

# REPÚBLICA DE COLOMBIA



## CORTE CONSTITUCIONAL Sala Plena

### SENTENCIA C-503 DE 2023

**Referencia:** Expediente D-15157

**Demandante:** Laura Milena Aldana González

**Asunto:** Demanda de inconstitucionalidad en contra del párrafo del artículo 2 de la Ley 2010 de 2019, “[p]or medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”

**Magistrada ponente:**  
PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, profiere la siguiente

### SENTENCIA

#### I. Antecedentes

1. El 31 de enero de 2023, Laura Milena Aldana González presentó demanda de acción pública de inconstitucionalidad, en contra del párrafo del artículo 2 de la Ley 2010 de 2019, “[p]or medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

2. Tras admitirse la demanda por uno de los cargos propuestos y a partir de lo ordenado por la Sala Plena en el Auto 659 del 4 de mayo de 2023, la magistrada sustanciadora dictó, por medio del auto de 14 de junio de 2023, las siguientes órdenes: (i) fijar en lista el proceso; (ii) correr traslado para que la

Procuradora General de la Nación rindiera el concepto de rigor y (iii) comunicar la iniciación de este proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República y a los ministros del Interior, de Justicia y del Derecho, así como de Hacienda y Crédito Público. Además, invitó a participar en el proceso a varias entidades, organizaciones y universidades.

## **II. Demanda**

### **1. Norma demandada**

3. A continuación, se transcribe la disposición demandada:

#### **“LEY 2010 DE 2019**

(diciembre 27)

Diario Oficial No. 51.179 de 27 de diciembre 2019

#### **PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA**

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones

#### **EL CONGRESO DE COLOMBIA**

#### **DECRETA:**

#### **TÍTULO I.**

#### **IMPUESTO A LAS VENTAS E IMPUESTO AL CONSUMO**

#### **CAPÍTULO I.**

#### **IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

(...)

**Artículo 2.** Modifíquese el artículo 426 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 426. Servicios excluidos.** Cuando en un establecimiento de comercio se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas, se entenderá que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas

(IVA) y está sujeta al impuesto nacional al consumo al que hace referencia el artículo 512-1 de este Estatuto.

**Parágrafo.** El presente artículo no aplica para los contribuyentes que desarrollen contratos de franquicia, los cuales se encuentran sometidos al impuesto sobre las ventas (IVA)”.

## 2. Trámite de admisión

4. *Demanda.* La accionante señaló que el parágrafo reprochado vulnera los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, de los cuales se derivan los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. De un lado, en relación con los principios de igualdad y de equidad tributaria, la demandante propuso un juicio de igualdad estricto. Primero, explicó que el criterio de comparación es el siguiente: hechos iguales, a saber: “*la prestación de servicios de bares, restaurantes, cafeterías*”<sup>1</sup>. Asimismo, adujo que este criterio también se circunscribe a “*sujetos de la misma naturaleza, esto es, prestadores de este tipo de servicios*”<sup>2</sup>, con la diferencia de que algunos de ellos desarrollan “*su actividad a través de la explotación de una marca a través de un contrato de franquicia*”<sup>3</sup>. Segundo, precisó que existe un “*trato desigual entre iguales*”, porque la norma permite “*gravar con impuestos distintos a un mismo grupo de contribuyentes, que desarrollan exactamente el mismo objeto social*”<sup>4</sup>. Tercero, adujo que la diferencia de trato no está legal ni constitucionalmente justificada. Esto, porque (i) el Legislador, en la exposición de motivos, no justificó la exclusión; (ii) la capacidad contributiva de los destinatarios de la norma “*está atada a la forma contractual como se explota comercialmente una marca y que no guarda relación alguna con el hecho generador del tributo*”<sup>5</sup>, y (iii) no es “*lógico*” que, si la finalidad del impuesto nacional al consumo (en adelante, INC) es “*evitar la evasión y coadyuvar a la formalización*”, “*se dé un tratamiento dispar a quienes explotan una marca a través de un contrato de franquicia, pero cuyo hecho generador (...) es el mismo*”<sup>6</sup>.

5. Luego, con la finalidad de demostrar la “*inequidad*” de la norma, la demandante presentó distintos ejemplos con “*cifras reales*”<sup>7</sup>. Con base en estos, concluyó que la exclusión prevista por el parágrafo demandado “*genera una desigualdad económica que se refleja en el resto de la cadena de costos hasta llegar a la utilidad*”<sup>8</sup>. Asimismo, concluyó que la diferencia “*produce una pérdida de competitividad para aquellos operadores de franquicia*”<sup>9</sup>. También,

---

<sup>1</sup> Demanda, p. 14.

<sup>2</sup> Ib.

<sup>3</sup> Ib.

<sup>4</sup> Ib., p. 15.

<sup>5</sup> Ib., p. 13.

<sup>6</sup> Ib., p. 15.

<sup>7</sup> Ib., pp. 15 a 17.

<sup>8</sup> Ib., p. 16.

<sup>9</sup> Ib., p. 17.

la actora precisó que, si bien los responsables del IVA pueden descontar dicho impuesto, este valor es mínimo frente al IVA generado, porque “*el 90% de los insumos se trata de bienes que pertenecen a la categoría de bienes excluidos y/o exentos*”<sup>10</sup>. En suma, la accionante aseguró que “*existe un tratamiento desigual y desproporcionado a las sociedades que operan en calidad de franquicia (...) en comparación frente a quienes operan su objeto social a través de cualquier otro modelo corporativo*”<sup>11</sup>.

6. De otro lado, en relación con el principio de justicia tributaria, la accionante reiteró que el párrafo demandado “*genera una injusta distribución de la carga fiscal, especialmente para aquellos contribuyentes que operan mediante un contrato de franquicia, que no justifica un trato desigual e inequitativo (...)*”<sup>12</sup>. La actora afirmó que, conforme a un juicio de igualdad, el principio de justicia tributaria “*no fue debidamente desarrollado en la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2019*”, lo que demuestra un “*tratamiento dispar e injusto*”<sup>13</sup>. Además, aseguró que la exclusión de los contribuyentes que operan por medio de contratos de franquicia, “*genera una ineficiencia en el recaudo por parte de la Administración*”, porque (i) “*este tipo de sujetos pasivos optarán por operar de manera diferente o prácticamente cesar por completo sus actividades*”<sup>14</sup>; (ii) les impide contar “*con los mismos beneficios respecto al IVA*”<sup>15</sup> y (iii) “*la no procedencia de la exclusión del impuesto en los sujetos pasivos que operen bajo un contrato de franquicia, generará una afectación negativa en la capacidad económica del contribuyente*”<sup>16</sup>. Luego, la demandante afirmó que los principios de justicia tributaria, progresividad y eficiencia están relacionados. Al respecto, afirmó que la desigualdad entre los contribuyentes “*genera un tratamiento injusto e ineficiente por parte de la Administración Tributaria al no permitir que este tipo de sujetos pasivos cuenten con los mismos beneficios respecto al IVA en comparación con los demás administrados*”<sup>17</sup>.

7. *Inadmisión y escrito de corrección.* Mediante el auto de 28 de febrero de 2023, la magistrada sustanciadora inadmitió la demanda. En primer lugar, puso de presente que la demanda de la referencia reiteraba el contenido de los libelos D-14869 y D-15027, los cuales habían sido considerado ineptos en la etapa de admisibilidad y fueron presentados por abogados integrantes de la misma firma para la cual trabaja la demandante. En consecuencia, ante el carácter objetivo de los criterios para la admisión de las demandas de inconstitucionalidad, debía reiterarse el mismo sentido de decisión.

8. Igualmente, el auto mencionado consideró que la demanda incumplía con el requisito de claridad, habida cuenta de que no ofrecía argumentos

---

<sup>10</sup> Ib.

<sup>11</sup> Ib., p. 18.

<sup>12</sup> Ib., pp. 21 y 22.

<sup>13</sup> Ib., p. 22.

<sup>14</sup> Ib.

<sup>15</sup> Ib., p. 23.

<sup>16</sup> Ib., p. 24.

<sup>17</sup> Ib., p. 23.

discernibles sobre la identificación de los sujetos comparables y la justificación acerca de la presunta infracción de los principios de justicia y eficiencia tributaria. La demanda tampoco acreditaba el requisito de certeza, porque los cargos planteados, aunque se basan en cuestionar la diferencia entre las tarifas del IVA y del INC respecto de los sujetos descritos en el artículo acusado, no incorpora los preceptos que regulan dichas tarifas. Asimismo, tampoco se cumplía el requisito de especificidad, en la medida en que los argumentos eran vagos, abstractos y globales, se fundaban esencialmente en hipótesis particulares y no tenían la aptitud para demostrar por qué el tratamiento diferenciado no tenía sustento constitucional, generaba una afectación a la eficiencia tributaria o impedían la competitividad a los operadores de franquicias. Esto en especial de cara al amplio margen de configuración legislativa que tiene el Congreso sobre la materia tributaria.

9. A partir de razones análogas, la magistrada sustanciadora consideró que la demanda no cumplía el requisito de pertinencia, en particular porque se fundaba en opiniones personales o escenarios hipotéticos de aplicación del precepto acusado, más no en una oposición objetiva, abstracta y verificable entre esa disposición y la Constitución. De esta manera, tampoco se cumplía el requisito de suficiencia porque los argumentos que sustentaban el cargo no generaban una duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto acusado y, en particular, de cara al amplio margen de configuración antes señalado. En ese mismo sentido, la demanda tampoco cumplía con los requisitos propios de la construcción de un cargo por violación del principio de igualdad. Esto debido a que no ofrecía razones para demostrar que los sujetos comparados estuvieran en la misma situación jurídica y económica, en especial si se tenía en cuenta las particularidades de aquellos que suscriben contratos de franquicia. Asimismo, el auto de inadmisión insistió en que la Corte ha precisado que *“no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado”*, por lo que *“se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva bastante amplia y discrecional”*<sup>18</sup>.

10. El 7 de marzo de 2023, la demandante presentó escrito para corregir la demanda<sup>19</sup>. De manera general, insistió en los argumentos de su escrito inicial. Primero, adujo que la disposición demandada implica un *“trato desigual entre iguales”*<sup>20</sup>. Explicó que los sujetos prestan servicio de *“bares, restaurantes y cafeterías”*<sup>21</sup> y, por tanto, *“pertenecen al mismo grupo de contribuyentes, por desarrollar el mismo objeto social y actividad”*<sup>22</sup>. Segundo, aseguró que la expresión demandada desconoce la justicia tributaria<sup>23</sup> porque *“actividades que*

---

<sup>18</sup> Sentencia C-203 de 2021. Cfr. Sentencias C-895 de 2012 y C-007 de 2002, retiradas por la Sentencia C-161 de 2021.

<sup>19</sup> Constancia emitida por la Secretaría General de la Corte Constitucional el 8 de marzo de 2023.

<sup>20</sup> Subsanación de la demanda, p. 3.

<sup>21</sup> Ib.

<sup>22</sup> Ib.

<sup>23</sup> Ib. La demandante citó el siguiente aparte de la sentencia C-056 de 2019: *“Opera como parámetro general del sistema tributario, el cual obliga tanto a la eficacia del recaudo, como al imperativo constitucional que el*

*hacen parte del mismo sector de la economía y que, por lo tanto, se encuentran clasificadas en el mismo CIU, tienen un tratamiento fiscal diferente, con efectos desfavorables para uno de ellos*<sup>24</sup>. De nuevo, la actora sostuvo que esto *“implica una distribución manifiestamente injusta de las cargas públicas”*<sup>25</sup> y *“no encuentra justificación”*<sup>26</sup>. Tercero, insistió en que *“la exclusión del impuesto para los contribuyentes que operen bajo un contrato de franquicia, genera (sic) una ineficiencia en el recaudo por parte de la Administración, ya que, este tipo de sujetos pasivos optarán por operar de manera diferente o cesar por completo sus actividades”*, lo que, a su juicio, afectaría el sistema fiscal<sup>27</sup>.

11. Cuarto, insistió en que no cuestiona los artículos 468 o 512.9 del Estatuto Tributario, *“es decir, la diferencia tarifaria”*<sup>28</sup>. Al respecto, explicó que *“persigue la diferenciación y exclusión de aquellos que operan por medio del contrato de franquicia, sin controvertir las tarifas del IVA (19%) y para el Ipoconsumo (8%)”*<sup>29</sup>. Además, señaló que la demanda no se sustenta en apreciaciones subjetivas, hipótesis o especulaciones, porque *“ejemplific[ó] dos casos de la contabilidad de compañías reales”*, para evidenciar cómo *“la norma está generando una desigualdad económica en la práctica”*<sup>30</sup>. En ese sentido, afirmó que *“los cuestionamientos se desprenden del contenido normativo del párrafo demandado, pues se establece que los contratos de franquicia se encuentran sometidos al” IVA*<sup>31</sup>.

12. Quinto, explicó que, pese a que las franquicias *“pueden deducir lo pagado por concepto de IVA; no corresponde a una ventaja tal y como se demostró con un análisis técnico y un test de igualdad desarrollado con un caso real de dos compañías”*<sup>32</sup>. Además, reiteró que, *“aun cuando existen otros bienes y/o servicios necesarios para su actividad, el punto de la demanda se debe centrar en cómo se configura de manera precisa una desigualdad económica que se refleja en el resto de la cadena de costos hasta llegar a la utilidad”*<sup>33</sup>. Por lo demás, la demandante presentó razones para distinguir las demandas D-14869 y D-15027 de la *sub examine*. En efecto, expuso que la demanda objeto de examen *“ha sido presentada y subsanada en cada una de las consideraciones planteadas por la [Corte], con el único interés [de] que la*

---

*ejercicio de la potestad tributaria no implique una distribución manifiestamente injusta de las cargas públicas o la imposición de barreras para la compensación de los costos sociales derivados de las actividades económicas agravadas*”. Asimismo, respecto a la relación entre los principios del sistema tributario y la justicia tributaria, la actora citó el siguiente aparte de la sentencia: *“Que es un mandato constitucional más general que obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo (art. 2 CP). De esta forma, el diseño constitucional pretende asegurar el tratamiento equitativo entre los contribuyentes y frente a los hechos generadores del tributo, así como la eficacia en el recaudo fiscal”*.

<sup>24</sup> Ib., p. 4.

