



|CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil veintidós (2022)

CONSEJERA PONENTE: NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00

Referencia. Acción de nulidad

Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

TESIS: SE DECLARA LA NULIDAD DE LOS ARTÍCULOS 23 Y 24 DEL DECRETO 393 DE 4 DE MARZO DE 2002, TODA VEZ QUE DICHAS DISPOSICIONES IMPUSIERON UNA MAYOR CARGA O TRIBUTO, POR CONCEPTO DE INSCRIPCIÓN Y RENOVACIÓN DE LA MATRÍCULA MERCANTIL, A LOS PEQUEÑOS COMERCIANTES O ESTABLECIMIENTOS CON MENORES ACTIVOS O PATRIMONIO, FRENTE A LOS GRANDES EMPRESARIOS O ESTABLECIMIENTOS, RAZÓN POR LA CUAL SE VIOLÓ EL DERECHO DE IGUALDAD Y LA LIBERTAD DE EMPRESA.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En sentencia de 14 de diciembre de 2021, proferida por la Sala Novena Especial de Decisión, Sala Contencioso Administrativa, de esta Corporación, en el expediente contentivo del Recurso Extraordinario de Revisión núm. 1101 03 15 000 2019 03823 00, se dispuso:

*"[...] **SEGUNDO.- DECLÁRASE FUNDADO** el recurso extraordinario de revisión interpuesto contra la sentencia de 16 de agosto de 2018, proferida en única instancia por la Sección Primera del Consejo de Estado, dentro del proceso de nulidad*



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

identificado con el radicado 1101-03-24-000-2009-00630-00, de acuerdo con las consideraciones señaladas en la parte motiva.

TERCERO.- *En firme esta providencia **por Secretaría REMÍTASE** el expediente radicado 1101-03-24-000-2009-00630-00 a la Sección Primera de esta Corporación, a efectos de que emita nuevamente la sentencia que en derecho corresponda, en donde analice en debida forma todos cargos formulados en contra de los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002, acorde con lo indicado en la parte considerativa. [...]"*.

En la parte motiva de dicha providencia se señaló que es evidente que la sentencia recurrida se encuentra incurso en la causal 5ª del artículo 250 del CPACA, consistente en "*Existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación*", por lo siguiente:

"[...] atendiendo a que el a quo no emitió una decisión razonada acerca de por qué negó los argumentos primordiales de la demanda, consistentes en la presunta vulneración de los artículos 13, 333 y 338 constitucionales, por parte de los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002, esto en virtud del sistema para fijar las tarifas de inscripción en la matrícula mercantil y su renovación, que en consideración del accionante, conduce a un sistema más gravoso para los pequeños comerciantes, en contradicción de los principios de justicia, equidad y progresividad [...]".

Siendo ello así, la Sala dará cumplimiento a la orden impuesta por la Sala Novena Especial de Decisión, de esta Corporación.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

I.- ANTECEDENTES

I.1.- El actor, en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, en adelante CCA, presentó demanda ante esta Corporación, tendiente a obtener la declaratoria de nulidad de los citados **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002**, "*[...] por el cual se modifican parcialmente los Decretos 856 de 1994 y 92 de 1998, por medio de los cuales se reglamenta el funcionamiento del registro de proponentes en las Cámaras de Comercio y se fijan las relativas a los registros de proponentes y mercantil [...]*", expedido por el Gobierno Nacional.

I.2.- El demandante fundamentó sus hechos en que los citados artículos del decreto acusado, publicado en el Diario Oficial núm. 44.732, que modifica parcialmente los decretos 856 de 28 de abril de 1994¹ y 92 de 13 de enero 1998², por medio de los cuales se reglamenta el funcionamiento del registro de proponentes en la Cámara de Comercio, resulta violatorio de varias normas de la Constitución Política, especialmente, los artículos 1º, 13, 88 y 333.

¹"Por el cual se reglamenta el funcionamiento del registro de proponentes en las Cámaras de Comercio".

²"Por el cual se reglamenta la clasificación y calificación en el registro único de proponentes y se dictan otras disposiciones".



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

I.3.- En apoyo de sus pretensiones, el señor **CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL** adujo la vulneración del preámbulo y de los artículos 1º, 13, 25, 83, 88, 333 y 338 de la Constitución Política. En síntesis, señaló los siguientes cargos de violación, así:

.PRIMER CARGO. VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

Que si bien los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002 acusado** buscan introducir reformas al registro mercantil de renovar cada año, lo cierto es que al permitir el pago de acuerdo con la proporcionalidad de su activo, las empresas pequeñas cancelan más porcentaje, lo cual sacrifica el interés general.

