Cfr., Sentencias C-992 de 2001 y C-260 de 2015.

¹⁹ C.P. Artículo 294. “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales”. Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (XXII: 1.998, febrero 25 al 27: Cartagena). Memorias: XXII jornadas colombianas de derecho tributario. Bogotá, ICDT, 1.998, Capítulo III, Incentivos Tributarios: “Pero el artículo 294 de la Constitución “exenciones y

De esta manera, los bienes excluidos no causan IVA y quien los comercializa no se convierte en responsable tributario ni adquiere obligación alguna en relación con ese gravamen, motivo por el cual no es posible descontar los valores pagados por dicho concepto. Por el contrario, los bienes exentos si causan IVA, aunque son gravados con una tarifa del cero por ciento (0%), y los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables tributarios aun cuando pueden obtener la devolución del IVA pagado en la compra de materia prima y demás gastos relacionados con la producción o comercialización de esos bienes.

Con todo, la jurisprudencia constitucional ha reconocido que en ciertos casos las exclusiones guardan cierta similitud con las exenciones tributarias, en particular cuando se traducen en el reconocimiento de un beneficio fiscal. Así fue explicado en la Sentencia C-992 de 2001:

“De esta suerte, en el sistema es posible encontrar exclusiones, costos, deducciones, y exenciones, conforme a los cuales el tributo se adecua a los criterios de justicia, equidad y razonabilidad, y responde a específicas consideraciones del legislador sobre sus alcances, en función tanto de los objetivos del tributo, y en general de la política fiscal, como de la situación del contribuyente y su poder contributivo.

Las exclusiones pueden tener su origen en consideraciones lógicas, cuando se derivan de la misma definición del tributo, pero pueden, también tener una naturaleza legal, cuando ante determinadas situaciones de ambigüedad, el legislador excluye taxativamente ciertas rentas que de suyo podrían considerarse como gravables. Para algunos doctrinantes las exclusiones legales, en ocasiones, por ausencia de técnica legislativa, no son nada diferente a exenciones, las cuales son aquellos valores que en principio forman parte de lo que sería la renta gravable, pero luego son excluidos de ellas por la voluntad del legislador”.

tratamientos preferenciales” creemos necesario que se precise el contenido del término exención consagrado en la norma. En nuestro criterio, este término debería ser entendido en el sentido de beneficio o estímulo tributario y con un criterio amplio, es decir no solamente referido a las exenciones propiamente dichas sino a cualquier norma tributaria que pretenda establecer estímulos o incentivos con fines predominantemente extrafiscales. En otras palabras creemos que el término de “exención” consagrado en el artículo 294 debería ser sustituido por los términos “incentivos o beneficios” casi como sinónimos de la expresión “tratamientos preferenciales” contenida en la misma norma”. La Exención Tributaria. Pedro Manuel Herrera Molina, Ed. Colex, 1.990: “La doctrina de Berliri acierta con la clave del problema (...) en la no sujeción se está en presencia de una situación en la que resta algo para ser el presupuesto de hecho previsto por el legislador como idóneo para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. En la exención, al contrario, se está en presencia de una situación que representa algo más que el presupuesto de hecho. (...) La obligación tributaria no nace porque no ha tenido lugar el hecho imponible, sino una situación que representa algo más del presupuesto de hecho: el hecho imponible exento”...”Para terminar este apartado haremos referencia a la postura del profesor Tesouro que elabora un concepto de exclusión tributaria muy semejante a lo que la doctrina española denomina supuestos de no sujeción: “las exenciones constituyen una derogación de la disciplina general del tributo, mientras que las exclusiones derivan de enunciados con los que el legislador aclara los límites de aplicación del tributo sin derogar las consecuencias de sus enunciados generales”. Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-260 de 2015.

²⁰ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469. Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-260 de 2015.

5.3.- Con independencia de lo anterior, lo cierto es que la Corte Constitucional ha dejado claro que *“todo beneficio fiscal que introduzca el legislador debe atender a los principios de generalidad y homogeneidad, puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros”*²¹. En la misma dirección, ha sentado la premisa según la cual el principio de generalidad de los beneficios tributarios *“cobija a todos los contribuyentes que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas”*²². De esta manera, la amplia facultad de regulación del Congreso en materia de beneficios fiscales exige atender los parámetros constitucionales antes referidos:

“Conforme a lo anterior, esta Corporación ha señalado que el otorgamiento de beneficios tributarios, no obstante el amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador sobre la materia, no queda librado simplemente a su opción política, sino que debe atender a una valoración específica de la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal²³.”

En este sentido, la jurisprudencia ha reconocido la amplia potestad que, de acuerdo con la Carta Política, ostenta el Congreso para fijar exenciones tributarias, la cual sólo encuentra límites en las disposiciones constitucionales, por lo que ha de ser ejercida al tenor de ellas, dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad²⁴. Así, la soberanía fiscal que ejerce el legislador, no por amplia puede reputarse absoluta, sino que por el contrario se encuentra sujeta a los límites y condicionamientos que emanan directamente de la Constitución Política²⁵.

La validez de las exenciones, exclusiones y beneficios tributarios en general depende entonces de que las mismas se encuentren justificadas y representen instrumentos de estímulo fiscal encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos, entre los cuales se destacan los siguientes: *“1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país”*²⁶.

²¹ Cfr., Sentencias C-1060 A de 2001, C-748 de 2009 y C-837 de 2013.

²² Sentencias C-748 de 2009 y C-837 de 2013.

²³ Cfr., Sentencia C-1060A de 2001.

²⁴ Cfr., Sentencia C-709 de 1999.

²⁵ Sentencias C-748 de 2009 y C-837 de 2013.

²⁶ Sentencia C-1107 de 2001.

5.4.- Los principios de igualdad y equidad, que se encuentran inescindiblemente ligados en materia tributaria, limitan la actividad del Legislador en la regulación de los incentivos fiscales, tanto para avalar o no la existencia de un beneficio fiscal, como para exigir su aplicación uniforme a quienes se encuentran en la misma circunstancia de hecho. A pesar de su estrecha conexidad, la jurisprudencia ha trazado algunas diferencias conceptuales²⁷.

5.5.- Como ha sido ampliamente explicado por este tribunal, el principio general de igualdad (art. 13 CP) reclama el mismo tratamiento jurídico para supuestos fácticos equivalentes, al tiempo que demanda uno diferente ante situaciones que son sustancialmente disímiles: *“esos dos contenidos iniciales del principio de igualdad pueden a su vez ser descompuestos en cuatro mandatos: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes”*²⁸.

La igualdad supone entonces, desde una dimensión formal, que todas las personas que se hallan en una misma condición tienen el derecho a recibir el mismo tratamiento de parte del legislador, mientras que quienes están en situación diferente (constitucionalmente relevante) deben ser tratados en forma diferente. Se proyecta también desde una dimensión sustantiva o material, que impone al Estado el compromiso ético y jurídico de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas a favor de aquellos grupos discriminados, marginados o en situación de debilidad manifiestas (acciones afirmativas).

La Corte también ha explicado que *“el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos”*²⁹.

5.6.- En consonancia con ello, el principio de equidad, que se proyecta como una manifestación del principio general de igualdad y se erige en uno de los pilares del sistema tributario (art. 363 CP), proscribire aquellas normas que contemplan tratamientos fiscales injustificados, *“ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un*

²⁷ Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-419 de 1995, C-711 de 2001, C-1060A de 2001, C-1170 de 2001, C-1003 de 2004, C-913 de 2011, C-1021 de 2012, entre otras.