<sup>25</sup> Ib. Al respecto, la accionante aseguró que el Legislador debe *“expedir leyes procurando una distribución de las cargas tributarias confiriendo una mayor carga distributiva a las personas con mayor capacidad y una menor carga a las personas con menor capacidad de tributar”* (Ib., p. 8).

<sup>26</sup> Ib., p. 7.

<sup>27</sup> Ib., p. 5.

<sup>28</sup> Ib.

<sup>29</sup> Ib.

<sup>30</sup> Ib.

<sup>31</sup> Ib.

<sup>32</sup> Ib., p. 9.

<sup>33</sup> Ib.

*Sala se pronuncie y analice el caso en concreto*”<sup>34</sup>. Para esto, expuso los motivos de inadmisión de estas dos últimas demandas, así como los argumentos desarrollados en la demanda objeto de examen. En ese sentido, la actora explicó que la firma “*Leyva Abogados [la] designó como abogada para presentar la demanda con comentarios, ajustes y argumentos que aporten a la presente discusión*”, por lo que no pretende “*faltar a la lealtad procesal, ni mucho menos perjudicar a la administración de justicia*”<sup>35</sup>.

13. *Rechazo de la demanda.* A través de auto del 23 de marzo de 2023, la magistrada sustanciadora rechazó la demanda al considerar que los argumentos presentados por el escrito de subsanación reiteraban los defectos originalmente identificados.

14. En cuanto al requisito de claridad, indicó que la demandante volvió a mencionar, de manera indistinta, “*a los sujetos que, a su juicio, resultan comparables*”<sup>36</sup>. Es posible inferir que uno de los extremos en comparación estaría conformado por quienes, mediante contratos de franquicia, realicen las actividades económicas que refiere la demandante. Sin embargo, no es posible identificar, mediante un hilo conductor lógico, las actividades a las que se refiere la demandante. Esto, porque menciona, de manera indistinta y pese a lo señalado en el auto inadmisorio, a los sujetos que pretende comparar, a saber, quienes (i) se dedican a “*la prestación de servicios de bares, restaurantes y cafeterías*”<sup>37</sup>; (ii) “*realizan actividades de expendio de bebidas y comidas bajo la figura de franquicias*”<sup>38</sup> y (iii) ejercen la actividad de “*preparación de alimentos y servicio a la mesa, es decir, restaurantes*”<sup>39</sup>. Asimismo, tampoco ofreció argumentos comprensibles acerca de por qué se afectaban los principios de justicia y eficiencia tributaria, sino que se limita a reformular las mismas premisas del libelo original.

15. Tampoco se cumplía el requisito de certeza, en cuanto la acusación se dirigía a inferir unas presuntas consecuencias desiguales entre las tarifas del IVA y del INC, sin que la norma acusada regule tales materias, en particular los artículos 468 y 512.9 del Estatuto Tributario. De la misma manera, el sustento del cargo no estaba basado en el análisis objetivo del precepto acusado, sino en el estudio de hipótesis fácticas particulares sobre los presuntos costos en que incurren los responsables de cada tributo.

16. El requisito de especificidad era incumplido porque, aunque el cargo se fundaba en indicar que se generaba una ineficiencia en el recaudo tributario, no se otorgaban razones que sustentasen esa conclusión, por lo que volvía a incurrirse en el yerro evidenciado desde el auto de inadmisión. De igual forma, tampoco se presentaban argumentos que permitieran comprender por qué se infringía el principio de igualdad, diferentes a limitarse a indicar que los sujetos comparados ejercían la misma actividad económica. A su turno, el requisito de

---

<sup>34</sup> Ib.

<sup>35</sup> Ib., p. 10.

<sup>36</sup> Auto inadmisorio de 28 de febrero de 2023, p. 9.

<sup>37</sup> Subsanación de la demanda, p. 3.

<sup>38</sup> Ib., p. 6.

<sup>39</sup> Ib., p. 7.

pertinencia no era cumplido porque permanecía la falencia de construir el cargo a partir de hipótesis particulares y siempre bajo el supuesto, no probado, que como los sujetos ejercían la misma actividad económica, debían recibir idéntico tratamiento tributario.

17. Finalmente, la demanda persistía en sus falencias sobre la construcción del juicio de igualdad, en tanto no identificaba suficientemente los sujetos comparados, no explicaba las razones por las cuales su situación era asimilable, en especial ante la circunstancia de los diversos contratos suscritos por ellos. Además, tampoco explicaba si ese tratamiento distinto estaba constitucionalmente justificado.

18. El 30 de marzo de 2023 y dentro del término legal, la demandante presentó recurso de súplica. En este (i) presentó un cuadro comparativo sobre la similitud de actividad económica entre los sujetos comparables, esto es, quienes prestan los servicios de bares, restaurantes y cafeterías sin suscribir contratos de franquicia y los que sí; (ii) insistió en que el tratamiento fiscal diferente implicaba una distribución manifiestamente injusta de las cargas públicas; (iii) indicó frente a la violación de la eficiencia tributaria *“que con la exclusión del impuesto para los contribuyentes que operen bajo un contrato de franquicia genera un ineficiencia en el recaudo por parte de la Administración, ya que este tipo de sujetos pasivos optarán por operar de manera diferente o cesar por completo sus actividades”*<sup>40</sup>; (iv) señaló que la demanda no se dirige en contra de los artículos 468 y 512-19 del Estatuto Tributario, sino que apunta a que la Corte realice un *“estudio técnico y profundo”* sobre el tratamiento tarifario dispar que prevé la disposición demandada; y (v) expresó que era la Corte la que debía demostrar por qué los argumentos planteados resultaban vagos, abstractos y globales. En ese sentido, determinó que el ejercicio práctico contenido en la demanda no tenía un objetivo distinto a demostrar el tratamiento discriminatorio injustificado que, a su juicio, implica la disposición acusada.

19. *Recurso de súplica y admisión de la demanda.* Mediante Auto 659 del 4 de mayo de 2023, la Sala Plena revocó el auto de rechazo y admitió la demanda de la referencia, exclusivamente por el cargo de la presunta infracción del principio de igualdad en materia tributaria. A juicio de la mayoría de la Sala<sup>41</sup>, el libelo contenía un cargo discernible sobre la presunta vulneración del principio de igualdad. Para la Corte *“es claro que la norma cuestionada implica un trato diferente entre los establecimientos de comercio que llevan a cabo «actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas» en desarrollo de contrato de franquicia y los que no. Las ventas de estos últimos se entienden excluidos del impuesto*

---

<sup>40</sup> Recurso de súplica, p. 5.

<sup>41</sup> La magistrada Diana Fajardo Rivera y el magistrado José Fernando Reyes Cuartas formularon salvamento de voto contra la decisión de la Corte.

sobre las ventas (IVA) y sujetas al impuesto nacional al consumo (INC), mientras que las ventas de los primeros, es decir, los establecimientos de comercio que prestan los servicios indicados en la norma pero en desarrollo de un contrato de franquicia, están sujetas al IVA”.

En el mismo sentido, la Sala Plena estableció que los sujetos, así comprendidos, sí eran identificables. Asimismo, expuso que (i) el parámetro de comparación entre los sujetos es el hecho de que realizan las mismas actividades comerciales, argumento que resulta razonable; y (ii) la demandante utilizó los ejemplos contenidos en la demanda con el fin de ilustrar acerca de que la disposición acusada “*implica un trato desmejorado para los establecimientos que prestan servicios de expendio de comidas y bebidas preparadas mediante contrato de franquicia, a pesar de la posibilidad de descontar el IVA de los bienes y/o servicios adquiridos*”, en especial cuando los insumos de ambos sujetos (franquiciados y no franquiciados) tienen costos similares.

20. *Admisión.* En acatamiento de lo ordenado por la Sala Plena de la Corte, la magistrada sustanciadora, mediante auto del 14 de junio de 2023, dispuso el traslado de la demanda a la Procuraduría General de la Nación, la fijación en lista del proceso de la referencia y cursó las respectivas comunicaciones e invitaciones a participar en el presente trámite.

### 3. Intervenciones

21. Durante el término de fijación en lista se recibieron siete escritos de intervención. Uno solicita que la Corte adopte un fallo inhibitorio ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, de manera subsidiaria la exequibilidad. Dos de ellos solicitan que el párrafo acusado se declare exequible y cuatro defienden la inconstitucionalidad de ese precepto. Dentro de ese último grupo, las intervenciones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero y del Centro de Altos Estudios Legislativos solicitan la integración normativa con el numeral tercero del artículo 512-1 ET y con el fin de extender la declaratoria de inexequibilidad también a esa disposición.

22. La siguiente tabla relaciona el sentido de las solicitudes de los intervinientes:

<b>Intervinientes</b>	<b>Solicitud</b>
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN	Inhibición - Exequibilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Exequibilidad
Federación Colombiana de Municipios	Exequibilidad
Academia Colombiana de Jurisprudencia	Inexequibilidad
Escuela de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Pontificia Bolivariana de Medellín	Inexequibilidad
Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero - ICDTA	Inexequibilidad
Centro de Altos Estudios Legislativos – CAEL	Inexequibilidad

23. A continuación, se relacionan las razones expuestas por los intervinientes, agrupadas de acuerdo con el sentido de la solicitud formulada.

### 3.1. Solicitud de inhibición

24. La DIAN considera que la demanda es inepta, puesto que incumple con los requisitos argumentativos que la jurisprudencia prevé para los cargos de inconstitucionalidad.

25. Considera que no se cumple con el requisito de *certeza*, en tanto que el cargo propuesto se basa en comparar las tarifas aplicables a los franquiciados y quienes no tienen esa condición contractual, a pesar de que el precepto acusado no regula esa materia. Tampoco se cumple con el requisito de *pertinencia*, porque la censura se funda en argumentos de carácter legal y no de índole constitucional. En especial, la demandante no identifica un contenido superior que obligue a que los sujetos que ejercen actividades económicas análogas deban tener idéntico tratamiento fiscal. De manera similar, tampoco se acredita el requisito de *especificidad*, puesto que la demanda se funda en hechos económicos hipotéticos, así como en ejemplos particulares y concretos, y no en una oposición objetiva y verificable entre la Constitución y el precepto acusado.

26. Sin embargo, la crítica principal a la admisibilidad del cargo se concentra en el desconocimiento del requisito de *suficiencia*. Para la DIAN, la demandante no demostró que los dos sujetos, esto es, quienes ejercen la actividad de venta de alimentos preparados bajo la modalidad de franquicia y los que no, resulten comparables y, por lo mismo, resulte metodológicamente posible adelantar un juicio de igualdad entre ellos. La demanda fundamenta esa equiparación en el hecho de que ejercen la misma actividad económica, posición que para la entidad interviniente soslaya que resulta *“claro que las obligaciones que pueden derivarse respecto del modelo contractual por medio se realizan las actividades comerciales descritas (...) así como la posición de competitividad que pueden tener respecto de otros competidores, habida cuenta de la venta o cesión de derechos sobre intangibles, entre otras circunstancias, son razones por las que, en principio, tales sujetos no estarían en la misma situación jurídica, como erradamente lo considera la demandante, pese a prestar los mismos servicios”*<sup>42</sup>.

27. Sobre este mismo aspecto, la DIAN explica que la comparación planteada en la demanda es equívoca porque *“no es posible comprender si solo busca comparar a quienes prestan ‘servicios de bares, restaurantes y cafeterías’ bajo franquicia o no, o si dicha comparación incluye únicamente a quienes se dedican a la ‘preparación de alimentos y servicio de mesa, es decir, restaurantes’, o si por el contrario alcanza a los restantes sujetos mencionados en el artículo 2 de la Ley 2010 de 2019, como panaderías, bares, discotecas, fruterías, entre otras”*<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Intervención de la DIAN, p. 8.

<sup>43</sup> Ibidem, pp. 9-10.

28. Además, resalta que la falta de suficiencia también se demuestra en el hecho de que la demandante no expone las razones para fundamentar el presunto trato discriminatorio y a pesar del *“hecho inequívoco de que los franquiciados pueden descontar lo pagado por concepto de IVA, lo que los responsables del impuesto al consumo no pueden hacer”*<sup>44</sup>. Sobre este aspecto, la interviniente insiste en que el cargo deja de tener en cuenta *“la carga tributaria adicional que el hecho de actuar bajo franquicia le genera al franquiciado, puesto que no solo tiene que pagar por el uso de la franquicia sino además el IVA que necesariamente este genera, adicional a ello en no pocas ocasiones la franquicia implica obligaciones como la de adquirir directamente del franquiciante ciertos bienes para el ejercicio de la actividad comercial”*<sup>45</sup>.

### 3.2. Solicitudes de exequibilidad

29. Los intervinientes consideran que la disposición acusada no incurre en un tratamiento discriminatorio. Advierten que, de acuerdo con la reiterada jurisprudencia constitucional sobre la materia, el Congreso tiene un amplio margen de configuración legislativa sobre los asuntos tributarios, de modo que puede plantear válidamente diferentes alternativas de regulación, sin que el control de constitucionalidad se torne en un mecanismo para escoger cuál es más adecuada. Como lo recuerda el Ministerio de Hacienda en su intervención, esta competencia, aunque amplia, no es ilimitada pues está sometida a condiciones, entre ellas el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y progresividad de que trata el artículo 363 de la Constitución.

30. Desde esa perspectiva, la validez del precepto acusado se sustenta en el hecho de que los extremos comparados en la demanda tienen obligaciones económicas diferentes, que imponen costos mayores para quienes ejercen la actividad gravada bajo contratos de franquicia, respecto de quienes la adelantan de forma directa, esto es, prescindiendo de este contrato. Por ende, en la medida en que uno de los aspectos que diferencian el impuesto al consumo del IVA es que el segundo es descontable, condición que no tiene el primero, entonces es plenamente razonable que a los franquiciados se les permita ese descuento.

31. A este respecto, la DIAN explica la justificación del trato distinto al indicar que el *“franquiciado debe pagar, por regla general, los derechos que se derivan de la utilización de la franquicia, los cuales son de por sí onerosos, y de contera paga adicionalmente el IVA que generan el uso de tales derechos (...) si se aceptara que son responsables del impuesto al consumo y de IVA perderían la posibilidad de recuperar los impuestos descontables, en los términos de los artículo 485 y siguientes del Estatuto Tributario y la normativa reglamentaria, debiendo trasladar como un mayor valor del costo los pagos que realizan por este concepto (IVA), lo que finalmente lo obligaría a calcular el impuesto al consumo sobre una base superior derivado de esos mayores*

---

<sup>44</sup> Ibídem.