Elaboró un cuadro en el que se reflejan varias empresas escogidas según información de la Superintendencia de Sociedades, con su respectivo valor de activos, para calcular, conforme a la tarifa del decreto demandado, el costo real, respecto a los activos, que tienen que asumir registrar o para la renovación de la matrícula mercantil, lo que, a su juicio, determina que no existe proporcionalidad en cuanto a los activos y el costo para registrar o renovar, siendo



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

inmensamente más costoso para las pequeñas que para las grandes empresas.

Indicó que, según el cuadro aducido, se observó que empresarios pequeños resultan pagando, de acuerdo con la proporcionalidad de sus activos, más que los grandes empresarios del país, y los empresarios con un flujo de activos alto pagarían menor porcentaje así:

- EXXON MOBIL DE COLOMBIA con un total de activos de \$1.067.371.885.000.00, solo pagaría \$1.126.709.00, es decir, el 0.001 por mil de sus activos; en tanto que un empresario pequeño como PINTO S.A., con activos de \$17.184.000 pagaría \$197.117.00, es decir, el 11.47 por mil de sus activos.

- PFIZER S.A. con un total de activos de \$205.527.870.000.00, solo pagaría \$1.088.803.00, es decir el 0.005 por mil de sus activos; en tanto que un empresario pequeño como AGM TRADING CORP COLOMBIA con activos de \$57.868.000.00 pagaría \$403.384.00, es decir el 6.97 por mil de sus activos.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

- FEDCO S.A con un total de activos de \$105.124.852.000.00 solo pagaría \$1.076.660.00, es decir el 0.010 por mil de sus activos; en tanto que un empresario pequeño como RICHARDSON ELECTRON con activos de \$5.455.000.00 pagaría \$77.329.00, es decir el 14.17 por mil de sus activos.

Explicó que en estas comparaciones se observa que el costo que pagan a las cámaras de comercio los pequeños comerciantes es exageradamente más alto cuando es cotejado con su tamaño de activos, lo que significa que entre más pequeña sea una empresa más costosa es su actividad de comercio.

Efectuó un segundo cuadro en el que clasificó a todas las empresas *“reportadas por la Superintendencia de Sociedades con sus activos a diciembre 31 de 2006 del sector comercio al por mayor a cambio de una retribución o por contrata de productos agrícolas (excepto café), silvícolas y animales vivos y sus productos”*, al que le aplicó las tarifas del acto acusado en aras de evidenciar la contribución económica de las empresas en el pago de la renovación del registro mercantil, del cual extrajo las siguientes conclusiones:



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

- Que las empresas grandes que tienen casi el 37.5% de los activos solo pagan por matrícula mercantil el 1.6% del total calculado de los recaudos del sector escogido para renovar sus matrículas mercantiles.
- Que las empresas pequeñas que solo tienen en activos el 1.93% pagan para renovar sus matrículas casi el 28.7%.

Precisó que lo anterior evidencia que el decreto acusado beneficia ostensiblemente a las empresas grandes y perjudica a los pequeños comerciantes.

.SEGUNDO CARGO. VIOLACIÓN AL ORDEN ECONÓMICO SOCIAL Y JUSTO DEL PREÁMBULO

Manifestó que el carácter desproporcionado de las disposiciones acusadas vulnera el orden económico y justo del preámbulo de la Constitución Política así como el derecho al trabajo y la especial protección del Estado a los trabajadores independientes entre los que se encuentran los tenderos, microempresarios, pequeños artesanos y comerciantes, que son obligados cada año a renovar su matrícula del registro mercantil en forma desproporcionada con los activos de los grandes comerciantes.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

. TERCER CARGO. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LA BUENA FE

Señaló que se violó la presunción de la buena fe, pues las disposiciones del Decreto 393 de 2002 acusado establecieron una carga desproporcionada aún en aquellos casos en que no existen cambios significativos en la información consignada en el registro que se debe renovar cada año.

. CUARTO CARGO. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Alegó que se vulneró el derecho a la igualdad y el principio de proporcionalidad, por cuanto se estableció un trato desigual al prever tarifas diferenciales de acuerdo con el monto de los activos o del patrimonio del comerciante, pues se ha debido dar un tratamiento especial a las pequeñas empresas para que resultaran pagando un menor porcentaje en relación con los comerciantes de alto patrimonio en sus activos.