²⁸ Sentencia C-1125 de 2008.

²⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-711 de 2001.

*tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual*³⁰.

El principio de equidad –que junto con los de eficiencia, progresividad y no regresividad son la base del sistema tributario colombiano- *“pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.³¹

De acuerdo con la jurisprudencia, el principio de equidad tributaria puede ser analizado desde varias perspectivas. En primer lugar, exige tener en cuenta la capacidad real de pago del contribuyente; en segundo lugar, implica que los tributos deben ser regulados de modo que dos sujetos o grupos de sujetos que se hallen en iguales condiciones reciban el mismo tratamiento fiscal, a menos que existan razones que justifiquen no hacerlo; y en tercer lugar, la equidad significa que ningún gravamen puede tener implicaciones confiscatorias, lo cual ocurre *“cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”*³².

En concordancia con ello, la equidad tiene una dimensión vertical y una horizontal. Según la primera, la equidad se funda en un criterio material que exige valorar las condiciones del sujeto y el hecho generador para asegurar que las reglas tributarias no impongan cargas desproporcionadas a los contribuyentes, ni se les excluya sin justa causa de una obligación que les corresponde asumir. En su dimensión *horizontal*, los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica deben recibir el mismo tratamiento fiscal, de manera que una regulación más favorable no puede dejar de lado a quienes se hallen en las mismas circunstancias de hecho, a menos que existan razones –económicas, sociales o de política tributaria- que así lo justifiquen³³; en otras palabras, *“exige que fenómenos económicos similares le sean imponibles las mismas obligaciones fiscales, salvo que se evidencie la necesidad de cumplir con un fin constitucionalmente valioso que exija un trato distinto”*³⁴.

5.7.- La Sala encuentra necesario insistir en que las exenciones y demás beneficios fiscales son medidas que por su naturaleza implican una excepción al principio de igualdad aunque no necesariamente significan su vulneración. Por ello, para examinar su validez *“el juez constitucional debe analizar en cada caso si la diferencia es razonable”*³⁵, sobre la base de que la igualdad *“no significa la ausencia de distinciones ni es sinónimo de ciego*

³⁰ Sentencia C-397 de 2011. Cfr. Sentencia C-643 de 2002.

³¹ Sentencia C-734 de 2002.

³² Corte Constitucional, Sentencia C-1003 de 2004. Cfr., sentencias C-833 de 2013, C-169 de 2014 y C-692 de 2015, entre otras.

³³ Sentencia C-837 de 2013.

³⁴ Sentencia C-837 de 2013. Cfr. Sentencia C-1021 de 2012.

³⁵ Sentencias C-717 de 2003.

igualitarismo, sino que responde a la necesidad de otorgar el mismo trato a quienes se encuentran en semejantes o iguales condiciones y de adoptar medidas distintas para quienes se hallan en hipótesis diversas, mediante la razonable búsqueda, por parte de la autoridad, del equilibrio y la ponderación”³⁶.

Para evaluar cuándo un tratamiento diferencial es respetuoso o no del principio de igualdad, por ejemplo ante el reconocimiento o la exclusión de un beneficio tributario, la Corte ha recurrido al examen a partir del test de razonabilidad, *“herramienta metodológica diseñada para armonizar la amplia potestad de configuración legislativa con el respeto de los derechos constitucionales y los principios en los que se funda el sistema, como los de equidad e igualdad en materia tributaria”³⁷.*

Como es sabido, el test de razonabilidad supone identificar (i) cuál es el fin que busca el Legislador, (ii) si el medio empleado es idóneo para alcanzarlo y (iii) cuál es la relación de medio a fin. Ese procedimiento podrá ser menos o más intenso según el criterio de diferenciación utilizado y la presencia de un criterio neutro, problemático o sospechoso de discriminación. Sobre su aplicación en materia fiscal, en la Sentencia C-1021 de 2012 la Corte explicó lo siguiente:

Estos criterios generales se aplican con tres niveles de intensidad, dependiendo de cuál sea el grado de amplitud o restricción en la potestad de configuración que posea el Legislador, lo que se determina por varios aspectos: *“i) por la materia regulada; ii) por los principios constitucionales tocados por la forma en que dicha materia fue regulada; y iii) por los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente”³⁸.*

Conforme a tales parámetros, el juicio de igualdad puede ser estricto, intermedio o leve³⁹. De acuerdo con la jurisprudencia para evaluar la constitucionalidad de medidas legislativas en materias económicas, tributarias o de política internacional, en principio deberá adelantarse un test leve de igualdad⁴⁰. No obstante, existe la posibilidad de que una ley

³⁶ Cfr., Sentencia C-925 de 2000. Cfr., Sentencias C-188 de 1998, C-717 de 2003 y C-397 de 2011, entre otras.

³⁷ Sentencia C-1031 de 2012.

³⁸ Sentencia C-862 de 2008.

³⁹ “Así por ejemplo, si el juez concluye que, por la naturaleza del caso, el juicio de igualdad debe ser estricto, entonces el estudio de la ‘adecuación’ deberá ser más riguroso, y no bastará que la medida tenga la virtud de materializar, así sea en forma parcial, el objetivo propuesto. Será necesario que ésta realmente sea útil para alcanzar propósitos constitucionales de cierta envergadura. Igualmente, el estudio de la ‘indispensabilidad’ del trato diferente también puede ser graduado. Así, en los casos de escrutinio flexible, basta que la medida no sea manifiesta y groseramente innecesaria, mientras que en los juicios estrictos, la diferencia de trato debe ser necesaria e indispensable y, ante la presencia de restricciones menos gravosas, la limitación quedaría sin respaldo constitucional”. Sentencia C-093 de 2001.

⁴⁰ “Para el test leve la Corte, por una parte, entra a determinar si el fin buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos y, por otra, a establecer si el medio escogido es adecuado, esto es, es idóneo para alcanzar el fin propuesto (...) tiene como fundamento el principio democrático, así como la presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas. // La aplicación ordinaria de un test leve en el análisis de razonabilidad tiene como finalidad exigir que el legislador no adopte decisiones arbitrarias y

de esta naturaleza discrimine por motivos de raza u opinión política, o en general involucre algún criterio problemático o sospechoso de discriminación, lo cual implicará adelantar un control más cuidadoso.

(...)

Cuando el juez entra a analizar la validez de una exención tributaria debe examinar si la regulación adoptada está apoyada en razones constitucionalmente legítimas. Teniendo en cuenta la naturaleza de las exenciones y la amplia potestad normativa en la materia, en principio deberá adelantarse un escrutinio leve de igualdad. Sin embargo, la jurisprudencia ha advertido que cuando existe un “*indicio de inequidad o arbitrariedad*” será preciso adelantar un análisis más exigente, por lo que en estos casos se ha acudido al test intermedio de igualdad⁴¹”.

5.8.- Siguiendo estos derroteros la Corte ha insistido en que las regulaciones adoptadas por el Legislador que establecen exenciones y beneficios tributarios son constitucionalmente válidas cuando el tratamiento diferencial se encuentra razonablemente justificado.

Por ejemplo, en la Sentencia C-412 de 1996 esta corporación declaró exequible una norma en la que se contemplaba una regulación diferente para el pago del impuesto al consumo según fueran productos nacionales o extranjeros⁴².