<sup>45</sup> Ib., p. 11.

*costos en que incurre como consecuencia de la franquicia (valor de la franquicia más IVA), costos en los que claramente no incurren quienes actúan de forma independiente o bajo otras formas contractuales, por lo que si se trataran como iguales, el que se encontraría en clara desventaja sería el franquiciado frente al que no lo es”<sup>46</sup>.*

32. Sobre este aspecto en particular, el Ministerio de Hacienda llama la atención sobre el carácter monofásico del INC, lo que impide los descuentos que sí son predicables del IVA. De allí que haya consonancia entre la comprobación de los gastos adicionales en que incurre el franquiciado y la decisión del legislador de asignar una responsabilidad tributaria que permite el descuento. Esto, en la medida en que en el IVA, al ser plurifásico, *“el gravamen se causa en cada una de las fases sucesivas de los ciclos de producción, distribución y venta, y en cada oportunidad sobre el valor agregado. En tal sentido, permite descontar del IVA generado en la venta al destinatario final el IVA soportado en la cadena de producción”<sup>47</sup>.*

33. Fedemunicipios también concluye que la disposición acusada es exequible, aunque a partir de una perspectiva diferente. Considera que, en términos de acceso al mercado, el comerciante franquiciado tendría unas ventajas frente a quien hace un esfuerzo individual. Así, no se podría hablar de dos sujetos que estén en el mismo plano de igualdad y, como lo plantean los demás intervinientes, la demanda no demuestra por qué, a pesar de esa situación diversa, se afecta el principio de igualdad y equidad tributaria.

### **3.3. Solicitudes de inexecutableidad**

34. El ICDTA considera que la disposición acusada vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria. Advierte que los sujetos sí son comparables, en la medida en que el ejercicio de la misma actividad económica ha sido un elemento tenido en cuenta por el Legislador para aplicar un régimen tributario análogo a los comerciantes de restaurantes y similares.

35. Indicó que, con anterioridad a la vigencia de la Ley 1607 de 2012, se contemplaba la responsabilidad del IVA para el servicio de expendio de comidas y bebidas por parte de distintos establecimientos, sin importar si estaban o no establecidos mediante franquicia. Dicha Ley creó el INC con la finalidad central de facilitar la formalización tributaria de distintos establecimientos, entre ellos los dedicados al servicio en comento. Sin embargo, el artículo 79 de esa normatividad, incorporado como parágrafo del artículo 512-9 ET, excluyó a los franquiciados de la responsabilidad del INC y les impuso la de IVA, sin que el legislador explicara las razones de esa diferenciación. A su vez, la Ley 1819 de 2016 modificó nuevamente la materia, sujetó a los distintos contribuyentes al INC y eliminó la mencionada distinción. Para fundamentar esta decisión, la exposición de motivos consideró que el cambio era necesario en términos de (i) lograr coherencia entre la estructura

---

<sup>46</sup> Ib., p. 14.

<sup>47</sup> Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 13.

tarifaria del IVA y el INC; (ii) facilitar el control tributario de los impuestos indirectos; (iii) igualar la carga fiscal y las condiciones de los contribuyentes que ejercen actividades similares; y (iv) eliminar un elemento ajeno a la estructura de un impuesto indirecto, como es la explotación de un bien intangible<sup>48</sup>. A partir de esta consideración, el interviniente sostiene que para el Legislador resultaba claro que no existían diferencias fiscales entre los franquiciados y los que no tenían esa condición, en lo que respecta a su responsabilidad tributaria. De allí que se trate de dos sujetos comparables, como lo plantea la demanda, lo que se refuerza por la definición que ofrece el artículo 512-8 ET de restaurante, que no distingue entre uno y otro.

36. Para el ICDTA, no existe una razón jurídicamente atendible para que la disposición acusada prevea la distinción en la responsabilidad fiscal, argumento que también replican el CAEL y la Universidad Pontificia Bolivariana. Por ende, sostienen se trata de una diferenciación inequitativa y también antitécnica, porque incurre en los errores que ya había identificado la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016. Es por esta razón que la evaluación sobre la constitucionalidad el precepto debe adelantarse bajo un juicio intermedio y ante la comprobación de un indicio de arbitrariedad, posición que reitera la Universidad Pontificia Bolivariana. Así, ante la ausencia de justificación no es claro que la disposición busque una finalidad importante, ni tampoco se comprueba un criterio que justifique el trato diferente, distinto a una actuación irreflexiva del legislador. De allí que se acredite la vulneración del principio de igualdad. Con base en la misma argumentación, el ICDTA solicita que se realice la integración normativa con la expresión “*Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias*”, contenida en el numeral 3 del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, que también resultaría inexecutable. Idéntica solicitud hace el CAEL, al considerar que, en la medida en que dicho apartado excluye la obligación para los franquiciados respecto del INC, al eliminarse la distinción objeto de demanda, la consecuencia necesaria es la inexecutable del apartado y de modo que ambos servicios queden cubiertos por el INC.

37. El CAEL, en cambio, considera que habida cuenta de su naturaleza tributaria, la disposición demandada debe analizarse a partir de un juicio débil de igualdad. Con todo, no supera ese juicio en tanto la distinción que hace ese precepto no se funda en la diferente capacidad contributiva de los sujetos, sino a partir de sus vínculos contractuales, lo cual no es una razón jurídicamente atendible para imponer responsabilidades fiscales diferentes, pues estas, conforme a la jurisprudencia constitucional, solo pueden basarse en esa diferente capacidad. El interviniente también llama la atención acerca de que la distinción contenida en la norma acusada no fue justificada durante el trámite legislativo y fue fruto de proposiciones presentadas durante el trámite. Así, la única justificación existente fue general y fundada en la necesidad de armonizar ciertos hechos económicos con los cambios introducidos al INC<sup>49</sup>, esta sí contenida en el proyecto de ley formulado por el Gobierno.

<sup>48</sup> Para el efecto, el ICDTA cita el contenido de la Gaceta del Congreso 894 de 2016.

<sup>49</sup> El CAEL refiere a la Gaceta del Congreso 1055 de 2018.

38. Una perspectiva similar es planteada por la Universidad Pontificia Bolivariana, quien advierte que la falta de diferencias entre los contribuyentes franquiciados y los que no se sustenta, no solo en que ejercen la misma actividad económica, sino del mismo hecho que el Legislador los haya equiparado en el pasado como responsables del INC. En ese sentido, expresa un argumento histórico similar al planteado por el ICDTA. A su turno, para la Academia Colombiana de Jurisprudencia, además de las conclusiones que se exponen respecto del tránsito normativo, es claro que ambos sujetos son asimilables, debido a que en *“ambos casos desarrollan la misma actividad en el establecimiento de comercio, independientemente que en el caso de la franquicia se utilice la marca, la imagen e identidad para la venta de alimentos preparados, que gozan de reconocimiento en el mercado, y se incurra en costos y gastos diferentes propios de esta modalidad contractual, como son las regalías, el arrendamiento del local comercial, materias primas específicas, etc. Se destaca que en la modalidad del impuesto al consumo no suele ser típico crear excepciones, exenciones, exclusiones o tarifas diferenciales”*<sup>50</sup>.

39. La Academia señala, en el mismo sentido, que no existe una razón verificable de la distinción, lo que motivó que incluso en 2016 se hubiese previsto una equiparación al respecto. Además, la doctrina especializada demuestra que no es acertado concluir que la responsabilidad del IVA resulte más favorable para el franquiciado en todos los casos. En cambio, debe analizarse esa situación en cada evento particular. Pone como ejemplo que mientras ese escenario fiscal es favorable para quienes deben pagar una alta regalía en razón del contrato de franquicia, no sucedería lo mismo respecto de quienes ese costo y los de otros insumos gravados con IVA resulta menor. En ese sentido, se está ante la ausencia de una *“sólida razón económica de justicia e igualdad”*<sup>51</sup> que justifique la distinción y, en cualquier caso, si el objetivo es combatir la evasión existen otros mecanismos, esto sí compatibles con el principio de igualdad.

#### **4. Concepto de la Procuraduría General de la Nación**

40. La Procuradora General de la Nación solicitó la declaratoria de exequibilidad de la disposición demandada. Sostiene que la distinción que contiene la disposición acusada sí responde a finalidades que optimizan los principios de equidad y eficiencia tributaria. Esto debido a que permite solucionar una inequidad que anteriormente existía en el ordenamiento legal y que se derivaba del hecho de que, *“a diferencia de la mayoría de los comerciantes del sector de expendio de bebidas y alimentos, los empresarios que desarrollan dicha actividad bajo el esquema de franquicia no obtienen un beneficio significativo con el impuesto nacional al consumo y, en cambio, pueden verse afectados de forma desproporcionada ante la imposibilidad de hacer deducciones por concepto de IVA”*<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> Intervención de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, p. 4.

<sup>51</sup> Ibidem, p. 6.

<sup>52</sup> Concepto de la Procuraduría General de la Nación, p. 4.

41. Para sustentar esta afirmación, el Ministerio Público expone que las empresas que adelantan sus actividades bajo el modelo de franquicia deben usualmente estar formalizadas y llevar una contabilidad exhaustiva exigida por quien ostenta la franquicia, lo que lleva a que no tengan un beneficio real de la simplificación en la tributación derivada del INC. Asimismo, indica que la ejecución del contrato de franquicia implica el pago de derechos al propietario de la marca que están gravados significativamente con el IVA, por lo que resulta más beneficioso para el franquiciado estar en capacidad jurídica de descontar ese tributo respecto de acogerse a la tarifa menor propia del INC. En particular, llama la atención que, a partir de las previsiones de las leyes 1943 de 2018 y 2019, los franquiciados puedan descontar el total del IVA pagado por derechos de marca y por concepto de *know how*.

42. En ese sentido, la Procuraduría manifiesta su acuerdo con los argumentos expresados, en idéntico sentido, por parte del Ministerio de Hacienda y la DIAN. De allí que, ante la existencia una razón suficiente para el trato distinto que prevé la disposición demanda, entonces esta resulte exequible.

### **III. Consideraciones**

#### **Competencia**

43. Conforme al artículo 241.4 de la Constitución Política, esta Corte es competente para ejercer el control de constitucionalidad de la norma demandada.

#### **Cuestión previa. Existencia de cargo de inconstitucionalidad**

44. Como se explicó en el apartado de antecedentes, la DIAN propone como solicitud principal que la Corte adopte un fallo inhibitorio en razón de la ineptitud sustantiva de la demanda, derivada del incumplimiento de los requisitos sustantivos que prevé la jurisprudencia constitucional. En ese sentido, como cuestión previa, la Sala debe determinar la aptitud del cargo presentado.

45. Sobre el particular se reitera que el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 prevé que, en las demandas de acción pública de inconstitucionalidad, los actores deben: (i) señalar las normas acusadas como inconstitucionales y transcribirlas por cualquier medio; (ii) indicar las normas constitucionales infringidas; (iii) exponer las razones que sustentan la acusación, esto es, el concepto de violación; (iv) precisar el trámite legislativo impuesto por la Constitución Política para la expedición del acto demandado, cuando fuere el caso, y (v) expresar la razón por la cual la Corte es competente para ejercer control de constitucionalidad sobre la norma demandada.

46. En adición, la Corte ha sostenido que, previo a emitir decisión de fondo, debe verificar que la demanda contenga auténticos cargos de

inconstitucionalidad<sup>53</sup>. En este sentido, desde la sentencia C-1052 de 2001, ha reiterado que, para configurar auténticos cargos de inconstitucionalidad, la demanda de inconstitucionalidad debe fundarse en razones “(i) *claras, es decir, seguir un curso de exposición comprensible y presentar un razonamiento inteligible sobre la presunta inconformidad entre la ley y la Constitución; (ii) ciertas, lo que significa que no deben basarse en interpretaciones puramente subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados, sino exponer un contenido normativo que razonablemente pueda atribuírseles; (iii) específicas, lo que excluye argumentos genéricos o excesivamente vagos; (iv) pertinentes, de manera que planteen un problema de constitucionalidad y no de conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, observadas desde parámetros diversos a los mandatos del Texto Superior; y (v) suficientes; esto es, capaces de generar una duda inicial sobre la constitucionalidad del enunciado o disposición demandada*”<sup>54</sup>. Estas exigencias constituyen una carga mínima de argumentación para quien promueva demanda de acción pública de inconstitucionalidad.

47. La Sala advierte, a su turno, que los cuestionamientos planteados por el interviniente fueron resueltos por la Corte en el Auto 659 de 2023, el cual revocó el auto del rechazo de la demanda y dispuso admitir el libelo, exclusivamente en lo relativo al presunto desconocimiento del principio de igualdad por la distinción entre las responsabilidades fiscales de quienes ejercen la actividad mediante contratos de franquicia y los que no.

48. La Corte consideró que se cumplía el requisito de claridad, en la medida en que podía evidenciarse en la disposición acusada el tratamiento distinto objeto de cuestionamiento. Asimismo, a partir de ejemplos sobre la “*aplicación real de la norma*” se superaban las deficiencias argumentativas encontradas en los expedientes D-14869 y D-15027 y se comprobaba un esfuerzo argumentativo dirigido a demostrar una presunta afectación de las condiciones económicas de los restaurantes operados mediante franquicia.

49. Ahora bien, respecto del cuestionamiento planteado por la DIAN en relación con el incumplimiento del requisito de suficiencia, la Corte encuentra que, además del argumento contenido en la demanda, consistente en que los sujetos son comparables porque ejercen la misma actividad económica, los intervinientes ofrecen razones adicionales sobre ese mismo aspecto. En particular, explican que estos sujetos son comparables al punto que la legislación tributaria subrogada por la disposición acusada prodigaba el mismo tratamiento fiscal a los dos tipos de sujetos, siendo ambos responsables del INC y consecuentemente excluidos del IVA. Asimismo, que los antecedentes de dicha legislación anterior explicaban las razones por las cuales debían ser

---

<sup>53</sup> Sentencia C-263 de 2019. “Aun cuando en principio, es en el auto admisorio donde se define si la demanda cumple o no con los requisitos mínimos de procedibilidad, ese primer análisis responde a una valoración apenas sumaria de la acción, llevada a cabo únicamente por cuenta del Magistrado Ponente, razón por la cual, la misma no compromete ni define la competencia del Pleno de la corte, que es en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley (C.P. art. 241)”.