Arguyó que las normas demandadas debieron establecer un tratamiento especial en el pago de los registros mercantiles de conformidad con el porcentaje de sus activos, que conllevara pagar menos en proporción.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Advirtió que la falta de proporcionalidad entre los costos de los comerciantes pequeños y los grandes comerciantes, que deben pagar a la Cámara de Comercio por renovar anualmente su registro mercantil, viola el principio de buena fe y que al ser más costosos los cargos por registro mercantil de acuerdo con los activos, dado que a partir de los activos se fija una tarifa, resulta **inequitativo** que una empresa pequeña pague más pesos por cada cien pesos en activos, que una empresa grande, dada la estructura del Decreto 393 de 2002, en sus artículos 23 y 24 acusados, que premian a las empresas grandes sobre las pequeñas.

Afirmó que, según un tercer cuadro comparativo realizado, las empresas grandes que tienen casi el 37.5% de los activos (rango 1 y 2) solo pagan por matrícula mercantil el 1.6% del total de los recaudos del sector escogido para renovar sus matrículas mercantiles.

Explicó que el artículo 338 de la Constitución Política, referente a las contribuciones de tasas, entre ellas, las de registro mercantil, no hizo otra cosa diferente que asegurar a los administrados que para el señalamiento de estas tarifas se debe aplicar un sistema de recaudo



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

bajo el criterio de una justicia distributiva, basada en la equidad y no un desequilibrio en su imposición, lo que, a su juicio, acontece con los artículos acusados, que pueden incurrir en arbitrariedades.

Que resulta a todas luces que las disposiciones demandadas no contienen un sistema imperativo de equidad, en el señalamiento del porcentaje a menores comerciantes o pequeños empresarios en un reparto de acuerdo con los fines del Estado Social de Derecho y, por ende, son nulos los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002 acusado**, por infringir el artículo 338 de la Constitución Política.

Que las cámaras de comercio, no obstante su naturaleza de entidad privada, pueden ejercer su actividad de registro mercantil y los artículos 123 y 365 de la Constitución Política respaldan esa función, pero no les permite administrar esas tasas violando un orden económico social justo, como lo es, exigir un mayor porcentaje a pequeños tenderos y comerciantes en el registro mercantil.

Aseveró que el registro mercantil tiene una naturaleza propia y cumple unas funciones distintas de una base de datos personales y, por lo mismo, debe estar regulado por disposiciones especiales que no atenten contra la norma superior, sino que busquen una plena



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

realización de una contribución equitativa en un Estado Social de Derecho.

Trajo a colación la sentencia C-277 de 5 de abril de 2006³, que señala que la renovación de la matrícula mercantil es una obligación impuesta por el legislador a los comerciantes en beneficio del interés general, la cual se cumple mediante el suministro de la información sobre cualquier modificación que hayan sufrido aquellos, consignada al momento de matricularse o simplemente señalando que la misma conserva su vigencia.

.QUINTO CARGO. VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LA LIBERTAD DE EMPRESA.

Adujo que las disposiciones acusadas son violatorias del artículo 333 de la Constitución Política, del libre desarrollo económico; y que al establecer esa desproporcionalidad e inequidad impide el desarrollo empresarial de las pequeñas empresas.

Sostuvo que la Corte Constitucional ha señalado que por libertad de empresa hay que entender aquella que "[...] se reconoce a los

³ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-277 de 5 de abril de 2006, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, núm. único de radicación D-5933.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

ciudadanos para afectar o destinar bienes de cualquier tipo para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas o modelos de organización típicas del mundo contemporáneo con vistas a obtener beneficios o ganancias [...]”⁴, pues el deber del Estado es remover cualquier obstáculo en el desarrollo empresarial o que impida el acceso al mercado de bienes y servicios, ya que la libre competencia es un derecho de todos y el Estado debe eliminar cualquier tropiezo que afecte este derecho.

II.- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Nación- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo-, a través de apoderada, contestó la demanda, se opuso a la prosperidad de sus pretensiones y fundamentó su oposición, en esencia, en lo siguiente:

Que los artículos 23 y 24 del acto acusado reflejan la observancia del inciso segundo del artículo 124 de la Ley 6ª de 30 de junio de 1992⁵,

⁴ El actor no indicó referencia de providencia ni Magistrado Ponente.

⁵ "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones".



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

por cuanto fijan las tarifas diferenciales que los comerciantes deben pagar por concepto de los derechos relacionados con el registro y su renovación con base en los activos del comerciante, o el nivel de activos vinculados al establecimiento, para el caso de los establecimientos de comercio, sucursales y agencias.