Asimismo, en la sentencia C-188 de 1998 advirtió que no riñe con la Constitución la norma que establece una exención al impuesto a la renta únicamente para las empresas de servicios públicos domiciliarios con capital estatal, mas no para las privadas que cumplen la misma actividad. En este caso el criterio de distinción era razonable por cuanto permitía alcanzar el fin constitucional propuesto (brindar a las entidades oficiales condiciones económicas para mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y ampliar su cobertura en atención al interés público).

En la Sentencia C-1107 de 2001 la Corte declaró exequible la norma del estatuto tributario que reconoció como exentos del gravamen a los movimientos financieros (4x1000) los retiros efectuados por los usuarios de cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda, y

caprichosas sino fundadas en un mínimo de racionalidad (...). De ahí que preguntarse qué se busca con una norma (análisis de la finalidad), cómo se va a lograr lo buscado (análisis del medio) y qué tan propicia es la medida para alcanzar lo buscado (análisis de la relación medio-fin), sean criterios elementales para determinar si la afectación de la igualdad, u otro derecho fundamental, es razonable y, por lo tanto, constitucional o, arbitraria, y, por lo tanto, inconstitucional”. Sentencia C-673 de 2001. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible el artículo 4º del Decreto 2277 de 1979 apelando al “test intermedio de igualdad”.

⁴¹ Cfr., Sentencias C-183 de 1998, C-1074 de 2002 y C-748 de 2009, entre otras.

⁴² La Corte declaró exequibles el inciso tercero y el párrafo 2º del artículo 189 de la ley 223 de 1995. Sostuvo que “en este caso el tratamiento legislativo se ajusta a los anteriores parámetros de constitucionalidad. Así, si bien el hecho gravado es el consumo, lo cierto es que la causación no coincide con tal hecho pues, por razones de recaudo, ocurre en otros momentos, tanto para el productor nacional como para el importador. Y esa distinción, si bien no es obligatoria, es legítima, pues no es arbitrario que el impuesto para el producto nacional se cause a la entrega en fábrica, mientras que para el producto extranjero se cause a su entrada al país, pues en ambos casos, es el inicio del proceso de distribución para el consumo. Además, según lo señalan los intervinientes, de esa manera se permite un mejor y más eficiente cobro de este impuesto a los productos importados, objetivo de política económica que es constitucionalmente legítimo”.

no los retiros con otros fines ni los efectuados por los establecimientos bancarios⁴³.

En la Sentencia C-173 de 2010 la Corte debió analizar si las normas del estatuto tributario que no contemplaban una exención para el pago del IVA respecto de las llamadas “*leches de crecimiento*”, pero sí respecto de otros tipos de leches, vulneraban el principio de igualdad, los derechos de los niños y el deber del Estado de intervenir en la economía. La Corte concluye que “*no resulta claro ni científicamente demostrado que las leches de crecimiento sean generalmente necesarias e insustituibles por la leche entera de vaca, de manera que deban ser catalogadas como un producto alimenticio necesario para niños de uno a cinco años de edad. Por el contrario, observa que existen otros estudios que demuestran que el tema genera amplio debate entre los gremios de consumidores y de pediatras*”. En esa medida, como no eran productos iguales o similares, el Legislador no estaba obligado a dispensarles un mismo tratamiento tributario, por lo que declaró exequibles las normas acusadas. Adicionalmente, encontró otra razón que justificaba no otorgar el beneficio fiscal reclamado: “*que la exención podría estimular el consumo de estas leches por parte de niños cuya edad oscila entre uno y dos años (ellos se encuentran entre la población a la que se dirige su consumo), en contravía de lo que han indicado la OMS y la UNICEF, entidades que han aconsejado que los menores consuman leche materna hasta los dos años de edad o más tarde*”.

De otra parte, en la Sentencia C-873 de 2013 la Corte señaló que la exención del impuesto de renta y complementarios prevista durante 20 años para la industria editorial, pero que no comprendía a la prensa digital y escrita, no vulneraba los principios de igualdad y equidad tributaria. Según el fallo, “*concurren varias diferencias entre los periódicos y la industria editorial en cuanto fenómenos económicos y comerciales, las cuales hacen razonable que el legislador disponga de un tratamiento diferenciado frente a los beneficios fiscales*”.

⁴³ La Corte declaró exequible el numeral 1º del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 1 de la ley 633 de 2000. En uno de sus apartes señaló: “Bajo esta comprensión la exención está dada a favor de todas las personas –naturales o jurídicas- que sean titulares de cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda de cualquier índole, supuesto jurídico que al margen de toda discriminación expresa una oportunidad financiera y tributaria asequible a toda persona que disponiendo de recursos económicos desee abrir una cuenta de ahorros de dicha naturaleza finalística. Nótese cómo la norma no distinguió en cuanto a destinatarios del beneficio fiscal impugnado, toda vez que se limitó a edificar la exención a partir del hecho generador, esto es, de la transacción financiera. De lo cual deviene nítidamente que esta exención está referida con exclusividad a la causa (hecho económico) de la obligación tributaria, que no al sujeto pasivo de la misma: el titular de la susodicha cuenta de ahorro. Siendo esto así, ¿qué vulneración del derecho a la equidad tributaria y a la igualdad misma podría entrañar el texto demandado? Pues ninguna, ya que la concreción de la exención dependerá de la decisión que tome cada persona –con arreglo a sus capacidades económicas, conveniencias financieras, prioridades y preferencias- de solicitar la apertura de una cuenta de ahorro destinada exclusivamente a la financiación de vivienda, con la subsiguiente opción de hacer los retiros que la ley prevé como exentos. Es decir, se trata de un beneficio predicable de todas las personas, sin excepción, que se subsuman dentro de la hipótesis estipulada en el texto legal censurado, por fuerza circunscrito al hecho imponible; de lo cual resulta bien correspondido el principio de la generalidad del tributo, por cuanto: la exención cobijará a todas las personas que incurran en el hecho generador determinado por el artículo 871 del Estatuto Tributario, en armonía con el numeral 1 del artículo 879 del Estatuto Tributario”.

Los anteriores son apenas algunos ejemplos referidos de manera ilustrativa, con la precisión de que el universo de decisiones en sentido similar es realmente amplio⁴⁴.

5.9.- Sin embargo, en algunas oportunidades la Corte ha constatado que los beneficios fiscales fijados por el Congreso son constitucionalmente inadmisibles, cuando no han tenido en cuenta los hechos o sujetos que por hallarse en la misma condición fáctica merecían el mismo tratamiento fiscal, con la consecuente afectación de los principios de igualdad y equidad tributaria (dimensión horizontal).

Por ejemplo, en la Sentencia C-349 de 1995 la Corte declaró inexecutable la norma que concedía una exclusión de IVA sobre la venta de un servicio financiero, sin que hubiera razón para que servicios de similar naturaleza no quedaran también cubiertos por dicho beneficio. El único criterio de diferenciación era la naturaleza de quien ejercía la vigilancia administrativa, lo cual no tenía justificación constitucionalmente válida⁴⁵.

En la Sentencia C-183 de 1998 esta corporación declaró la exequibilidad condicionada de las normas que excluían a las sociedades comisionistas de bolsa del impuesto a las ventas, bajo el entendido *“de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de las operaciones y servicios en que prestan los dos tipos de sociedades”*. La Corte reiteró que la vigilancia administrativa es un elemento externo que por lo tanto no puede tener incidencia en materia fiscal cuando se desarrolla la misma actividad económica y no existen diferencias jurídicas, estructurales o funcionales.