<sup>54</sup> Cfr. Sentencia C-688 de 2017 y C-330 de 2013, entre otras.

tratados de manera análoga. En ese sentido, la Corte encuentra que las intervenciones ofrecen nuevos elementos de juicio para fundamentar de una mejor manera el cargo aceptado como apto por el Auto mencionado.

### **Procedencia de la integración normativa**

50. Tanto el ICDTA como el CAEL, ambos intervinientes en este proceso, solicitan a la Corte que se realice la integración normativa del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, en particular, la expresión *“Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias”*. Esto con el argumento de que esa norma identifica los contribuyentes obligados al INC y excluye a los mencionados sujetos. De allí que sea necesario incorporar en el presente análisis dicho precepto y con el fin de que un potencial fallo de inconstitucionalidad del párrafo acusado no resulte inocuo.

51. La jurisprudencia constitucional<sup>55</sup> ha previsto la procedencia excepcional de la integración normativa, en tanto facultad de la Corte para integrar enunciados normativos no demandados y, de esta manera, ejercer de forma adecuada el control de constitucionalidad y *“dar una solución integral a los problemas planteados por el demandante o los intervinientes”*<sup>56</sup>, así como garantizar coherencia al ordenamiento, seguridad jurídica y conferir eficacia al principio de economía procesal.

52. Ese mismo precedente reconoce la procedencia de la integración normativa en dos supuestos: (i) cuando sea necesaria para evitar que el fallo resulte inocuo y en la medida en que la disposición acusada guarda un vínculo inescindible con otras que no fueron objeto de demanda; o (ii) cuando la disposición acusada no conforma una proposición jurídica autónoma, *“bien porque carece de un contenido deóntico claro o requiere ser complementada con otras para precisar su alcance”*<sup>57</sup>.

53. La Sala concluye que debe realizarse la integración normativa, puesto que se está ante la primera de las hipótesis propuestas. En efecto, la disposición acusada identifica los servicios excluidos del IVA y señala, a su vez, que están sujetos al INC. A su turno, prevé que no opera esa exclusión para los contribuyentes que desarrollen esos servicios en el marco de contratos de franquicia. El aparte mencionado del artículo 512-1 ET opera de forma correlativa e intrínsecamente vinculada con el párrafo acusado, en tanto excluye de los responsables del INC a los mismos sujetos, esto es, quienes adelantan actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias. Con el fin de ilustrar de mejor manera la solicitud, a continuación, se transcribe el artículo 512-1 ET y se subraya el aparte respecto del cual se solicita la integración normativa.

---

<sup>55</sup> En este apartado se utiliza la síntesis que al respecto ofrece la sentencia C-095 de 2019.

<sup>56</sup> Sentencia C-223 de 2017.

<sup>57</sup> Sentencia C-124 de 2011.

**Artículo 512-1. Impuesto nacional al consumo.** El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes:

1. La prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.

2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinós.

3. *Numeral modificado por la Ley 2010 de 2019, artículo 27.* El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas, según lo dispuesto en los artículos 426, 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto. **Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias.**

Parágrafo 1°. El período gravable para la declaración y pago del impuesto nacional al consumo será bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.

En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período.

Parágrafo 2°. Facúltese al Gobierno nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

Parágrafo 3°. Excluir del Impuesto Nacional al Consumo al departamento del Amazonas y al Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, con excepción de lo dispuesto en el artículo 512-7 del Estatuto Tributario.

54. Como es sencillo observar, la decisión que habrá de adoptarse en esta sentencia tendrá efectos concretos no solo en el parágrafo acusado sino también la mencionada expresión del artículo 512-1 ET. Esto debido a que si se considerase contrario a la Constitución que los comerciantes franquiciados estén incluidos del INC y sean, en cambio, responsables del IVA, una decisión de esa naturaleza resultaría incompatible con la exclusión que hace el artículo 512-1. Asimismo, si la decisión concluyese que el apartado es compatible con la Constitución, entonces la exequibilidad se predicaría no solo del parágrafo acusado, sino consecencialmente también de la expresión que excluye a los comerciantes franquiciados del pago del INC.

55. En consecuencia, la Corte realizará la integración normativa de la expresión “*Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendido de bebidas y comidas bajo franquicias*”, contenida en el numeral tercero del artículo 512-1 del Estatuto Tributario.

### **Problema jurídico y metodología de la decisión**

56. La demandante considera que el parágrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, incorporado por el artículo 2° de la Ley 2010 de 2019, vulnera el principio de igualdad en materia tributaria. Esta disposición establece que las ventas que realicen los contribuyentes cuya actividad comercial sea la de restaurantes y similares, y que sean desarrolladas mediante contratos de franquicia, no están sometidas al INC sino al IVA. Este mismo enunciado normativo es replicado por el artículo 512-1 ET y como se acaba de explicar a propósito de la integración normativa.

57. Sobre este aspecto es importante precisar, de manera preliminar, que para efectos de esta sentencia se utilizará la expresión “*restaurantes y similares*” como concepto que engloba las diferentes actividades descritas por el artículo 426 ET, esto es, los establecimientos de comercio donde se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas. Debe también resaltarse que esta descripción guarda unidad de sentido con lo previsto en el artículo 512-8 ET que, para efectos del INC define a los restaurantes como “*aquellos establecimientos cuyo objeto es el servicio de suministro de comidas y bebidas destinadas al consumo*”

*como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento. También se considera que presta el servicio de restaurante el establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías y los establecimientos, que adicionalmente a otras actividades comerciales presten el servicio de expendio de comidas”.*

58. La demanda considera que la discriminación se sustenta en el hecho de que, a pesar de que ambos sujetos ejercen la misma actividad económica de restaurantes y similares, el Legislador optó por gravar con el IVA solo a quienes adelantan esa labor mediante contratos de franquicia, siendo los demás responsables del INC y excluidos de aquel tributo. Indica, a partir de algunos ejemplos prácticos, que esa distinción, en situaciones concretas, afecta patrimonialmente a los franquiciados. Además, el Congreso no expuso las razones que justificaban dicho tratamiento distinto, por lo que se está ante una distinción irrazonable.

59. Varios intervinientes apoyaron la solicitud de inexecutable, para lo cual reiteraron el argumento sobre la identidad de actividades económicas y llamaron la atención acerca de que en la legislación previa se había unificado la responsabilidad fiscal de ambos sujetos comparados, a partir de razones vinculadas a una adecuada técnica legislativa en materia tributaria. Por ende, no existe un argumento discernible que sustente ese trato distinto. En cambio, los intervinientes gubernamentales y la Procuraduría General coinciden en que la norma acusada es constitucional, puesto que sí se evidencian diferencias importantes entre los sujetos, particularmente en cuanto a los costos que deben asumir para ejercer la actividad comercial de restaurantes y similares en uno y otro caso. Por ende, la regulación se encuentra válidamente inserta en el amplio margen de configuración legislativa que tiene el Congreso frente a la normatividad tributaria.

60. A partir de estos elementos de juicio, corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿la distinción entre la responsabilidad fiscal de quienes ejercen la actividad de restaurantes y similares mediante contratos de franquicia, sujetos al impuesto a las ventas, respecto de quienes ejercen la misma actividad sin estar sujetos a dichos contratos, responsables del impuesto nacional al consumo, vulnera el principio de igualdad en materia tributaria?

61. Para resolver este asunto la Corte adoptará la siguiente metodología. En primer lugar, hará mención del precedente constitucional sobre el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. Luego, también recopilará las reglas centrales de la jurisprudencia en materia de igualdad tributaria y sus vínculos con los principios de equidad y justicia en el ámbito fiscal. En tercer lugar, hará una breve caracterización del impuesto al consumo y sus similitudes y diferencias con el impuesto a las ventas. En cuarto lugar, explicará los aspectos esenciales de los contratos de franquicia. Por último, a

partir de las reglas que se deriven de estos asuntos, la Sala Plena resolverá el problema jurídico planteado.

### **El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia<sup>58</sup>**

62. El artículo 95.9 de la Constitución Política prevé que todos los ciudadanos deben *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*. Por su parte, el artículo 150.12 de la Constitución prescribe que al Congreso de la República le corresponde hacer las leyes y, por medio de estas, *“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”*. Finalmente, el artículo 338 de la Constitución dispone que, *“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”*. Con fundamento en estas disposiciones, la Corte Constitucional ha reiterado que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria<sup>59</sup>. Según la Corte, dicho margen se justifica, entre otras, porque *“el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla”*<sup>60</sup>.

63. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria le permite al Legislador, entre otras atribuciones, (i) definir *“los fines de la política tributaria”*<sup>61</sup>; (ii) *“crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”*<sup>62</sup>, *“como impuestos, tasas y contribuciones”*<sup>63</sup>; (iii) determinar los elementos esenciales de los tributos, es decir, *“los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro”*<sup>64</sup>; (iv) definir los *“beneficios tributarios, como deducciones, exenciones o descuentos”*<sup>65</sup> y, por último, (v) fijar *“la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo [y] las condiciones en que ello se llevará a cabo”*<sup>66</sup>. Al respecto, la Corte ha precisado que el legislador *“habrá de guiarse por sus*

---

<sup>58</sup> En este apartado se reitera la síntesis jurisprudencial expresada por la Corte en la sentencia C-305 de 2022. En este caso, la Corte declaró la constitucionalidad condicionada de un apartado del artículo 616-5 ET, adicionado por el artículo 14 de la Ley 2155 de 2021. Esta norma establece las condiciones para que la factura del impuesto de renta pierda fuerza ejecutoria y, en especial, que la declaración alternativa del contribuyente contenga, como mínimo, los valores reportados en el sistema de facturación electrónica. Dentro de los argumentos que tuvo en cuenta la Corte para llegar a esa conclusión estuvo el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria.

<sup>59</sup> Cfr. Sentencias C-431 de 2020, C-117 de 2018, C-333 de 2017, C-209 de 2016 y C-766 de 2003, entre otras.

<sup>60</sup> Id.

<sup>61</sup> Sentencia C-431 de 2020.

<sup>62</sup> Id.

<sup>63</sup> Sentencia C-010 de 2018.

<sup>64</sup> Sentencias C-060 de 2018, C-333 de 2017 y C-717 de 2003.

<sup>65</sup> Sentencia C-333 de 2017.

<sup>66</sup> Sentencias C-060 de 2018, C-333 de 2017 y C-717 de 2003.

*propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad*<sup>67</sup>.

64. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria “*no es ilimitado*”<sup>68</sup>. Por el contrario, “*está sujeto a límites constitucionales*”<sup>69</sup>. En efecto, la jurisprudencia constitucional ha señalado que “*corresponde al Congreso de la República dictar la política económica y social del Estado, en particular la política impositiva, dentro de los parámetros establecidos en la Constitución*”<sup>70</sup>. Esto, por cuanto “*los poderes constituidos, así dispongan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, se han de ejercer respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional*”<sup>71</sup>. En consecuencia, el Congreso tiene la facultad de “*crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones*”<sup>72</sup>, siempre que “*se ejerza dentro de los parámetros superiores*”<sup>73</sup>. Dichos límites están previstos, entre otros, por los artículos 29, 95.9, 338 y 363 de la Constitución Política, que instituyen el “*debido proceso y los principios que gobiernan el sistema tributario*”<sup>74</sup>, es decir, “*los principios de justicia, equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad*”<sup>75</sup>.

65. La jurisprudencia constitucional ha resaltado que los principios de razonabilidad y proporcionalidad también “*se erigen como limitantes a la ‘bastante amplia y discrecional’ potestad del Congreso de la República*”<sup>76</sup> en materia tributaria<sup>77</sup>. En concreto, la Corte Constitucional ha precisado que “*la política tributaria establecida por el Estado, si bien se funda en el deber ciudadano y el principio de solidaridad, no puede ser excesiva al punto de afectar la calidad de vida de los ciudadanos*”<sup>78</sup>, ni tampoco establecer cargas desproporcionadas en relación con derechos fundamentales como el debido proceso. Por tanto, “*debe sustentarse en estrictos criterios de razonabilidad y proporcionalidad que permitan la imposición de un impuesto con atención a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos*”<sup>79</sup>, así como con respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

66. Por regla general, el análisis de razonabilidad y proporcionalidad de las medidas tributarias corresponde a un escrutinio débil. A partir del escrutinio débil, la Corte debe verificar que dichas medidas persigan (i) “*una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente*” y (ii) sean “*adecuadas para*

---

<sup>67</sup> Id.

<sup>68</sup> Sentencia C-333 de 2017.

<sup>69</sup> Sentencia C-592 de 2019.

<sup>70</sup> Sentencias C-333 de 2017 y C-776 de 2003.

<sup>71</sup> Id.

<sup>72</sup> Id.

<sup>73</sup> Id.

<sup>74</sup> Sentencia C-040 de 2021.

<sup>75</sup> Sentencia C-592 de 2019.

<sup>76</sup> Sentencia C-057 de 2021.

<sup>77</sup> Sentencias C-060 y C-117 de 2018.

<sup>78</sup> Id.

<sup>79</sup> Id.

alcanzar [esa] finalidad”<sup>80</sup>. De esta manera, advierte la Corte, se garantiza que “el legislador no adopte decisiones arbitrarias y caprichosas”<sup>81</sup>, sino “fundadas en un mínimo de racionalidad”<sup>82</sup>. Ahora bien, siempre que las medidas tributarias comprometan derechos fundamentales, el examen de razonabilidad y proporcionalidad debe llevarse por medio de un escrutinio intermedio. Por medio de este escrutinio, la Sala deberá constatar si la medida (i) persigue una finalidad “constitucionalmente importante”<sup>83</sup> y (ii) es “efectivamente conducente”<sup>84</sup> para alcanzar dicha finalidad. Además, deberá verificar “que la medida no sea evidentemente desproporcionada”<sup>85</sup>.

### **El principio de igualdad en materia tributaria y su vínculo con los principios de equidad, progresividad y justicia**

67. El principio de igualdad es uno de los criterios esenciales del Estado constitucional y su contenido irroga las diferentes áreas del ordenamiento jurídico, entre ellas el derecho tributario. Existe, en ese sentido, un precedente consolidado y estable de la Corte sobre esta materia, que será reiterado por la Corte en sus elementos esenciales<sup>86</sup>.