Alegó que de acuerdo con el numeral 1º del artículo 128 del CCA, le corresponde al Consejo de Estado conocer de la acción de nulidad contra los actos administrativos expedidos por autoridades del orden nacional en cumplimiento de funciones administrativas; sin embargo, en el caso de la referencia se aprecia que la demanda no cumple con la exigencia prevista en el numeral 4º del artículo 137 del CCA, en la medida en que el actor ataca la constitucionalidad de los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002 y no su legalidad frente al artículo 124 de la Ley 6ª, lo que explica las razones por las cuales no desarrolló el concepto de violación de las normas sometidas al control de legalidad.

Explicó que como el actor en la demanda no señaló las normas legales, que en su criterio el Gobierno Nacional violó con las



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

disposiciones acusadas, ni explicó el concepto de violación respectivo, con fundamento en el artículo 137 numeral 4 del CCA y de acuerdo con el carácter “*rogado*” de la justicia administrativa⁶, se llega a la convicción de que las pretensiones de la demanda no deben prosperar.

Manifestó que los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002 no violan ni directa ni indirectamente la Constitución Política, pues se ajustan al Preámbulo y a los artículos 1º, 13, 25, 83, 88, 333 y 338 de la misma, ya que el Gobierno Nacional en la graduación de la tarifa de la tasa a pagar por concepto de los derechos de registro en la matrícula mercantil y su renovación, tuvo en cuenta la capacidad del sujeto, la cual se mide de acuerdo con el monto de los activos del comerciante o de los activos vinculados al establecimiento, agencia o sucursal, de tal manera que la percepción del actor de que la tarifa es desproporcionada, injusta e inequitativa, no es consecuente con el propósito del legislador de prever una tarifa diferencial y no uniforme para el fin indicado.

⁶ Mencionado en las sentencias de 27 de noviembre de 2003, proferidas dentro del expediente núm. 2002-00080-01 con ponencia de la Consejera Olga Inés Navarrete Barrero, y de 24 de septiembre de 2009, proferida dentro del expediente núm. 2006-00198, con ponencia del Consejero Rafael E. Ostau De Lafont Pianeta.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Señaló, en cuanto a la obligación que tiene el comerciante de renovar cada año la matrícula, que la Corte Constitucional en la sentencia C-277 de 5 de abril de 2006⁷, en lo relativo a la finalidad y la importancia del registro mercantil, precisó que al encontrarse dicho registro permanentemente actualizado, *"[...] presta a la actividad económica la posibilidad de configuración de uno de sus supuestos más importantes, cual es de (i) la organización. De la que se deriva igualmente otro elemento esencial no sólo al ejercicio del intercambio comercial sino a la dinámica misma del Estado Constitucional de Derecho, que es (ii) la seguridad jurídica. Todo esto, a través de la satisfacción de otro principio fundamental de las actividades económicas, cual es el de (iii) la publicidad [...]"*.

Arguyó que según la mencionada Corporación, el propósito de la renovación del registro de matrícula mercantil es satisfacer los fines constitucionales dirigidos a que la dinámica económica se estructure como una actividad organizada y sujeta a la dirección y control del Estado, que permite a la comunidad acceso a la información en virtud del principio de publicidad, por lo que dicho registro actualizado constituye una medida adecuada para la satisfacción de tales fines.

⁷ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-277 de 5 de abril de 2006, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, núm. único de radicación D-5933.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Expresó que exigir la renovación del registro mercantil no desconoce el principio de la buena fe, dado que, tal como lo ha indicado la citada Corporación Judicial⁸, “[...] *no tiene sustento constitucional el argumento del demandante según el cual, obligar a los comerciantes a renovar la matrícula mercantil y a pagar por ello, cuando las empresas no tienen ningún dato nuevo que aportar, vulnera la presunción de buena fe. A juicio de la Corte, este argumento desconoce todo lo expuesto hasta el momento en la presente sentencia. Por un lado, como se ha dicho, el carácter actualizado del registro es uno de los méritos que hace que éste preste un servicio efectivo a la organización de las actividades mercantiles [...]*”, por ende, dicha Corporación ha precisado que tal requisito no puede ser interpretado como encaminado a perseguir a los comerciantes sino dirigido a tener la certeza de que la información se deriva de una fuente reciente y, sobre todo, de que la actividad económica está siendo permanentemente controlada y vigilada en cumplimiento de lo contenido en los artículos 333 y 334 de la Constitución Política.