En la Sentencia C-748 de 2009 la Corte declaró la constitucionalidad condicionada de una norma que consagraba una exención a las rentas del trabajo para que la misma comprendiera también a quienes se encontraban en supuestos fácticos análogos⁴⁶. Su razonamiento se apoyó en el principio de equidad tributaria en perspectiva horizontal⁴⁷.

⁴⁴ Cfr., Sentencias C-333 de 1993, C-222 de 1995, C-412 de 1996, C-188 de 1998, C-251 de 1999, C-709 de 1999, C-108 de 2000, C-291 de 2000, C-485 de 2000, C-804 de 2001, C-1107 de 2001, C-1265 de 2001, C-261 de 2002, C-643 de 2002, C-250 de 2003, C-717 de 2003, C-385 de 2008, C-173 de 2010, C-397 de 2011 y C-873 de 2013, entre muchas otras.

⁴⁵ “De otro lado, la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. //El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución”.

⁴⁶ La Corte declaró executable el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, “en el entendido que la exención allí prevista –rentas exentas de trabajo para Magistrados de Tribunal- se extiende también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura”.

⁴⁷ “De otra parte, la Corte ha establecido que el principio de equidad se erige en límite del ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el legislador en materia tributaria, de manera que no le es

En la Sentencia C-913 de 2011 se examinaron varias normas del Estatuto Tributario que establecían un descuento por concepto de impuestos sobre la renta pagados en el exterior pero excluían de dicho beneficio al contribuyente nacional que tuviese una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibía dividendos o participaciones. La Corte decide que la medida es contraria a los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, *“toda vez que no se evidencia justificación para que los inversionistas menores no reciban un beneficio tributario que sí se reconoce a los mayores inversionistas, con lo cual, aquella se torna discriminatoria e igualmente arbitraria, pues tampoco responde, en estricto sentido, al propósito general de la política fiscal acogida por el propio legislador, de impedir la doble tributación en los inversionistas nacionales que tengan participación directa o indirecta en sociedades extranjeras y que perciban de ellas dividendos, generando diferencias de trato injustificadas frente a dicho fin”*.

En la Sentencia C-1021 de 2012 la Corte conoció de una demanda contra varias normas de la Ley 1450 de 2011 (Plan nacional de desarrollo) que eximían del gravamen a los movimientos financieros (4x1000) solamente a las sociedades de factoring vigiladas por la Superintendencia de Sociedades. Concluyó que la exclusión de las demás empresas de factoring generaba un trato discriminatorio e inequitativo en comparación con el resto de empresas de factoring y personas debidamente inscritas en las cámaras de comercio que desarrollaban el mismo objeto social principal, por lo que declaró su inexecutable⁴⁸. Una decisión similar fue adoptada en la Sentencia C-766 de 2013.

Finalmente, en la Sentencia C-1023 de 2012 este tribunal examinó la norma que excluía a las historietas gráficas y las fotonovelas de las prerrogativas fiscales consagradas en la ley de fomento del libro. Una vez se desvirtuó la premisa en la que se fundaba el tratamiento diferencial (la descalificación de las historietas y fotonovelas como bienes de contenido cultural), la Corte concluyó que el trato diferenciado carecía de justificación (era irrazonable) por lo que declaró inexecutable dicha exclusión.

5.10.- En este orden de ideas la Corte concluye que, dentro de su amplia potestad de configuración, el Legislador puede establecer las exenciones, exclusiones y beneficios tributarios que estime convenientes en el diseño de la

dado imponer, por ejemplo, cargos o beneficios manifiestamente inequitativos. // En efecto, conforme al principio de equidad tributaria, los gravámenes deben ser aplicados a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, con lo que se garantiza el sostenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas. Este planteamiento, ha sido recogido a través de la construcción del principio de generalidad que implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva”.

⁴⁸ “En este orden de ideas, por violación del derecho de igualdad (art. 13 CP) y del principio de equidad tributaria (art. 363 CP), la Corte declarará inexecutable las expresiones demandadas. En consecuencia, a partir de la presente sentencia todas las operaciones de factoring realizadas por personas naturales o jurídicas debidamente inscritas, cuyo objeto social principal sea este tipo de operaciones, estarán exentas del gravamen a los movimientos financieros”.

política fiscal del Estado, sin que la sola existencia de dichos tratamientos diferenciales pueda ser interpretada *per se* como inconstitucional.

No obstante, en atención a los principios de igualdad y equidad horizontal será preciso brindar el mismo beneficio tributario a los hechos o sujetos que se encuentren en una situación sustantiva análoga, a menos que existan motivos (económicos, sociales o de política tributaria) que justifiquen proceder de otro modo, lo que necesariamente habrá de evaluarse caso a caso siguiendo las pautas del test de razonabilidad.

6.- Constitucionalidad de la norma acusada

6.1.- El artículo 38 de la ley 1607 de 2012, *“por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*, modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario, que regula los bienes que no causan impuesto a las ventas (IVA). En el numeral 12, impugnado en esta oportunidad, se excluyó de ese gravamen la venta o importación de *“asfalto”*.

La demandante y algunos intervinientes⁴⁹ sostienen que esa norma vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 CP), al no haber excluido del IVA a otros bienes que tienen uso similar, como el concreto, sin que para ello exista una razón constitucionalmente válida.

Sostienen que ambos productos pueden ser utilizados en procesos de pavimentación de vías, de manera que al dar un beneficio tributario únicamente para quienes producen y comercializan el asfalto se imprime un tratamiento discriminatorio en perjuicio de los contribuyentes que comercializan otros bienes de uso análogo (como el concreto, elaborado a base de cemento) y con ello se propicia una injustificada asimetría en el mercado.

En criterio de otros intervinientes⁵⁰ y del Ministerio Público, por el contrario, la norma se ajusta a la Constitución en tanto expresión de la amplia potestad de configuración del Legislador en el ámbito tributario, de manera que el hecho de no haber concedido el mismo tratamiento fiscal no resulta irrazonable si se tiene en cuenta que ello obedeció a propósitos económicos constitucionalmente legítimos, aún más cuando entre dichos bienes existen diferencias significativas.

6.2.- La Corte considera que en esta oportunidad el análisis de constitucionalidad debe hacerse a partir de un test leve o dúctil de razonabilidad. Esto se explica fundamentalmente porque el Congreso dispone de un alto grado de discrecionalidad en el diseño de la política tributaria y, dentro de ella, para definir tanto los gravámenes como las exenciones y demás beneficios fiscales aplicables a los contribuyentes.

⁴⁹ Instituto Colombiano de Derecho Tributario e intervenciones ciudadanas. En sentido similar se orientan las intervenciones de Asocreto y de Corasfaltos.

⁵⁰ Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Minas y Energía, DIAN, Invías, Universidad Santo Tomás y Cámara Colombiana de Infraestructura.

Además, una revisión preliminar de la norma no muestra un “*indicio de inequidad o arbitrariedad*” que amerite un nivel de escrutinio moderado o incluso intenso⁵¹, por cuanto no se comprometen derechos de sujetos especialmente vulnerables, ni se apela a categorías sospechosas de discriminación; por el contrario, el criterio de diferenciación utilizado (el material que se comercializa) puede calificarse, al menos *ab initio*, como neutro.