68. El principio de igualdad, a partir de su acepción en el artículo 13 de la Constitución, tiene dos dimensiones: formal y material. La dimensión formal se identifica con la igualdad ante la ley y significa que los mandatos jurídicos deben ser aplicados de “forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho”<sup>87</sup>. A su turno, la igualdad material exige al Estado que adopte medidas dirigidas a garantizar que la igualdad sea real y efectiva, de manera que se promueva la inclusión de grupos tradicionalmente discriminados y a través de acciones afirmativas o discriminaciones positivas. En ese sentido, existe una relación intrínseca entre la garantía de la igualdad material y el logro de un trato justo y equitativo<sup>88</sup> para las personas y a través de actividades estatales concretas que las equiparen en el acceso en el ejercicio de los derechos.

69. El precedente analizado identifica cuatro mandatos que se derivan del principio de igualdad y que resultan útiles para resolver el asunto materia de examen: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que “se encuentren en circunstancias idénticas”<sup>89</sup>; (ii) un mandato de trato diferente a destinatarios “cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común”<sup>90</sup>; (iii) un mandato de trato similar a destinatarios “cuyas situaciones presenten

---

<sup>80</sup> Sentencia C-203 de 2021.

<sup>81</sup> Sentencia C-673 de 2001, reiterada por la C-333 de 2017.

<sup>82</sup> Id.

<sup>83</sup> Sentencia C-349 de 2019.

<sup>84</sup> Id.

<sup>85</sup> Id.

<sup>86</sup> Las reglas que se expondrán a continuación son extraídas de las recopilaciones de este precedente realizado en las sentencias C-324 de 2022, C-057 de 2021, C-109 de 2020 y C-266 de 2019.

<sup>87</sup> Sentencia C-125 de 2018.

<sup>88</sup> Sentencias C-505 de 1999 y C-114 de 2017.

<sup>89</sup> Sentencias C-179 de 2016, C-551 de 2015, C-601 de 2015 y C-1125 de 2001.

<sup>90</sup> Ibidem.

*similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias*”<sup>91</sup>; 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*”<sup>92</sup>.

70. La consideración del principio de igualdad como límite del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria ha sido incorporada por la Corte a través de dos vías principales: como consecuencia del mandato de distribución equitativa de las cargas públicas y como concepto intrínsecamente relacionado con la equidad horizontal y en la medida en que dicho principio de equidad *“es la expresión concreta de la igualdad en materia impositiva*”<sup>93</sup>. Frente a lo primero, el precedente analizado deriva de los artículos 1º, 13 y 95 de la Constitución el deber estatal de *“distribuir igualitaria o equitativamente las cargas derivadas de sus decisiones normativas o sus actuaciones*”<sup>94</sup>. En ese sentido, como el ejercicio de potestad tributaria es, sin duda, una de las principales formas de imposición de deberes a las personas, entonces el ejercicio de esa competencia debe ser compatible con dicho mandato de trato equitativo.

71. En cuanto a lo segundo y como se indicó en el apartado anterior, los artículos 95.9 y 363 de la Constitución determinan la obligatoriedad de que la regulación tributaria cumpla con los principios de equidad, eficiencia y progresividad. En cuanto al principio de equidad, la jurisprudencia parte de considerar que no puede ser comprendida como un mandato de identidad matemática de la responsabilidad fiscal de los contribuyentes, sino que, en contrario, debe tenerse en cuenta, como elemento esencial, su condición económica a partir de la cual se define su capacidad contributiva. Así, lo *“que el principio de equidad exige es que, en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados*”<sup>95</sup>.

72. Este mismo precedente distingue entre la equidad vertical y la equidad horizontal. La equidad vertical, que se identifica como la progresividad del sistema tributario, *“ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen una mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto*”<sup>96</sup>. En cambio, la equidad horizontal compara las capacidades económicas, de manera tal que *“el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones*”<sup>97</sup>. De esta manera, la jurisprudencia constitucional vincula el principio de equidad horizontal con la obligación estatal de distribución equitativa de las cargas públicas y en los términos antes explicados.

---

<sup>91</sup> Id.

<sup>92</sup> Id.

<sup>93</sup> Sentencia C-057 de 2021.

<sup>94</sup> Sentencia SU 1167 de 2001. Ver también, sentencias C-1064 de 2001 y C-397 de 2011.

<sup>95</sup> Sentencia C-057 de 2021.

<sup>96</sup> Sentencia C-266 de 2019.

<sup>97</sup> Ibidem.

Esto implica que la equidad horizontal obliga al Legislador a abstenerse de *“imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos”*<sup>98</sup>.

73. El precedente estudiado, dentro de la misma perspectiva de análisis, identifica algunos supuestos, en todo caso sin pretensión de exhaustividad, de infracción al principio de equidad tributaria<sup>99</sup>. El primer caso sucede cuando *“el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente”*. El segundo caso opera cuando *“la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello”*<sup>100</sup>. En este supuesto debe resaltarse que, en cualquier caso, deben consultarse las condiciones económicas específicas de los contribuyentes, puesto que el trato inequitativo dependerá de acreditar que, a pesar de estarse en idénticas circunstancias, se impone una obligación fiscal diferente y sin que se evidencien razones para ese trato disímil. Además, como se explicará más adelante a propósito del juicio para verificar las afectaciones a la igualdad en materia tributaria, el escrutinio de esas razones será aquel propio del nivel de intensidad del juicio que resulte aplicable y que, en asuntos fiscales, de manera general es aquel de grado débil en razón de la deferencia que la Constitución confiere al Congreso sobre esta materia.

74. El tercer supuesto identificado por la jurisprudencia es cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias, esto es, cuando la imposición del tributo involucre una expropiación *de facto* de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de las personas. Ello sucede cuando la *“actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo”*<sup>101</sup>. Sobre este aspecto debe insistirse en que la naturaleza confiscatoria resulta acreditada solo cuando se compruebe un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente. Por ende, la simple existencia de un tratamiento tributario más gravoso o la derogatoria de beneficios impositivos, que no tengan esa índole y que pretendan el logro de objetivos constitucionalmente valiosos, no podrán calificarse como de tipo confiscatorio.

75. Por último, el cuarto supuesto de vulneración del principio de equidad tributaria es cuando la decisión legislativa que define la responsabilidad fiscal es irrazonable al fundarse en *“en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado”*<sup>102</sup>. Sobre este aspecto, la Corte ha resaltado que la inequidad en este caso surge de una disposición que se aparta por completo del principio de igualdad ante las cargas públicas, destacándose

---

<sup>98</sup> Sentencias C-057 de 2021 y C-218 de 2019.

<sup>99</sup> Esta tipología es tomada de la sentencia C-266 de 2019.

<sup>100</sup> Ibidem.

<sup>101</sup> Id.

<sup>102</sup> Id.

el caso de las normas que confieren beneficios de reducción de cargas tributarias a quienes han incurrido en mora en sus obligaciones fiscales<sup>103</sup>.

76. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional vincula, en el ámbito tributario, a los principios de igualdad y equidad con el de justicia. Este último tiene un carácter más general y se traduce en un deber de abstención para el Legislador de “*imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal*”<sup>104</sup>. Bajo esta misma perspectiva, la Corte ha calificado al principio de justicia como “*una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado*”<sup>105</sup> y que se proyecta en las diferentes facetas del ejercicio de la potestad fiscal, entre ellas la adscripción de la responsabilidad tributaria y el recaudo.

77. Finalmente, el precedente analizado determina la metodología que debe usarse para definir si se está ante una vulneración del principio de igualdad en materia tributaria<sup>106</sup>. Este juicio se aplica cuando se está ante una disposición que (i) plantee *prima facie* una afectación del principio de igualdad, y (ii) también de forma preliminar, pudiese mostrarse incompatible con el principio de equidad horizontal.

78. Verificado este primer nivel de análisis, la Corte debe determinar el nivel de intensidad del juicio a aplicar, esto es, leve, moderado o estricto y, a partir de esta comprobación analizar la razonabilidad de la medida con base en un juicio de proporcionalidad. Este juicio parte de establecer el patrón de comparación entre los sujetos o situaciones respecto de las cuales se predica el trato distinto y, luego, determinar si resultan o no comparables a partir de ese patrón. Para el precedente analizado, la afectación *prima facie* del principio de igualdad se comprueba cuando la norma resulta infra inclusiva o supra inclusiva, de modo que prevé una carga o beneficio diferenciado entre sujetos comparables.

79. Luego, deberá realizarse el juicio de proporcionalidad a partir del nivel de intensidad escogido. Sobre este aspecto, debe partirse de considerar que, como se explicó en el apartado anterior sobre el amplio margen de configuración legislativa, las disposiciones de índole tributaria deben, en principio, analizarse desde la perspectiva del juicio débil y solo podrá aumentarse la intensidad si se está ante un indicio de arbitrariedad. Asimismo, de manera general el precedente en comento también ha identificado como criterios orientadores para la determinación del nivel de intensidad “(i) *la materia regulada*, (ii) *los*

---

<sup>103</sup> Sentencia C-511 de 1996.

<sup>104</sup> Sentencia C-266 de 2019.

<sup>105</sup> Sentencias C-690 de 1996, C-252 de 1997 y C-492 de 2015.

<sup>106</sup> Sobre la aplicación del juicio de igualdad en materia tributaria se hace uso de la recopilación jurisprudencial realizada por la Corte en la sentencia C-057 de 2021.

*principios constitucionales o derechos fundamentales comprometidos, y (iii) los grupos de personas perjudicados o beneficiados con la medida sometida a escrutinio*”<sup>107</sup>.

80. Por último, la Corte deberá determinar si el tratamiento distinto cumple con las exigencias de los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto y de conformidad con el grado de intensidad escogido. Así, el escrutinio se intensificará en el caso de que se escoja un nivel más alto, aclarándose que el último paso, esto es, la proporcionalidad en sentido estricto, debe estudiarse por el juez en el juicio intermedio y en el estricto, más no en el débil<sup>108</sup>. En este último caso, en el del juicio de intensidad débil, el análisis se restringirá a “*establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, es decir, se verifica si el fin y el medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero*”<sup>109</sup>.

81. En conclusión, concurre un precedente consolidado y estable en el sentido de considerar que los principios de igualdad, equidad y justicia constituyen límites al amplio margen de configuración legislativa en materia fiscal. Asimismo, la comprobación sobre la validez de tratamientos disímiles en cuanto a la responsabilidad tributaria depende de la verificación sobre su proporcionalidad. El grado de intensidad de ese escrutinio es, de manera general, de naturaleza débil o leve y en virtud del reconocimiento de ese amplio margen. Sin embargo, resultará aumentado si se comprueba la existencia *prima facie* de un tratamiento arbitrario.

### **El impuesto nacional al consumo y sus diferencias y semejanzas con el impuesto a las ventas. Responsabilidad fiscal material y posibilidad de deducción**

82. El INC y el IVA son dos tipos de impuestos indirectos, esto es, que fijan la responsabilidad fiscal sin que consulten la capacidad económica del contribuyente y están concentrados en gravar el consumo de bienes o servicios. A pesar de compartir esa naturaleza, también guardan diferencias importantes y que resultan cruciales para resolver el problema jurídico planteado por la demanda de la referencia. La jurisprudencia constitucional<sup>110</sup> se ha ocupado de analizar este asunto en particular, por lo que en este apartado se hará uso de las reglas identificadas por ese precedente.

83. El INC fue incorporado en la legislación colombiana mediante la Ley 1607 de 2012 y con dos fines esenciales: (i) facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante un tributo con un recaudo más eficiente y que,

---

<sup>107</sup> Ibidem, fundamento jurídico 15.

<sup>108</sup> Sentencia C-345 de 2019.

<sup>109</sup> Sentencia C-220 de 2017 que reitera, sobre esta materia, la sentencia C-015 de 2014

<sup>110</sup> Sentencias C-209 de 2016 y C-430 de 2020.

en consecuencia, permitiera disminuir los niveles de evasión<sup>111</sup>; y (ii) corregir las externalidades negativas derivadas del consumo de bienes y servicios que se consideran de lujo o costosos, mediante la imposición del pago de una prima por dicho consumo y en relación con determinados supuestos que prevé el Legislador<sup>112</sup>. Así, en los términos del artículo 512-1, el INC se predica de prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos; los servicios de restaurante antes explicados y con excepción de aquellos prestados mediante franquicia; y la venta de los vehículos descritos en los artículos 512-3 a 512-5 ET. A estos hechos generadores se suman las bolsas plásticas usadas para la entrega de bienes enajenados en establecimientos comerciales (Art. 512-15 ET); y los productos transformados a partir del cannabis (Art. 512.17 ET).

84. En cambio, el IVA tiene un carácter más amplio, su principal objetivo no está dirigido a corregir externalidades sino, antes bien, opera como una fuente principal de recursos fiscales a través de la imposición tributaria al consumo, en general, y sin perjuicio de la imposición de tarifas diferenciales para determinados productos y servicios, así como la exclusión de otros. En efecto, el artículo 420 ET dispone que el impuesto a las ventas se aplica, entre otros eventos, a la venta de bienes muebles corporales o incorporales, con excepción de aquellos expresamente excluidos, así como a la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, también con excepción de los expresamente excluidos.

85. Como puede observarse, mientras la normatividad que regula el INC identifica taxativamente los bienes y servicios gravados, en el caso del IVA se está ante un impuesto indirecto de aplicación general para el universo de bienes y servicios consumidos, aplicándose el criterio de taxatividad para las exclusiones a esa responsabilidad tributaria. Con todo, para efectos de lo que interesa a esta decisión, la Sala debe concentrarse en dos aspectos que

---

<sup>111</sup> “La intención [del INC] fue facilitar la formalización de dichos contribuyentes y disminuir los costos que les implica de cumplimiento del sistema tributario, lo cual, se consideró, permitiría cobrar y declarar un impuesto mucho más simplificado, que no requiere de una contabilidad exhaustiva para su cumplimiento.