⁸ C- 277 de 2006



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Afirmó que frente a la presunta violación a la libertad de empresa, la Corte Constitucional ha manifestado que prescindir de la base de datos actualizada cada año, constituida por el registro mercantil, implicaría que ni los comerciantes ni el Estado, -como director de la economía-, tendrían certeza de sus posibilidades para participar, controlar y promocionar, respectivamente, el intercambio mercantil, por lo que *"[...] el control no lo ejercería el Estado sino los mismos comerciantes, si es que se deja al arbitrio de ellos la renovación de la información. Y, la ausencia de certeza a su vez, no produce nada diferente a la inseguridad económica y jurídica de las transacciones comerciales. No es posible por tanto diseñar una actividad económica adecuadamente organizada si no se cuenta con información certera de los comerciantes. Incluso, frente a la existencia de medidas de organización alternativas a la sistematización de dicha información, ésta resulta indispensable para implementar aquellas [...]"*.

Aseveró que, por lo anterior, la Corte ha concluido que en la tarea de adecuar la actividad económica empresarial a los postulados de los artículos 333, 334 y siguientes de la Constitución Política, la implantación de la obligación de renovar anualmente la matrícula mercantil resulta necesaria y que es, además, presupuesto para que se puedan tomar otras medidas con los mismos fines.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

III.- TRÁMITE DE LA ACCIÓN

A la demanda se le imprimió el trámite del procedimiento ordinario, en desarrollo del cual se surtieron las etapas de admisión, fijación en lista, probatoria y alegaciones.

IV.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

IV.1.- Vencido el plazo, dentro del lapso concedido para alegar en esta instancia, el **Ministerio de Comercio, Industria y Turismo**, a través de escrito visible a folios 81 a 85, reiteró, en idénticos términos, los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

IV.2.- La **Procuraduría Delegada para la Conciliación Administrativa**⁹¹⁰, en su vista de fondo, se muestra partidaria de que se denieguen las pretensiones de la demanda, arguyendo, en esencia, lo siguiente:

⁹ Folios 88 a 96.

¹⁰ A través de escrito de 1o. de junio de 2016¹⁰, el doctor **ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS** manifestó impedimento para conocer del presente asunto, por haber actuado como Ministerio Público en el proceso de la referencia, el cual le fue declarado fundado por la Sala mediante auto de 24 de febrero de 2017¹⁰, por lo que, en consecuencia, se ordenó separarlo del conocimiento del mismo.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Que el artículo 27 del Código de Comercio estableció como competencia de las cámaras de comercio llevar el registro mercantil y radicó en cabeza de la Superintendencia de Industria y Comercio la atribución de establecer los elementos necesarios con el fin de garantizar el cumplimiento de la finalidad del mismo, entre otros, la forma de hacer inscripciones y demás precisiones para consolidar la institución.

Adujo que el artículo 33 *ibidem* determinó la renovación anual del registro mercantil y el propósito de la misma es que permanezca actualizado, por lo que en ese sentido y con el objeto de que hacer operativo el proceso de inscripción, renovación y demás actos relacionados con el registro mercantil, el legislador estableció en el artículo 124 de la Ley 6ª unas tarifas a favor de las cámaras de comercio, en virtud de su competencia para llevar el referido registro.

Indicó que en dicha preceptiva se dispuso que la manera como se debe determinar el valor de los derechos relacionados con la matrícula mercantil y su renovación, es por medio del establecimiento de tarifas diferenciales, cuya referencia es el monto de activos o del



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

patrimonio del comerciante, o de los activos vinculados al establecimiento de comercio.

Manifestó que en virtud de que el legislador determinó que el Gobierno Nacional debía adoptar, como método para establecer los costos del registro mercantil y su renovación, un sistema de tarifas diferencial, la administración, para dar cumplimiento a este mandato legal, elaboró una tabla compuesta por una escala ascendente de rangos en salarios mínimos con un porcentaje correspondiente, que va de un 5.24% para el rango comprendido entre cero (0) y menor o igual a dos (2) salarios mínimos, hasta un 259.79% para el rango comprendido entre 874.125 salarios mínimos en adelante.

Señaló que también estableció los rangos para determinar el monto a pagar por concepto de derechos por registro de matrícula de establecimientos, sucursales y agencias, contenidos en el artículo 24 del Decreto 393 de 2002 acusado.