Teniendo en cuenta que el juicio leve de razonabilidad encuentra su fundamento en el principio democrático y genera una presunción de constitucionalidad⁵², la Corte debe determinar si la norma que excluyó el asfalto como bien sujeto al IVA pero no hizo lo propio con otros productos como el concreto, obedeció a algún fin legítimo y es idónea para lograr ese cometido, con miras a establecer si el tratamiento diferencial estuvo fundado en un mínimo de racionalidad, o si por el contrario resulta arbitrario en perjuicio de quienes producen y comercializan dichos bienes.

6.3.- Para comenzar hay que decir que la exención fiscal a la producción y comercialización del asfalto halla su origen en el artículo 5° de la ley 30 de 1982⁵³. Su propósito fue estimular la pavimentación de las vías, según quedó definido en forma clara y expresa en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 5°.- Con el fin de fomentar la pavimentación y repavimentación de carreteras y calles, los asfaltos estarán exentos de todo impuesto”. (Resaltado fuera de texto)

⁵¹ “La intensidad del control de constitucionalidad al cual se sujeta el poder tributario, no quiere decir que éste carezca de límites y que, en ocasiones, aquél pueda revestir mayor severidad. Si a propósito de las leyes tributarias siempre se estudiasen sus distinciones y clasificaciones únicamente a la luz de una finalidad permitida, es evidente que sólo excepcionalmente se podría decretar su inexequibilidad, pues la finalidad del recaudo se inscribe dentro de los designios legítimos que la Constitución expresamente reconoce. La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil”. Sentencia C-183 de 1998. Ver también las Sentencias C-1074 de 2002, C-748 de 2009 y C-1021 de 2012, entre otras.

⁵² “La intensidad leve como punto de partida del test de razonabilidad tiene como fundamento el principio democrático, así como la presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas. La aplicación ordinaria de un test leve en el análisis de razonabilidad tiene como finalidad exigir que el legislador no adopte decisiones arbitrarias y caprichosas sino fundadas en un mínimo de racionalidad. Esta carga que pesa sobre el legislador, al igual que sobre cualquier autoridad pública y órgano estatal, surge directamente de la razón de ser misma del constitucionalismo que, desde sus orígenes históricos y su consolidación en el periodo de la Ilustración, aspira a lograr que el poder sea ejercido de conformidad con la razón no con la fuerza. De ahí que preguntarse qué se busca con una norma (análisis de la finalidad), cómo se va a lograr lo buscado (análisis del medio) y qué tan propicia es la medida para alcanzar lo buscado (análisis de la relación medio-fin), sean criterios elementales para determinar si la afectación de la igualdad, u otro derecho fundamental, es razonable y, por lo tanto, constitucional o, arbitraria, y, por lo tanto, inconstitucional”. Sentencia C-673 de 2001.

⁵³ La ley 30 de 1982 modificó la ley 64 de 1967, “por la cual se crea el Fondo Vial Nacional y se destinan sus recursos para los planes viales nacionales”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado explicó en su debido momento que la Empresa Colombiana de Petróleos –Ecopetrol-, en su calidad de productor de asfaltos, estaba exenta de las obligaciones tributarias referidas en dicha norma⁵⁴.

La ley 488 de 1998⁵⁵ determinó que, para efecto del IVA, no se consideraría incorporación ni transformación las mezclas *asfálticas* y las de *concreto* (a base de cemento) realizadas con anterioridad a la vigencia de esa ley, dentro de ciertas limitaciones, cuando se relacionaran con la construcción de obras públicas y de servicios públicos⁵⁶.

Más adelante, el artículo 79 de la ley 633 de 2000⁵⁷ ratificó que el asfalto, las mezclas asfálticas y el material pétreo no estarían gravados con IVA cuando se utilizaran en los procesos de incorporación o transformación para producir mezclas asfálticas o de concreto, según las condiciones previstas en la ley 488 de 1998⁵⁸.

Este breve referencia normativa es útil para ilustrar a la Sala cómo de antaño la producción y venta de asfalto han merecido del Legislador un tratamiento tributario favorable con el fin de incentivar proyectos de infraestructura pública, es especial la pavimentación y repavimentación de vías. Y si bien es cierto que en algún momento el beneficio estuvo ligado a los procesos de incorporación o transformación para producir mezclas asfálticas y de concreto,

⁵⁴ “Si conforme al artículo 5o. de la Ley 30 de 1986, ECOPETROL no debe pagar a la Nación impuesto sobre la renta proveniente de producción de asfaltos, es porque el artículo dispone que (...) y tal disposición sólo puede implicar una exención personal, y concierne a todos los sujetos que produzcan o vendan asfaltos, actos por los cuales se causaría el gravamen en cabeza de tales productores o vendedores, de no estar exentos del mismo. // Del tenor literal del establecimiento de la exención, con referencia inmediata a los asfaltos, tiene que inferirse la referencia a los sujetos que los produzcan y que obtienen ingresos con su venta”. Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Consulta 147 del 17 de septiembre de 1987.

⁵⁵ Ley 488 de 1988, “por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”.

⁵⁶ “ARTÍCULO 50.- Hechos que se consideran venta. El literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario quedará así: ‘c. Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación’.”

“ARTÍCULO 64. Para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos. // Lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación”. (Resaltado fuera de texto). El inciso final de este artículo fue declarado inexecutable en la Sentencia C-363 de 2000.

⁵⁷ Ley 633 de 2000, “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”.

⁵⁸ “ARTÍCULO 79. IVA al asfalto, mezcla asfáltica y material pétreo. Lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 igualmente será aplicable al asfalto y a los materiales pétreos que intervienen y se utilicen específicamente en el proceso de incorporación o transformación necesarios *para producir mezclas asfálticas o de concreto* y en la venta de asfalto, mezcla asfáltica o materiales pétreos”. (Resaltado fuera de texto)

también lo es que históricamente la producción y venta de estos dos materiales –el asfalto y el concreto- no han recibido el mismo tratamiento fiscal.

6.4.- En el contexto descrito se llega a la discusión y aprobación en el Congreso de la República de la ley 1607 de 2012, parcialmente acusada en esta oportunidad.

La exclusión del IVA tanto para el asfalto como para el concreto fue un asunto objeto de deliberación puntual interior de la Cámara de Representantes y del Senado, quienes finalmente optaron por reconocer el beneficio tributario únicamente para la comercialización del asfalto. En este sentido el *íter* legislativo registra lo siguiente:

- En el proyecto inicialmente presentado a consideración del Congreso no se contempló la exención o exclusión del IVA al asfalto ni al concreto; tampoco para efecto de su incorporación o transformación en mezclas de tal naturaleza. Así se evidencia en el artículo 44 del proyecto⁵⁹.

- En la ponencia para primer debate conjunto en Comisiones de Senado y Cámara se aclaró que la referencia de varios productos había sido omitida del proyecto inicial por un error involuntario⁶⁰. En consecuencia, en el pliego de modificaciones se propuso excluir del IVA la producción y venta del asfalto y del concreto destinados a la producción de obras públicas, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 37. Modifícase el artículo 424 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente: (...)

Adicionalmente se considerarán excluidos los siguientes bienes:

(...)