<sup>112</sup> Al respecto, la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 señala que el INC se dirige a: *facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir el alto nivel de evasión que se presenta en este sector. Promoviendo la formalización de los negocios y la competencia libre de arbitraje tributario entre establecimientos similares. //En relación con las tarifas de 20, 25 y 35% de IVA la propuesta consiste en llevar estos bienes a la tarifa general de 16% y crear un impuesto nuevo al consumo como resultado del cual, la suma del IVA y el nuevo impuesto grave los bienes en un agregado que sea más o menos equivalente a la tarifa de IVA que tiene hoy en día.//Este impuesto al consumo a diferencia del impuesto sobre las ventas, no genera impuestos descontables, y su base es el valor total del bien sin incluir el IVA, la justificación de este tipo de impuestos es gravar el consumo de bienes considerados de consumo restringido por tratarse de bienes de lujo o de bienes costosos. Otra justificación para la existencia de este tipo de bienes es desincentivar su consumo haciendo que vía precio, los adquirentes paguen una prima por consumir un bien que genera externalidades negativas en la sociedad que no son compensadas sino con una intervención directa del Estado.// La inclusión de los restaurantes y bares dentro de esta categoría responde a un esfuerzo del Gobierno Nacional por facilitar la formalización de los contribuyentes y disminuir sus costos de cumplimiento al sistema tributario, permitiéndoles cobrar y declarar un impuesto mucho más simplificado y que no requiere llevar una contabilidad exhaustiva para poder cumplir la obligación. Todo esto acompañado de la creciente preocupación por evasión en el sector del servicio de alimentos y bebidas.” Gaceta del Congreso 666 de 2012, p. 52. Citada en la sentencia C-209 de 2016.*

diferencian a estos dos tributos: su estructura en cuanto a la causación del impuesto y, correlativamente, la posibilidad de deducción en uno y en otro caso.

86. En cuanto a lo primero, el IVA es considerado como un impuesto plurifásico, esto es, que *“busca agravar la agregación de valor en cada etapa de la cadena productiva, de tal manera que, a medida que cada persona va agregando valor a un determinado bien o servicio, también vaya contribuyendo a los gastos del Estado”*<sup>113</sup>. En otras palabras, en el IVA se busca gravar *“la agregación de valor en cada etapa de una cadena productiva”*<sup>114</sup>. En cambio, el INC es monofásico, en la medida en que solo se causa al momento en que se ejecuta una de las actividades previstas como hecho gravable. La jurisprudencia, a partir de aportes doctrinales, caracteriza al INC como *“monofásico de última etapa”*<sup>115</sup>, puesto que el responsable es el consumidor del producto o actividad gravada, lo que concurre en contar con un impuesto cuya causación y recaudo sea más simple, lo cual cumple con los propósitos explicados en fundamento jurídico anterior.

87. Al tratarse de un impuesto plurifásico, el Estatuto Tributario autoriza al responsable del IVA a descontar lo que ha pagado por ese tributo en etapas anteriores de la cadena productiva. En efecto, el artículo 485 ET dispone como una de las clases de impuesto descontable el impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios. En ese sentido, el Legislador permite descontar el IVA pagado por el responsable en etapas anteriores de la cadena productiva que permitió la confección del bien o contar con las condiciones para el suministro del servicio. Así por ejemplo y para el caso que ocupa a la Corte, el responsable que opera un restaurante o similar mediante contrato de franquicia puede, en virtud de esta disposición, descontar el IVA pagado por los bienes o servicios necesarios para suministrar el servicio de venta de comidas y bebidas.

88. En cambio, para el caso del INC no existe la posibilidad de descuento del IVA pagado en la cadena productiva. Para ese caso se aplica la regla general de deducciones al impuesto a la renta prevista en el artículo 115 ET, norma que estipula que es deducible de ese tributo el 100% de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable por parte del contribuyente y que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios. Sobre el particular, la Corte ha destacado que el INC constituye *“un costo deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, contabilizado como un mayor valor del costo del bien o servicio adquirido”*<sup>116</sup>. Así, en el caso analizado, el responsable del INC que incurre en el pago de IVA por bienes y servicios necesarios para operar el servicio de restaurantes o similares, podrá descontarlo del pago del impuesto de renta y cuando se demuestre dicha relación de causalidad.

---

<sup>113</sup> Sentencia C-593 de 2019. Ver también la sentencia C-209 de 2016.

<sup>114</sup> Ibidem.

<sup>115</sup> Sentencia C-209 de 2016.

<sup>116</sup> Ibidem.

89. Sin embargo, también debe resaltarse que, a pesar de las diferencias planteadas, en todo caso quien asume materialmente el pago del impuesto, bien sea el IVA o el INC es el consumidor y no quien opera el establecimiento de comercio correspondiente, precisamente porque lo que se grava en ambos casos es el consumo de determinado bien o servicio. Es así que la jurisprudencia ha distinguido entre el responsable *de iure* y el responsable *de facto*. Esta categoría, aunque ha sido utilizada en el caso del IVA<sup>117</sup>, también la Corte la ha extendido al INC<sup>118</sup>, en razón del carácter indirecto del gravamen al consumo que comparten ambos tipos de tributos.

90. El contribuyente *de iure* es aquel responsable legal de la declaración y pago del impuesto, que para el caso analizado sería el titular del establecimiento de comercio que ejerce la actividad de restaurante o similares. Sin embargo, el valor del tributo no es asumido por ese titular, sino que es pagado por el consumidor final al momento en que adquiere el bien o servicio respectivo. Entonces, es ese consumidor el que adquiere la condición de contribuyente *de facto o socioeconómico* del producto<sup>119</sup>, ello debido a que “*soporta los efectos económicos, el impacto real o práctico del gravamen en su economía, pero no tiene relación jurídica alguna con el Estado*”<sup>120</sup>. Sobre este particular, resulta ilustrativo el argumento planteado por la Corte en la sentencia C-809 de 2016, que la Sala reitera en esta oportunidad:

“El artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, que creó el impuesto nacional al consumo a partir del 1 de enero de 2013, estableció expresamente como hecho generador la prestación o venta al consumidor final o la importación por el consumidor final de bienes y servicios. Impuesto que se causa al momento de la entrega material del bien, la prestación del servicio o la expedición de la cuenta de cobro, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final, entre otros.

Según se ha explicado, el hecho generador de este impuesto indirecto lo constituye el consumo de un producto específico con independencia de quien ejecute el acto gravado, que ha llevado a catalogarlo como impersonal. Ello hace que el legislador no distinga entre la capacidad contributiva de los distintos sujetos bajo una forma de presunción de capacidad. Así, se han generado dos tipos de contribuyentes: el *de iure* (deudor legal) y el *de facto* (consumidor final)”.

91. En conclusión, la distinción esencial entre el INC y el IVA radica en la posibilidad de descuento, en el segundo caso, del IVA pagado en las etapas

---

<sup>117</sup> Sentencia C-430 de 2020

<sup>118</sup> Sentencia C-809 de 2016

<sup>119</sup> Esta categorización es explicada, entre otras, en las sentencias C-430 de 2020, C-550 de 2019 y C-155 de 2003.

<sup>120</sup> Sentencia C-430 de 2020.

anteriores de la cadena productiva del bien o servicio respectivo. Sin embargo, ambos tributos guardan similitudes importantes, de cara a la resolución del problema jurídico materia de esta decisión, entre las que se destacan (i) su mutua condición de impuesto indirecto con similares contribuyentes *de facto* y *de iure*; y (ii) la posibilidad de descuentos tributarios bien sea a través del mecanismo plurifásico del IVA o del descuento al impuesto a la renta, tratándose del INC.

### **Aspectos esenciales del contrato de franquicia**

92. El contrato de franquicia tiene naturaleza atípica en el derecho mercantil colombiano, puesto que, a pesar de que existen algunas referencias a operaciones de esa naturaleza en normas contables y tributarias, el Legislador no ha expedido un estatuto que determine la naturaleza jurídica de ese tipo de contrato. No obstante, tanto la jurisprudencia nacional como el derecho comparado y la doctrina internacional definen sus elementos esenciales.

93. A propósito del control de constitucionalidad de una disposición que establecía el deber estatal de promoción de las franquicias como mecanismo de emprendimiento y expansión de las micro, pequeñas y medianas empresas<sup>121</sup>, la Corte caracterizó al contrato de franquicia como aquel en que una parte, denominada franquiciante o franquiciador, se obliga para con la otra parte, llamada franquiciado, a transmitir un *know how*, esto es, un saber hacer, a la vez que le concede licencia para el uso de signos distintivos y le presta asistencia comercial y técnica. Esto con el fin de que el franquiciado desarrolle una actividad comercial con base en el *know how* recibido, utilizando una denominación común y una presentación uniforme, de modo que el consumidor encuentre homogeneidad en el suministro de bienes o servicios. En contraprestación, el franquiciado paga al franquiciante una suma de dinero y, por lo general, asume los costos de implementación de la franquicia y con base en las directrices fijadas por el franquiciante.

94. Estos mismos elementos son comunes al derecho comparado y a la doctrina internacional. A manera de ejemplo, en la legislación española se define la actividad comercial en régimen de franquicia como aquellas que se realizan “*en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, a cambio de una contraprestación financiera directa o indirecta, el derecho a la explotación de una franquicia para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos: el uso de una denominación o rótulo común y una presentación uniforme de los locales o de los medios de transporte objeto del contrato; la comunicación por el franquiciador al franquiciado de un «saber hacer», y la prestación continua por el franquiciador al franquiciado de asistencia comercial o técnica durante la vigencia del acuerdo*”<sup>122</sup>.

---

<sup>121</sup> Sentencia C-188 de 2022.

<sup>122</sup> Real Decreto 2485 de 1998, artículo 2°.

95. Ahora bien, en cuanto a la doctrina internacional, el Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado – UNIDROIT<sup>123</sup> plantea que, aunque la franquicia es usualmente formulada como de naturaleza industrial, de distribución o de servicios, la forma más extendida de franquicia es aquella fundada en un *modelo de negocio*. En este caso, el franquiciante ha elaborado y probado un específico procedimiento comercial, denominado modelo de negocio, y confiere al franquiciado el derecho a utilizarlo<sup>124</sup>, esto es, a comercializar bienes y servicios bajo las marcas registradas y/o nombre de negocio, seguido del modelo de negocio o los procedimientos comerciales que fueron elaborados y probados<sup>125</sup>. Con el fin de transmitir el *know how* antes mencionado, el franquiciante “*en la mayoría de los casos provee un manual detallado que contiene las instrucciones necesarias para la operación del negocio (...) Es, por ende, un paquete que incluye (aunque no necesariamente está limitado a) los derechos de propiedad intelectual protegidos por ley (por ejemplo, marcas registradas, nombres de mercado y, con menos frecuencia, patentes), know-how, entrenamiento y asistencia permanente por parte del franquiciante, derechos de control directo del franquiciante al franquiciado, y la obligación del franquiciado de seguir las instrucciones del franquiciante, entre ellas las condiciones financieras del contrato. Además, este acuerdo permite, o en algunos casos exige, que el establecimiento franquiciado esté claramente identificado como integrante de una particular cadena de la franquicia*”<sup>126</sup>. En estas condiciones, la misma doctrina internacional señala que el franquiciante transmite al franquiciado tanto el *sistema* como las *marcas registradas*. Lo primero corresponde a “*todos los aspectos del sistema de negocio que el franquiciante ha diseñado, incluido el know-how que contiene el método de negocio objeto de la franquicia*”<sup>127</sup>. Lo segundo son “*las palabras*

---

<sup>123</sup> El Instituto es una organización intergubernamental independiente, aunque reconocida como auxiliar de la Organización de las Naciones Unidas. Está constituida mediante el Estatuto Orgánico contenido en tratado internacional que entró en vigor el 26 de marzo de 1993. Colombia es Estado parte de esa organización, de acuerdo con lo previsto en la Ley 32 de 1992, cuyo control previo de constitucionalidad está contenido en la sentencia C-048 de 1994. Sobre la compatibilidad entre ese instrumento y la Constitución, la mencionada sentencia expresó:

“*Los contenidos del Estatuto antes relatado, permiten de manera clara concluir su conformidad con el orden constitucional colombiano. La promoción de elementos normativos del derecho privado, de carácter uniforme para el concierto de las Naciones, resulta un elemento civilizador, que consulta las tendencias universalistas de nuestro tiempo. Universalismo jurídico éste que difiere de las formas tranestatales, interesadas en la expansión de formas de dominación política, de algún modo expresadas, en ese vasto universo del derecho durante el período romano clásico, o en la manifestación expansionista de la difusión religiosa, a través de un derecho igualmente con aspiraciones universales.*

*Tampoco consulta el espíritu actual del Instituto, una tendencia regresiva de la historia del derecho que pretenda un retorno a aquellas formas universales de lo jurídico, sino, a un mayor perfeccionamiento y progreso de la ley, como instrumento dignificante de las relaciones civiles, de y entre los pueblos en los intereses que les son comunes.*

*Las normas de la Carta Política de 1991, según las cuales Colombia es un Estado Social de Derecho (art. 1o.), y sus desarrollos más inmediatos, que comportan la supremacía de la Constitución (art. 4o.) y el principio de legalidad (art. 6o.), ponen de presente el esencial interés que presenta para el país el instrumento internacional que en esta oportunidad revisa la Corporación, que recoge en su texto principios esenciales consagrados en el nuevo Estatuto Superior”.*

<sup>124</sup> UNIDROIT (2007) *Guide to International Master Franchise Arrangements*. Second Edition, p. 1. Traducción libre de la Corte.

<sup>125</sup> *Ibidem*.

<sup>126</sup> *Id*, p. 2. Traducción libre de la Corte.

<sup>127</sup> *Id*, p. 35. Traducción libre de la Corte.

y símbolos que identifican el sistema de franquicias y que lo distinguen de otros”<sup>128</sup>.

96. A su vez, la Corte considera importante, con miras a la resolución del caso concreto, identificar las ventajas que tiene el contrato de franquicia para el franquiciado, también a partir de las consideraciones del UNIDROIT. La principal ventaja consiste en “el hecho de que el franquiciado tiene el beneficio de invertir en un concepto de negocio bien conocido y probado”<sup>129</sup>, ventaja que se potencia cuando se trata de franquicias con posicionamiento internacional o global. Otra ventaja importante es “el know-how técnico que acompaña a la franquicia”<sup>130</sup>. Con todo, también debe tenerse en cuenta que en muchas ocasiones los franquiciados son empresas de tamaño considerable, incluso mayor que el franquiciante, de modo que también tiene su propio know-how y están en capacidad de asumir los costos de inversión inherentes a la implementación del negocio franquiciado.

97. Con base en lo expuesto, la Sala evidencia que en virtud del contrato de franquicia el franquiciado obtiene, con cargo a una contraprestación a favor del franquiciante, un esquema de negocio previamente diseñado y probado. Así, el franquiciado logra ingresar en el mercado respectivo prevalido no solo de la investigación previa que ha realizado el franquiciante, sino del prestigio y las ventajas comerciales del sistema objeto de franquicia.