7. El concreto y asfalto destinado a la construcción de obras públicas.

(...)”. (Resaltado fuera de texto)

- Sin embargo, entre las numerosas proposiciones presentadas por los congresistas⁶¹, el representante Ángel Custodio Cabrera planteó la eliminación del numeral 7º transcrito, la cual fue aprobada por las Comisiones⁶².

⁵⁹ Proyecto de ley 166 de 2012, publicado en la Gaceta del Congreso 666 del 5 de octubre de 2012, pág. 17.

⁶⁰ “El artículo 44 del proyecto de ley, el cual modifica el artículo 424 del Estatuto Tributario (bienes que no causan el impuesto), que se sugiere pase a ser el 37 en la ponencia, se ajusta para incluir y precisar bienes. Se adicionan productos que habían sido omitidos por error en el proyecto de ley (plántulas para la siembra, abonos orgánicos de origen animal y vegetal, maquinaria agrícola y sus partes, entre otros), así como aquellos que requerían precisiones en la nomenclatura arancelaria o la descripción respectiva. Se corrige la clasificación de las subpartidas del pescado seco que habían sido clasificadas como bienes exentos y deben clasificarse como excluidos del IVA. (...)”. Gaceta del Congreso 829 del 22 de noviembre de 2012.

⁶¹ Las cuales pueden ser consultadas en el expediente legislativo o en el siguiente vínculo http://www.camara.gov.co/portal2011/proceso-y-tramite-legislativo/proyectos-de-ley?option=com_proyectosdeley&view=ver_proyectodeley&idpry=1007

- En la plenaria del Senado del 13 de diciembre de 2012 el Ministro de Hacienda intervino para dar cuenta de su aval a la propuesta de excluir del IVA el asfalto, con el propósito de superar “*el atraso en materia de infraestructura de transporte*”, en los siguientes términos:

“Recobra el uso de la palabra el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, doctor Mauricio Cárdenas Santamaría:

El Senador Plinio Olano, usted como miembro de las Comisiones Sextas, hace unos años en la Cámara de Representantes y ahora en su última fase de la vida Legislativa en el Senado de la República, ha sido un gran defensor del sector de la construcción y de que Colombia supere el atraso en materia de infraestructura de transporte, usted nos ha comentado lo que resulta inconveniente, gravar con el IVA del 16%, al asfalto y nosotros sobre ese tema hemos reflexionado, ha habido un debate con las Bancadas, ha habido un debate con los ponentes y se ha presentado por parte de ellos la proposición que elimina ese artículo que gravaba con el 16% al asfalto, el Gobierno, lo anuncio desde ya, le da el pleno aval a esa proposición, Senador Plinio Olano”⁶³. (Resaltado fuera de texto)

- En la misma sesión el Senador Eugenio Prieto Soto propuso ampliar la exclusión del IVA también para el concreto destinado a la construcción de obras públicas:

“Con la venia de la Presidencia hace uso de la palabra el honorable Senador Eugenio Enrique Prieto Soto:

Muchas gracias, señor Presidente. Yo quisiera plantearle tres cosas, señor Ministro. Nosotros en la Comisión Sexta tenemos unas inquietudes que yo lo escuché a usted ahora, allá haciendo unos planteamientos que nos parecen válidos e importantes, uno de ellos tiene que ver con el tema del concreto y el asfalto destinado a la construcción de obras de infraestructura. Nosotros radicamos, señor Ministro, la proposición de todas formas, ya lo escuché, ayer también escuché al señor Presidente, con la voluntad del Gobierno de eliminar esto porque indudablemente que este tema sería muy complejo; entonces por eso, nosotros solicitamos que en ese artículo 39, que modifica el 424 del Estatuto Tributario en lo que tiene que ver con los bienes excluidos, se excluya el concreto y el asfalto destinado a la construcción de obras de infraestructura, específicamente. Ese es el primer punto de la Comisión Sexta, señor Ministro”. (Resaltado fuera de texto)

⁶² Acta de Comisión 07 del 29 de noviembre de 2012, publicada en la Gaceta del Congreso 425 del 17 de junio de 2013. El texto aprobado por las Comisiones fue publicado en la Gaceta del Congreso 891 del 7 de diciembre de 2012 (artículo 39).

⁶³ Acta 40, publicada en la Gaceta 94 del 14 de marzo de 2013,

- La importancia de esta discusión fue puesta de presente durante la deliberación del 14 de diciembre de 2012, como lo revela el Acta 41, publicada en la Gaceta 95 del 15 de marzo de 2015, que en uno de sus apartes señala:

“Con la venia de la Presidencia hace uso de la palabra el honorable Senador Germán Darío Hoyos Giraldo:

Sí gracias, señor Presidente, con respecto al tema de la discusión de la Reforma Tributaria, yo quiero hacer 2 planteamientos básicamente, el uno de fondo y el otro de forma. (...)

Hay unas inquietudes todavía, señor Presidente, que hay para analizar y discutir y personalmente vamos a trabajar para que no se grave el IVA del asfalto y hay un tema muy sensible que es conservar como se aprobó en el primer debate, Senador Camilo Sánchez, que el Internet para los estratos 1, 2 y 3 se conserve como IVA exento, para que no impacten la tarifa, porque si queda como excluido obviamente va a ser un mayor valor de la tarifa. Y quien le habla ha sido un gran defensor de las cuentas AFC, porque con eso fomentamos el ahorro y fomentamos la construcción”.

- Más adelante una Senadora manifestó lo siguiente:

Con la venia de la Presidencia hace uso de la palabra la honorable Senadora Astrid Sánchez Montes de Oca, quien deja una constancia: (...)

Igualmente, me inquieta qué será más adelante durante este proceso tocar puntos muy importantes en el tema de la educación como escuchaba el Senador Ballesteros, ya recogimos unas firmas para mirar a ver cómo hoy la educación pública especialmente se fortalece, es que hay más de 3 millones de jóvenes colombianos que se quedan sin acceso a la educación superior, hay que fortalecer, y un pueblo educado es un pueblo que progresa, es que el eje a pesar, entonces yo quiero decir, que el eje de un desarrollo de un país es la educación, sin educación no hacemos absolutamente nada.

Pero también presentar unas propuestas importantes en el desarrollo de unos beneficios tributarios al software, ¿pensando en qué? En la tecnología y la innovación y espero que me acompañen en ese momento cuando presente debate a mi proposición, porque aquí estamos demostrándole al país especialmente que más allá de simple recaudo de impuestos estamos contribuyendo con estas propuestas a pensar en el país y su desarrollo, y estoy pensando con esta propuesta, pensando en las pequeñas y medianas empresas que representan el 51.1% de la forma de establecer empleo en este país. Hoy parece mentira, no son las grandes empresas, son la empresa pequeña y mediana la que está hoy

ofreciendo empleo a todos los colombianos y por eso quiero que me acompañe en esta propuesta.

Pero también resaltar de que hay que debatir el tema, por ejemplo del asfalto, el concreto cuando estaban exentos y pasamos al 16%, eso creo que sería un culpe (sic) muy pero muy grande en el tema de la infraestructura que tenemos muchos problemas en este país”. (Resaltado fuera de texto)

- En la sesión del 18 de diciembre de 2012 el senador Camilo Armando Sánchez destacó la necesidad de mantener la exclusión del IVA solo para el asfalto. El Acta 43, publicada en la Gaceta 291 del 17 de mayo de 2013, señala:

“Entonces vamos a votar las proposiciones que tienen aval, sobre esas proposiciones o sobre las suyas Senador Juan, ya se les presentaron, pero si usted quiere volverlas a presentar con mucho gusto, usted inclusive mencionó los Senadores, los autores, pero vuelva a hacerlo con mucho gusto Senador Camilo que no tenemos ningún afán.

Con la venia de la Presidencia y del orador, interpela el honorable Senador Camilo Armando Sánchez Ortega:

Gracias Presidente, es que no las hemos mencionado pero me gusta mucho que usted se está volviendo visionario, porque si usted me puede decir cuáles son las cuatro, yo quedaría muy complacido.

La primera, arroz con cáscara, Arroz Paddy, es de la doctora Maritza, lo presentó y tiene el aval es el 1006109000, el otro que el doctor Villalba presentó y que coincide con el doctor Lozano, café en grano sin tostar, cáscara y cascarilla de café; el otro, máquinas inteligentes de lectura para ciegos y software de lector de pantalla para ciegos, que es el otro que se ha presentado por el doctor Carlos Ferro Solanilla, y también con aval.

Y el otro que tiene mucho interés todos los Congresistas de que quede claro, es uno muy sencillo, que se deja como viene en la actualidad el tema del asfalto, el asfalto queda excluido como está en la ley actualmente, son los cuatros que no tienen”. (Resaltado fuera de texto)

- Durante la sesión del 19 de diciembre de 2012, Acta 44, publicada en la Gaceta 292 del 17 de mayo de 2013, el Senador Camilo Armando Sánchez Ortega recordó que el artículo 5° de la ley 30 de 1982 no podría estar entre las normas derogadas, por cuanto se había aprobado mantener el beneficio tributario para el asfalto. Según sus palabras:

“Con la venia de la Presidencia hace uso de la palabra el honorable Senador Camilo Armando Sánchez Ortega:

Vigencias y derogatorias, hemos hecho los ponentes la solicitud para que el Gobierno entregue, cada uno de los artículos que están en las derogatorias para que sepamos el ADN del Gobierno y que si cualquier cosa resulta, en ese tema, es responsabilidad absoluta de lo que están derogando.

Un solo artículo no puede estar en las Derogatorias, que es el artículo 5° de la ley 30 de 1982; porque ese ya lo votamos, que es el tema de los asfaltos. No puede estar en derogatorias, porque si no tumbarían el artículo votado. Se vota todo menos esa y, se solicita la autorización a la plenaria para reenumerar los artículos del proyecto de ley de la Reforma Tributaria, 166/12 en Cámara, 133/12 en Senado para que el texto definitivo aprobado por las dos, en segundo debate pueda llegar la conciliación. Es la cosa que se va a votar”. (Resaltado fuera de texto)

- Por su parte, durante la sesión plenaria de Cámara de Representantes del 19 de diciembre de 2012, uno de los congresistas resaltó la conveniencia de extender el beneficio tributario del asfalto también al concreto y a los demás materiales para la construcción de obras públicas, con el argumento del retraso en la infraestructura del país, la utilización pública de las vías y porque sería el Estado quien asumiría el costo final. Sin embargo, dicha propuesta no contó con el aval del Gobierno, por lo que no pudo ser aprobada. Al respecto el Acta de Plenaria, publicada en la Gaceta 378 del 5 de junio de 2013, indica:

“El artículo 39 tiene 11 proposiciones que no cuentan con el aval de los ponentes y 10 proposiciones que cuentan con aval de los ponentes.

(...)

Proposición:

Adiciónese al artículo 39 del proyecto así.

El concreto y asfalto incluidos sus componentes y materias primas destinadas a la construcción de obras públicas.

Firman: John Jairo Roldán, Consuelo González de Perdomo, Eduardo José Castañeda, Jaime Buenahora y otras firmas.

(...)

Han sido leídas las proposiciones que no cuentan con aval de los ponentes, señor Presidente”⁶⁴.

- El Ministro de Hacienda advirtió que no se otorgaba el aval a dichas proposiciones y solicitó que no fuera aprobadas por la plenaria, como en efecto ocurrió. Dijo al respecto:

“Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Augusto Posada Sánchez:

⁶⁴ Gaceta del Congreso 378 del 5 de junio de 2015, páginas 72 a 75.

Señor Ministro, le pido que nos dé claridad frente a estas proposiciones dónde queda claro que si a través de estas proposiciones se entrega un beneficio tributario y eso ya lo ha dejado claro la Corte en sus diferentes interpretaciones y sentencias que necesitan del aval del Gobierno Nacional.

Palabras del señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, doctor Mauricio Cárdenas Santamaría:

Muy respetuosamente le sugiero a la Plenaria no aprobar las proposiciones que no tienen aval del Gobierno, recordemos que aquí se están creando beneficios tributarios por la vía de reducir el IVA para ciertos bienes y servicios, y nuestro ordenamiento legal en esa materia es absolutamente claro y meridiano que se requiere el aval del Gobierno, sin el aval del Gobierno el Gobierno puede demandar esas proposiciones y ese artículo en caso de ser aprobado porque no se pueden crear beneficios sin que el Gobierno haya expresado su beneplácito.

Entonces para conocimiento de la Plenaria estas proposiciones que acaban de ser leídas no tienen el aval del Gobierno, que es indispensable y es exigido por nuestro ordenamiento legal para que esas proposiciones sean aprobadas, de lo contrario y de ser aprobadas podrían ser demandadas por el Gobierno Nacional, simplemente para hacer esa precisión”. (Resaltado fuera de texto)

- Luego se procedió a la lectura de las proposiciones que sí contaban con el aval del Gobierno, entre la cuales se aprobó la exclusión del IVA solo para la enajenación del asfalto. Se observa lo siguiente:

“Dirección de la sesión por la Presidencia, doctor Augusto Posada Sánchez:

Señor Secretario, lea las proposiciones del artículo 39 que tienen aval del Gobierno Nacional.

La Secretaría General informa, doctor Jorge Humberto Mantilla Serrano:

Sí señor Presidente.

(...)

En el numeral 9 se modifica, tales como tabletas, tablets y el asfalto, en el numeral 12 se adiciona el asfalto.

Firman: Luis Eduardo Diazgranados, Iván Agudelo y Fabio Amín”.⁶⁵
(Resaltado fuera de texto)

- En la misma sesión, antes de proceder a la votación de las proposiciones avaladas por el Ejecutivo, el representante David Alejandro Barguil destacó

⁶⁵ Gaceta del Congreso 378 del 5 de junio de 2015, página 80.

que cualquier disminución del IVA “*en sectores que presenten condiciones monopolísticas no le va a llegar al usuario*”, poniendo como ejemplo el caso del cemento. De acuerdo con el congresista:

“Palabras del honorable Representante David Alejandro Barguil Assís:

Presidente, una rápida reflexión al Gobierno quien de manera muy juiciosa ha acompañado este debate y a los compañeros.

Presidente, cualquier disminución que hagamos en el IVA en sectores que presenten condiciones monopolísticas no le va a llegar al usuario, no nos engañemos. Mi intervención hace referencia al tema del asfalto y del cemento, afortunadamente al cemento no le dieron aval.

Les quiero contar a los compañeros que firmaron la proposición, sé que lo hicieron de buena fe.