### **Solución del cargo propuesto**

98. A partir de lo decidido por la Sala Plena, el único cargo materia de esta decisión consiste en la presunta vulneración del principio de igualdad tributaria entre los restaurantes y similares que operan bajo el esquema de franquicia y los que no. Para la demandante, el hecho de que los primeros sean responsables del IVA y los segundos del INC es inconstitucional, en la medida en que ambos ejercen la misma actividad económica.

99. De acuerdo con la metodología explicada en esta sentencia, el primer paso que debe cumplirse es verificar si los dos sujetos mencionados resultan comparables. Para la Sala, la respuesta es afirmativa en la medida en que ambos contribuyentes ejercen la misma actividad de restaurantes y similares, de modo que pueden compararse por esa circunstancia y bajo el supuesto, en todo caso preliminar, de que actividades económicas similares tienen una análoga capacidad tributaria. Además, como también se ha explicado en esta sentencia, en la legislación anterior a la actualmente regulada ambos sujetos estaban cobijados por el INC, argumento que refuerza la identificación del parámetro de comparación.

100. Sobre la posibilidad de comparar a estos dos sujetos, la Sala llama la atención acerca de que, en esta etapa del juicio de igualdad, lo que se requiere

---

<sup>128</sup> Id.

<sup>129</sup> Id. p. 7. Traducción libre de la Corte.

<sup>130</sup> Id.

verificar es si los extremos analizados son comparables bajo algún criterio razonable, sin que ello adelante ninguna conclusión acerca de la validez del tratamiento diferenciado. En ese sentido, la Corte tiene un amplio margen para determinar ese parámetro y sin perjuicio de que, en los pasos posteriores del juicio de igualdad y, en particular, al definir la proporcionalidad de la medida, encuentre otros motivos que sustenten el trato diferenciado que prevé la disposición legal examinada. Así, en el caso analizado y como se explicará más adelante, la verificación sobre la identidad de actividad económica es apenas el punto de partida del presente estudio y la constitucionalidad de la distinción entre los contribuyentes franquiciados o no dependerá de la ausencia de otras circunstancias que permitan un trato distinto y que sean, a su vez, compatibles con las reglas superiores que informan al sistema tributario.

101. Verificado este aspecto, la Corte debe determinar la intensidad del juicio de proporcionalidad para determinar la validez de ese tratamiento distinto. Al respecto, debe recordarse que ante disposiciones de carácter tributario debe utilizarse el juicio de intensidad débil o leve, puesto que ese grado reconoce la deferencia al amplio grado de configuración que tiene el Legislador sobre esta materia. Esto siempre y cuando no se esté ante un indicio de arbitrariedad, caso en el cual podrá utilizarse un estándar más exigente.

102. En el presente caso, la Sala concluye que la intensidad del juicio debe ser de carácter débil o leve, puesto que, contrario a lo planteado por la demandante y algunos intervinientes, en el caso analizado no se evidencia un indicio de arbitrariedad y, antes bien, se han presentado razones que *prima facie* vinculan la distinción con los principios de equidad y justicia tributaria, relacionadas con la posibilidad de dotar a los contribuyentes franquiciados de la facultad de descontar el IVA pagado durante la cadena productiva, en particular el derivado de los gastos e inversiones propios de la ejecución del contrato de franquicia. Sobre este particular, la Corte debe insistir en que la simple existencia de una distinción no es suficiente para acreditar un indicio de arbitrariedad, sino que este se deriva cuando, al menos de forma preliminar, no se advierte un motivo válido, desde una perspectiva constitucional, para sustentar la diferencia de trato. Como en el presente asunto ese motivo sí es discernible y, a su vez, está vinculado con los principios superiores que informan la legislación tributaria, entonces dicho indicio no se comprueba.

103. El juicio débil exige, como se ha explicado en esta decisión, que la medida cumpla con un fin constitucionalmente permitido y que resulte potencialmente adecuada para cumplirlo. Sobre el primer aspecto, tanto la demandante como varios de los intervinientes señalan que, en la medida en que el Legislador no explicitó la razón del tratamiento distinto, entonces no existe tal objetivo y la distinción resulta inconstitucional en tanto desproporcionada. La Sala considera que esa conclusión es equivocada en la medida en que (i) desconoce el amplio grado de configuración legislativa en materia tributaria y, además, (ii) contradice las exigencias del juicio débil de proporcionalidad. Esto por las siguientes razones:

104. La existencia de un amplio grado de configuración legislativa en materia tributaria implica, de suyo, que el Congreso tenga la posibilidad de optar por diferentes alternativas de regulación, puesto que, de ordinario, la Constitución no prevé una manera exclusiva de normar determinada situación jurídica en ese ámbito. Esto implica, necesariamente, admitir la potestad de que el Legislador haga distinciones entre la responsabilidad fiscal de los distintos contribuyentes, a condición de que resulte razonable. Dicha razonabilidad, a juicio de la Sala, se identifica a partir de la existencia de argumentos discernibles que justifiquen la diferencia de trato.

105. Ahora bien, ante la intensidad débil del juicio no resulta exigible al Congreso que justifique, de manera expresa, por qué realiza una distinción entre los contribuyentes, sino únicamente que esta resulte razonable y en los términos antes expuestos. La jurisprudencia constitucional ha formulado, de manera consistente, que la exigencia de determinada argumentación para la adopción de medidas legislativas como condición imperativa para su constitucionalidad se aplica en niveles más exigentes del juicio de proporcionalidad. Así por ejemplo, se ha considerado que, cuando el Legislador adopta una medida regresiva de los derechos sociales, está obligado no solo a plantear las razones que sustentan la respectiva disposición, sino que estas resulten imperiosas<sup>131</sup> y, por lo mismo, aptas para justificar la validez excepcional de medidas de esta naturaleza.

106. En contrario, cuando se trata de medidas sometidas a niveles de escrutinio menos intenso, como sucede en el juicio leve, la invalidez de la medida se deriva de la imposibilidad de identificar razones que la sustenten, de modo que resulte arbitraria. En el presente asunto, existe suficiente ilustración sobre el motivo que sustentaría el trato distinto, esto es, la posibilidad de que los contribuyentes franquiciados puedan descontar el IVA en tanto impuesto plurifásico, lo cual no es jurídicamente viable tratándose del INC. Así visto el asunto, debe determinarse si la medida demandada está constitucionalmente permitida y si es potencialmente idónea para cumplir con la mencionada finalidad.

107. La Sala no encuentra una prohibición constitucional para que el Legislador distinga entre la responsabilidad tributaria de los contribuyentes franquiciados y los que operan restaurantes y similares sin suscribir contratos de franquicia. Antes bien, la medida desarrollaría los principios de justicia y equidad tributaria, puesto que permite el descuento del IVA al contribuyente que, en virtud del contrato de franquicia, debe incurrir en gastos e inversiones

---

<sup>131</sup> Sobre el particular, la sentencia C-038 de 2004, reiterada por la decisión C-077 de 2017, expresa lo siguiente: *“El mandato de progresividad implica que una vez alcanzado un determinado nivel de protección, la amplia libertad de configuración del legislador en materia de derechos sociales se ve restringida, al menos en un aspecto: todo retroceso frente al nivel de protección alcanzado es constitucionalmente problemático puesto que precisamente contradice el mandato de progresividad. Ahora bien, como los Estados pueden enfrentar dificultades, que pueden hacer imposible el mantenimiento de un grado de protección que había sido alcanzado, es obvio que la prohibición de los retrocesos no puede ser absoluta sino que debe ser entendida como una prohibición prima facie. Esto significa que, como esta Corte ya lo había señalado, un retroceso debe presumirse en principio inconstitucional, pero puede ser justificable, y por ello está sometido a un control judicial más severo. Para que pueda ser constitucional, las autoridades tienen que demostrar que existen imperiosas razones que hacen necesario ese paso regresivo en el desarrollo de un derecho social”*

adicionales a quien no suscribe esos contratos, en particular aquellos vinculados a la puesta en marcha del modelo de negocio diseñado por el franquiciante, sumados a la contraprestación que debe reconocer a este.

108. En lo que tiene que ver con la idoneidad de la norma analizada, la Corte reitera que, en razón del carácter plurifásico del IVA y monofásico del INC, la medida legislativa que impone aquel tributo a los franquiciados es idónea para cumplir con el propósito de permitir que dichos contribuyentes puedan descontar el IVA pagado por los costos e inversiones en que incurren para su operación comercial y que estén gravados con ese tributo.

109. Así, lo que debe evaluarse en este caso no es la identidad en la actividad económica desarrollada sino, como lo señala la jurisprudencia reiterada en este fallo, la análoga capacidad económica. Por ende, no están en la misma posición económica y comercial quienes deben obligatoriamente asumir determinados costos e inversiones en razón del cumplimiento de obligaciones contractuales que los que no han contraído esas mismas obligaciones. La Sala advierte que, inclusive, si el criterio a tener en cuenta es la similitud en la actividad económica desarrollada, tampoco se está ante una identidad entre los dos sujetos, precisamente en razón de la obligatoriedad de gastos e inversiones derivada de la suscripción del contrato de franquicia. En consecuencia, la medida resulta compatible con los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, al insertarse en el amplio grado de configuración del legislador, no resultar irrazonable o desproporcionada y, en especial, por tener en cuenta las diferencias entre las capacidades económicas de ambos grupos de contribuyentes.

110. Sin perjuicio de la validez de esta conclusión, la Sala considera necesario responder las objeciones que sobre la constitucionalidad de la disposición acusada plantean tanto los demandantes como los intervinientes. En especial, los argumentos dirigidos a señalar que (i) analizada la distinción en casos concretos, resulta más gravosa para los franquiciados, de modo que no se cumpliría la finalidad de la medida; y (ii) resultaba obligatorio para el Legislador hacer explícitas las razones por las cuales realizó la distinción, en la medida en que la legislación derogada incorporaba a ambos sujetos - franquiciados y no franquiciados-, como responsables del INC y excluidos del pago del IVA.

111. Respecto de la primera objeción, debe partirse de considerar que la Constitución adopta un modelo de *economía social de mercado* que reconoce dentro de sus elementos definitorios la autonomía de los sujetos que concurren al mercado económico y la garantía de las libertades económicas, esto es, la libre empresa y la libre competencia económica, que a su turno, se traducen en el reconocimiento de la libertad contractual<sup>132</sup>. En ese sentido, las personas determinan, en su autonomía, el modo y los objetivos de sus esfuerzos empresariales y a partir de los criterios que mejor se ajusten a sus expectativas

---

<sup>132</sup> Sentencias C-186 de 2011 y C-228 de 2010, entre otras.

respecto del mercado. Por ende, no existe, en modo alguno, un deber constitucional de establecer mecanismos impositivos que garanticen determinados niveles de rentabilidad, más allá de la prohibición del efecto confiscatorio, por lo que el Legislador está facultado para establecer diferentes marcos de responsabilidad tributaria, con la sola condición de cumplir con los principios explicados en esta decisión.

112. Además, también es importante señalar que el escrutinio judicial de las disposiciones legales es abstracto, lo que impide extenderlo a situaciones concretas. No obstante esta limitación, la Corte encuentra que la objeción planteada deja de advertir tres aspectos cruciales para resolver sobre el problema jurídico planteado.

113. Primero, se reitera que el principal objetivo para suscribir un contrato de franquicia es contar con un modelo de negocio que ha sido previamente diseñado y probado, lo que significa que concurre una expectativa cierta de una mayor rentabilidad a partir del reconocimiento de la franquicia dentro del mercado y su posicionamiento en este. En esas circunstancias, cualquier proyección económica sobre las condiciones del franquiciante debe tener en cuenta ese intangible, en tanto resulta definitorio para motivar la decisión empresarial de regirse por el régimen de franquicia.

114. Segundo, la objeción omite advertir que incluso en el caso del INC es posible realizar descuentos, esta vez respecto del impuesto a la renta. En ese sentido, tal mecanismo de deducción que dispone el Estatuto Tributario puede válidamente considerarse como un instrumento que asegura un tratamiento fiscal equitativo entre franquiciados y los demás oferentes en el mercado de restaurantes y similares.

115. Tercero, como tuvo oportunidad de explicarse en los fundamentos jurídicos anteriores, en cualquier circunstancia el INC y el IVA coinciden en que son impuestos indirectos que gravan el consumo y que, por ende, quien asume la carga tributaria es la persona que adquiere el bien o servicio objeto del gravamen (contribuyente *de facto*). Por lo tanto, el argumento de la presunta inequidad entre los franquiciados y los demás oferentes de servicios de restaurante y similares no es dirimente, puesto que tanto en uno como en otro caso es el consumidor el que se asume, desde una perspectiva material, las cargas económicas de ambos tributos.

116. Finalmente, en lo relativo a la segunda objeción, la Sala reitera que el Congreso tiene un amplio margen de configuración legislativa, no solo en la definición de los tributos sino también en la determinación de la política fiscal del Estado, en los términos de los artículos 150.12 y 338 de la Constitución<sup>133</sup>.

---

<sup>133</sup> Sentencia C-304 de 2019. Sobre este asunto, el fallo expresó que “*es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de las leyes. En ejercicio de esta atribución, y 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, fijar los métodos y procedimientos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de*

En consecuencia, puede válidamente adoptar diferentes alternativas de regulación, sin que anteriores alternativas de fijación de la responsabilidad fiscal puedan considerarse como parámetro de control de la legislación subsiguiente, al tratarse de estipulaciones de índole legal y no constitucional. Además, en este caso no fue alegado, ni tampoco está *prima facie* acreditado, que la disposición acusada infrinja los límites que la Corte ha identificado respecto de los cambios en la legislación tributaria<sup>134</sup>, a saber, el principio de irretroactividad de la ley, el principio de confianza legítima y el principio de equidad tributaria. A su vez, los argumentos anteriores demuestran que las disposiciones examinadas son compatibles con el principio de igualdad, que también constituyen un límite constitucional a las reformas en materia fiscal.

117. A partir de los argumentos anteriores, la Corte concluye que la distinción respecto de la responsabilidad tributaria entre personas que prestan el servicio de restaurante o similares mediante contratos de franquicia y los que no, es compatible con el principio de igualdad en materia tributaria.

### **Síntesis de la decisión**

118. La Corte analizó la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el párrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 2º de la Ley 2010 de 2019, así como la expresión “*Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendido de bebidas y comidas bajo franquicias.*”, contenida en el numeral tercero del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 27 de la Ley 2010 de 2019, esta última integrada normativamente por Corte.