Aquí por ejemplo en el caso del cemento hay un oligopolio, tres compañías tienen el manejo de las zonas y de los precios, recuerden lo que pasó con la ladrillera Santa Fe, bajaron el precio del cemento a 6 mil pesos la bolsa, quebraron la ladrillera Santa Fe y a los 6 meses el precio del cemento subió a 20 mil pesos”⁶⁶. (Resaltado fuera de texto)

6.5.- La anterior reseña del trámite que dio lugar a la aprobación de la ley 1607 de 2012 demuestra cómo, a diferencia de lo que alega la demandante, los parlamentarios y el Gobierno Nacional sí debatieron específicamente acerca de la conveniencia de excluir del IVA tanto la venta del asfalto como del concreto destinados a la construcción de obras de infraestructura. En definitiva –y dado que tampoco se contó con el aval del Gobierno-, por razones de política fiscal y de naturaleza económica el Congreso optó por conceder el beneficio tributario únicamente al asfalto.

6.6.- La Corte comparte las apreciaciones del Ministerio Público y de la mayoría de los intervinientes, para quienes la norma acusada no desconoce el derecho a la igualdad ni la equidad tributaria de algunos contribuyentes, sino que por el contrario se enmarca dentro del margen de potestad del cual dispone el legislador en ese ámbito. La regulación adoptada atiende fines constitucionalmente válidos y además resulta potencialmente adecuada para alcanzarlos, por lo que se supera sin dificultad el examen de razonabilidad.

Desde la perspectiva del derecho a la igualdad, el propósito que condujo al Legislador a excluir el asfalto como bien sujeto al IVA fue, en esencia, el mismo que dio lugar a su creación: la generación de incentivos económicos para fomentar proyectos de infraestructura pública, en especial la pavimentación y repavimentación de las vías.

⁶⁶ Gaceta del Congreso 378 del 5 de junio de 2015, página 84. La votación se registra en la página 85.

A su turno, la no inclusión –consciente y deliberada- de dicho beneficio para los productores y comercializadores del concreto se justificó en criterios de orden económico y de política tributaria. De un lado, se cuestionó la eficacia de dicho incentivo para el usuario final ante la presencia de monopolios que pueden comprometer la libre competencia y alterar o incluso distorsionar los precios. De otro, se puso de presente cómo se requería del beneplácito del Gobierno ante la reducción de ingresos que para el erario conllevan las exenciones tributarias (art. 154 CP), quien en esta oportunidad se negó a dar su aval para el concreto y optó por aceptar el beneficio solo para el asfalto (ahora como exclusión), siguiendo las motivaciones de años atrás relativas a la necesidad de superar los problemas en la infraestructura de transporte.

Esta decisión del legislador no puede ser calificada como arbitraria o carente de justificación, sino que por el contrario respondió a criterios de racionalidad económica, que lejos de irrazonables se reflejan como una opción constitucionalmente válida dentro de su margen de configuración en el diseño de la política tributaria del Estado.

Los objetivos pretendidos por el Congreso al excluir del IVA al asfalto son coherentes con la realización de los fines del Estado, la garantía de los derechos y la primacía del interés general, así como con la función de dirección general de la economía por parte del Estado para el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes y la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo (CP, arts. 1, 2, 333, 334, entre otros). Además, la medida es en principio idónea para lograrlos por cuanto la exclusión del IVA representa una reducción en los costos de los proyectos de infraestructura de pavimentación y repavimentación de vías públicas, que por lo tanto facilita e incluso estimula su desarrollo e implementación.

En cuanto a la decisión del legislador de no extender el beneficio fiscal al concreto, la Corte también advierte que las motivaciones son legítimas en perspectiva constitucional. En efecto, están relacionados con la función de intervención del Estado en la economía para asegurar, por la vía de la tributación y el recaudo fiscal, importantes recursos para el funcionamiento del Estado y el cumplimiento de sus fines (art. 334 CP); asimismo, con ello se pretendió garantizar la libre competencia y evitar posibles abusos de quienes se encuentran en posición dominante en el mercado (art. 333 CP), en particular en la producción y comercialización del cemento, que como es sabido y fue reseñado por varios intervinientes es el producto que sirve de base para la preparación de mezclas de concreto. Y de la misma forma que en el punto anterior, la Sala no observa que la decisión de no ampliar la exclusión del IVA al concreto se vislumbre como manifiestamente irrazonable para alcanzar dichos cometidos, ya que asegura un mayor recaudo fiscal y evita el riesgo de que los beneficios se diluyan en los procesos de intermediación a favor de las estructuras de monopolio y perjuicio del consumidor final.

6.7.- Sumado a lo anterior la Corte considera que -aun cuando no fueron expresamente invocados por el legislador- existen otros fundamentos que

guardan conexidad y justifican la decisión de no reconocer el mismo beneficio tributario a los productores y comercializadores de asfalto y de concreto, los cuales tienen que ver con las diferencias entre estos productos y su incidencia en la economía, todo lo cual desvirtúa también la vulneración del principio de equidad tributaria.

Como bien se explica en las intervenciones y el concepto del Procurador, a los cuales hace remisión la Corte, el asfalto es utilizado principalmente en los procesos de pavimentación e impermeabilización, mientras que el concreto (a base de cemento) tiene una aplicación potencial mucho más amplia, en obras civiles y arquitectónicas, de modo que su impacto en la economía es sustancialmente distinto; con independencia de cuáles son sus propiedades técnicas (durabilidad, rigidez, flexibilidad, mantenimiento, etc.), en la pavimentación y repavimentación de vías en Colombia es predominante la utilización del asfalto antes que la del cemento, lo cual adquiere relevancia para definir los incentivos tributarios para su utilización; el único productor de cemento asfáltico en Colombia es Ecopetrol, destinado en su gran mayoría precisamente a la pavimentación de carreteras, de manera que los ingresos derivados de su venta ingresan en forma considerable al erario, del mismo modo que se ven reflejados directamente los beneficios de una exclusión fiscal; por el contrario, la producción del concreto, cuya base es el cemento, está focalizada en el sector privado, que algunos congresistas calificaron como una suerte de oligopolio.

En este orden de ideas, a pesar de que entre estos bienes existen algunas similitudes relacionadas con su utilización en proyectos de infraestructura, lo cierto es que desde la perspectiva económica presentan diferencias sustantivas en los procesos de producción, utilización y comercialización. En consecuencia, pese a que el asfalto y el concreto pueden ser utilizados para la pavimentación de vías, ello no significa que necesariamente sus productores deban recibir el mismo tratamiento tributario y menos aún para pretender que se extienda a este último un beneficio que por su naturaleza es de carácter excepcional y restrictivo. Por lo tanto, no se vulnera el principio de equidad tributaria (en su dimensión horizontal) por el hecho de que el Legislador no les haya otorgado el mismo beneficio fiscal.

6.8.- Las razones expuestas llevan a la Corte a concluir que la norma que excluye al asfalto del pago del impuesto a las ventas (IVA) pero no hace extensivo ese beneficio tributario a quienes producen y venden concreto u otros materiales de uso similar se encuentra justificada en términos constitucionales. En consecuencia, por los cargos examinados, la Corte declarará su exequibilidad.

VII. 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

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, mediante el cual se modificó el artículo 424, numeral adicional 12, del Estatuto Tributario, de conformidad con los cargos examinados.

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

MARIA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta (E)

MYRIAM ÁVILA ROLDÁN
Magistrada (E)

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado
Con aclaración de voto

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ
Secretario General