119. Dichas disposiciones expresan el mismo contenido normativo, esto es, definir que los contribuyentes que operan establecimientos de comercio de restaurantes y similares son responsables del impuesto nacional al consumo – INC, salvo que se trate de aquellos que adelantan esa actividad mediante contratos de franquicia, caso en el cual son responsables del impuesto a las ventas – IVA. La demandante consideró que esa distinción es contraria al principio de igualdad tributaria, en la medida en que el Legislador no expresó la razón por la cual fundamentaba esta diferenciación, a pesar de que las normas anteriores sobre la materia cobijaban a ambos sujetos como responsables del

---

*las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley”.*

<sup>134</sup> Ibidem. “*La atribución para introducir ajustes o modificar el contenido de este tipo de medidas, inclusive, para suprimirlas, de ninguna manera debe interpretarse como una facultad absoluta, pues existen límites previstos en la Constitución para evitar que los cambios tributarios afecten garantías superiores plasmadas en favor de los contribuyentes. En particular, esta Corporación ha sostenido que al momento de evaluar la constitucionalidad de una norma que modifica o elimina un beneficio, debe asegurarse que la misma respete, al menos: (i) el principio de irretroactividad de la ley, como fundamento constitucional para la protección de las situaciones jurídicas consolidadas; (ii) el principio de confianza legítima, del cual se desprende la garantía o salvaguarda de las expectativas legítimas de los contribuyentes; (iii) el principio de igualdad, cuyo fin consiste en proscribir que las leyes fijen tratamientos tributarios diferenciados injustificados; y (iv) el principio de equidad tributaria, que refiere a una visión macro de la tributación y que apela a la justa distribución de las cargas fiscales entre los contribuyentes, según criterios de generalidad, uniformidad y progresividad, a partir del examen horizontal o vertical del sistema tributario.*”

INC. Además, la distinción resultaba irrazonable, en tanto unos como otros ejercen la misma actividad económica.

120. De manera preliminar, la Sala Plena determinó la existencia de un cargo verificable de constitucionalidad y justificó la necesidad de realizar la mencionada integración normativa. Luego, reiteró las reglas del precedente constitucional sobre el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, y el contenido y alcance de los principios de igualdad, equidad y justicia en el ámbito impositivo. Asimismo, estudió las semejanzas y diferencias entre el IVA y el INC e identificó los aspectos esenciales del contrato de franquicia.

121. Con base en las reglas derivadas de los anteriores asuntos, la Corte concluyó que la mencionada distinción no desconoce el principio de igualdad tributaria y a partir de la aplicación de juicio de proporcionalidad de intensidad débil, propio de las disposiciones tributarias que carecen de un indicio de arbitrariedad. Para ello, advirtió que si bien los sujetos resultan comparables debido a que ejercen análogas actividades económicas, en todo caso el enunciado normativo acusado está dirigido a permitir el descuento del IVA pagado por el franquiciado por los bienes y servicios gravados y necesarios para la operación de la franquicia, circunstancia que vincula al precepto con los principios de justicia y equidad horizontal. A su vez, la distinción no persigue un fin constitucionalmente prohibido y se muestra idónea para cumplir el propósito antes descrito, de modo que no se opone a los postulados constitucionales que la demanda alegó como infringidos.

122. Adicionalmente, la Corte explicó cómo la comparación entre los sujetos, como lo dispone la jurisprudencia constitucional, debe tener como parámetro su capacidad económica. Con base en ese criterio, resulta razonable sostener que la distinción en comento se explica en que el franquiciado debe asumir costos y adelantar inversiones a los que no están obligados quienes no suscriben contratos de franquicia para la operación de restaurantes y similares. Además, la suscripción de tales contratos es un asunto que está exclusivamente vinculado con el ejercicio de la autonomía privada de la voluntad, sin que concurra deber constitucional alguno que exija prever una regla tributaria que permita obtener determinada rentabilidad. Finalmente, también debe resaltarse que (i) el amplio margen regulatorio que tiene el Congreso en el tema impositivo le faculta para adoptar diferentes formas de tributación, sin que la legislación anterior le imponga *prima facie* límites al ejercicio de esa competencia; (ii) la normatividad aplicable establece mecanismos de descuento tanto para los responsables del IVA como del INC y, (iii) en cualquier caso, tanto en uno como en otro impuesto el responsable material de su pago es el consumidor.

#### **IV. 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 **EXEQUIBLES**, por el cargo analizado en esta sentencia, el párrafo segundo del artículo 426 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 2° de la Ley 2010 de 2019; y la expresión “*Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendido de bebidas y comidas bajo franquicias.*”, contenida en el numeral tercero del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 27 de la Ley 2010 de 2019.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase,

DIANA FAJARDO RIVERA  
Presidenta  
Ausente con excusa

NATALIA ÁNGEL CABO  
Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ  
Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA  
Magistrada  
Con aclaración de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado  
Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ  
Secretaria General

**ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA  
PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA  
A LA SENTENCIA C-503/23**

Expediente: D-15157

Magistrada ponente: Paola Andrea Meneses Mosquera

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena, suscribo esta aclaración de voto en relación con el asunto de la referencia. Aunque comparto la decisión de exequibilidad de la disposición acusada, en todo caso considero que el estudio de fondo del asunto tuvo lugar exclusivamente en razón de lo decidido por la Sala Plena en el Auto 659 de 2023, el cual aplicó el principio *pro actione* para resolver favorablemente el recurso de súplica formulado por la demandante<sup>135</sup>. A mi juicio, esa aproximación extiende indebidamente el ámbito de aplicación del mencionado principio y, para el caso concreto, permitió la admisión de la demanda y a pesar de que la accionante no controvertió, en modo alguno, las razones que motivaron el rechazo de la demanda y, antes bien, estaban comprobadas las falencias argumentativas que

---

<sup>135</sup> Auto 659 de 2023 “*En el asunto sub examine, la Sala considera que la decisión de rechazo se fundamentó en un análisis en extremo riguroso de los requisitos argumentativos desarrollados a partir de la Sentencia C-1052 de 2001, pese a que, como se expuso, es posible identificar al menos un planteamiento suficiente para despertar una duda sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, a la luz del principio pro actione, en relación con la presunta vulneración del principio de igualdad.*”

impedían derivar un genuino cargo por vulneración del principio de igualdad en materia tributaria.

El principio *pro actione* en la acción pública de inconstitucionalidad es un mecanismo que impide imponer cargas excesivas a los ciudadanos que formulan tales demandas. Su aplicación debe operar siempre de modo que, ante la potencial duda sobre la admisibilidad de los cargos propuestos, se prefiera una interpretación que permita un estudio de fondo. Sin embargo, la aplicación del principio *pro actione* no significa que la Corte esté habilitada para complementar o sustituir la labor del demandante, sino únicamente opera como criterio dirimente ante la duda sobre la admisibilidad pero no como mecanismo para suplir las falencias de un cargo que resulte inepto<sup>136</sup>.

Además, lo que resulta particularmente importante para el presente asunto, advierto que el principio *pro actione* solo puede ser aplicado en la etapa de admisión de la demanda, más no cuando se resuelve el recurso de súplica. En este escenario, en sentido estricto, la discusión radica sobre la razonabilidad de los argumentos planteados por el magistrado sustanciador para rechazar la demanda. Este análisis exige, cuando menos, dos tipos de premisas ineludibles: (i) que el demandante haya formulado argumentos identificables contra las razones que expuso el magistrado sustanciador para rechazar su demanda; y correlativamente; (ii) que el fundamento del recurso de súplica no sea la simple reiteración de los argumentos planteados en el libelo original, puesto que ese estudio se agota en el auto de rechazo<sup>137</sup>. Esto implica, necesariamente, que la Sala Plena carezca de competencia para reconsiderar las razones del rechazo y a partir del estudio de la demanda primigenia o su subsanación. Esto en razón de que esos asuntos, por expresa previsión del artículo 6° del Decreto Ley 2067 de 1991, corresponden a la órbita propia del magistrado sustanciador.

Considero que, en el caso analizado, la Sala Plena obvió la distribución de etapas y competencias prevista por el legislador al aplicar el principio *pro actione* dentro del recurso de súplica. Esto en la medida en que una aproximación de este tipo deja de tener en cuenta que el objeto de estudio de la Sala son exclusivamente los argumentos planteados por el demandante contra las razones del auto de rechazo<sup>138</sup>. En cambio, la Sala actuó con las

---

<sup>136</sup> Una síntesis sobre la caracterización y límites del principio *pro actione* se encuentra en la sentencia C-292 de 2019.

<sup>137</sup> Estas condiciones han sido reiteradas en múltiples autos de Sala Plena que han rechazado recursos de súplica. Así por ejemplo, en el Auto 1551 de 2022 se señaló lo siguiente y a partir de la reiteración de otras decisiones relevantes:

*“Finalmente, el recurso de súplica se estructura como una etapa procesal posterior al rechazo de la demanda y su única finalidad es otorgar al demandante una oportunidad de defensa que le permita controvertir los fundamentos jurídicos del rechazo del libelo. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha señalado que «[e]l propósito de dicho recurso es el de permitirle al libelista cuestionar la validez del rechazo, cuando éste considera -justificadamente- que la providencia es contraria a derecho». Acorde con ello, la Sala Plena de la Corte ha establecido que se trata de un recurso de carácter excepcional, pues no puede convertirse en una nueva oportunidad para «aportar razones que sustenten los cargos propuestos, corregir los yerros cometidos en la demanda o en el escrito de corrección, adicionar nuevos elementos de juicio que no fueron objeto de consideración y análisis por el magistrado sustanciador, o reformular la demanda».”*

<sup>138</sup> *Ibídem*. “la jurisprudencia ha sido clara en señalar la distinción entre la etapa de la corrección de la demanda y la presentación del recurso de súplica, sobre lo cual ha establecido que en este último caso «se

competencias propias del magistrado sustanciador en la etapa de subsanación, puesto que no se concentró en las razones del rechazo, sino que hizo una nueva evaluación de la demanda.

A lo sumo, la labor de la Sala se limitó a calificar dichas razones como excesivamente rigurosas, más no demostró que fuesen irrazonables o infundadas. Además, como ya se indicó, la demandante no dirigió sus argumentos a las razones de rechazo sino que pretendió que la Sala sirviese de “segunda instancia” frente al análisis efectuado por la magistrada sustanciadora. En otras palabras, en vez de demostrar la incorrección de las razones de rechazo, la Sala terminó por desestimarlas a partir de su rigor y, aunque la actora no las había rebatido, debía aplicarse el principio *pro actione* y admitir la demanda sin importar qué hubiese planteado el auto de rechazo. En ese sentido, lo que correspondía en este caso era rechazar el recurso por falta de carga argumentativa, no suplir esta falencia mediante un uso, que estimo inadecuado, del principio *pro actione*.

Sin embargo, contra esta conclusión podría plantearse que la competencia de la Corte es amplia, puesto que ello se deriva del inciso segundo del artículo 22 del Decreto Ley 2067 de 1991, disposición que determina que la Corte “podrá fundar una declaración de inconstitucionalidad en la violación de cualquier norma constitucional, así ésta no hubiera sido invocada en el curso del proceso”. Advierto que esta previsión no puede considerarse con un carácter absoluto sino que, como sucede con cualquier otra norma del ordenamiento jurídico, su interpretación debe armonizarse con los demás contenidos legales y, en particular, con los de índole constitucional. Esta disposición no puede expandirse al punto tal de desconocer que, en los términos del artículo 241 de la Constitución, al control de constitucionalidad por vía de acción le son exigibles los requisitos formales y argumentativos previstos en el Decreto Ley 2067 de 1991 y, a su turno, los escenarios de control automático u oficioso son de naturaleza taxativa. Así, el genuino sentido del artículo mencionado es, en mi criterio, aquel que otorga la posibilidad a la Corte de evidenciar otras vulneraciones a la Constitución, pero que necesariamente estén integradas al cargo propuesto por el demandante, pues de lo contrario se configuraría una modalidad de control automático no previsto por el constituyente.

Por ejemplo, es viable que la demanda considere que se desconocen determinadas normas de la Constitución, pero que la Corte encuentre que esos mismos argumentos son aptos para evidenciar la afectación de distintas disposiciones superiores. Ese es el escenario de aplicación del mencionado artículo 22, mostrándose carentes de sustento aquellas interpretaciones que habilitan a la Corte para construir, por sí y ante sí, nuevos cargos de inconstitucionalidad.

---

*trata de realizar una refutación de las consideraciones llevadas a cabo por el Magistrado Sustanciador en el auto de rechazo, razón por la cual, en uso de este recurso, no resulta legítimo llevar a cabo una corrección o modificación de la demanda que ha sido rechazada. Al contrario, se trata de establecer un diálogo frontal en el cual el ciudadano presente las razones por las cuales los argumentos ofrecidos en el auto de rechazo por el Magistrado Sustanciador no son de recibo, lo cual, de ser procedente, debe concluir en la revocación del mismo y la consecuente iniciación de las fases subsiguientes del proceso judicial de constitucionalidad».*

En el presente caso, la Sala terminó por admitir un cargo sobre violación del principio de igualdad tributaria que tenía serias falencias, siendo la principal de ella la ausencia de razones suficientes para demostrar que los contribuyentes franquiciados y no franquiciados debían tener el mismo tratamiento tributario, a pesar de que era evidente que tenían una disímil capacidad económica -y por lo mismo contributiva. De esta manera, con el fin de obedecer lo decidido por la Sala Plena en el Auto 659 de 2023, la sentencia C-503 de 2023 tuvo que hacer un importante esfuerzo argumentativo, fundado en las intervenciones formuladas ante la Corte y con el fin de complementar la ineptitud sustantiva de la demanda.

Comparto con la mayoría la intención de garantizar a los ciudadanos un acceso material y efectivo a la justicia constitucional. Sin embargo, considero que este objetivo debe cumplirse a partir de un ejercicio judicial compatible con las etapas y competencias que el legislador ha previsto para el efecto. La necesaria apertura del control de constitucionalidad por vía de acción no puede confundirse, a mi juicio, con la conformación de nuevos supuestos de control automático de constitucionalidad, pues ello no fue la decisión del Constituyente.

Estos son los argumentos que sustentan la presente aclaración de voto.

*Fecha ut supra,*

**PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA**  
**Magistrada**