Arguyó que, aunque la inconformidad del actor se centra en que al efectuar cierta comparación a las empresas grandes les correspondería pagar un monto inferior al que cancelan las empresas pequeñas, lo cierto es que tal examen no lleva a concluir un



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

desconocimiento al derecho a la igualdad y, por ende, de los demás principios constitucionales que se invocan como desconocidos.

Afirmó que la Corte Constitucional¹¹ ha precisado que para establecer la vulneración del derecho a la igualdad, el primer aspecto a determinar es la existencia de la misma situación fáctica entre el grupo que se estima como referente y los que alegan la afectación del derecho, sin embargo, en el caso *sub examine*, no se puede predicar una similitud de hecho entre las empresas con mayor monto en activos establecida en la tabla y las empresas con un monto mínimo de los mismos, toda vez que el tamaño de estas no permite que para asuntos de carácter económico se estime su condición y tratamiento del mismo modo no obstante estar sujetas al mismo régimen jurídico, de ahí la necesidad de la categorización.

Aseveró que al no poderse establecer en la misma categoría a empresas grandes y pequeñas, la comparación que realiza el actor y las conclusiones derivadas de la misma no tienen lugar en un examen adecuado de la efectividad del derecho a la igualdad; del mismo modo, el trato diferenciado entre las empresas para efectos del

¹¹ Corte Constitucional, sentencia T-587 de 27 de julio de 2006, M. P. Jaime Araujo Rentería, núm. único de radicación T-1322827.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

cumplimiento de las obligaciones propias del registro mercantil garantiza el mantenimiento del mismo en las condiciones exigidas en la ley, en concordancia con los principios constitucionales que gobiernan la intervención del Estado en la economía, el adecuado ejercicio de la libertad de empresa y la iniciativa privada, razón por la cual el monto diferenciado de los derechos aludidos en las normas acusadas, hace posible dar cumplimiento a la obligación de las empresas de mantener la institución de registro mercantil en las condiciones previstas en la normativa posterior.

V.- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Sea lo primero advertir que mediante providencia de 14 de diciembre de 2021, la Sala Novena Especial de Decisión, Sala Contencioso Administrativa, de esta Corporación, en el expediente del Recurso Extraordinario de Revisión núm. 1101 03 15 000 2019 03823 00, ordenó dictar un nuevo fallo en el proceso de la referencia, en el cual se analicen en debida forma los cargos formulados en contra de los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002**, atendiendo a que:

"[...] el a quo no emitió una decisión razonada acerca de por qué negó los argumentos primordiales de la demanda, consistentes en la presunta vulneración de los artículos 13, 333 y 338 constitucionales, por parte de los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002, esto en virtud el sistema para fijar las tarifas de inscripción en la matrícula



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

*mercantil y su renovación, que en consideración del accionante, **conduce a un sistema más gravoso para los pequeños comerciantes, en contradicción de los principios de justicia, equidad y progresividad [...]***" (Destacado fuera de texto).

En la parte motiva de dicha providencia se señaló que la sentencia recurrida solo se refirió a la misma tarifa establecida en los **artículos cuestionados** sobre la cual concluyó que era proporcional, sin realizar un análisis del sistema de tarifas frente a cada uno de los grupos de comerciantes, esto es, los grandes y pequeños, los cuales deberían ser comparados en razón de sus activos, a efectos de determinar si se presentó la vulneración del principio de igualdad y si el sistema de cobro de tarifas de registro y renovación de la matrícula era regresivo o inequitativo (más gravoso para los pequeños comerciantes y no frente a los grandes empresarios).

Que, además, la sentencia recurrida tampoco realizó el análisis de los **artículos acusados** frente a la posible vulneración de los artículos 333 y 338 de la Constitución Política.

En cumplimiento de dicha orden, la Sala procede a dictar **nueva sentencia de única instancia** en el proceso de la referencia.

En el presente asunto, el actor solicitó la nulidad de los artículos 23 y



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

24 del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002, "[...] por el cual se modifican parcialmente los Decretos 856 de 1994 y 92 de 1998, por medio de los cuales se reglamenta el funcionamiento del registro de proponentes en las Cámaras de Comercio y se fijan las relativas a los registros de proponentes y mercantil [...]", expedido por el Gobierno Nacional, por considerar que se desconoció el preámbulo y los artículos 1º, 13, 25, 83, 88, 333 y 338 de la Constitución Política, al establecer las tarifas para el registro de la matrícula mercantil o su renovación, de acuerdo con el rango de activos de las empresas y en los porcentajes allí indicados, lo cual originó para los pequeños comerciantes el pago de una tarifa más alta en relación con sus activos, en comparación con las grandes empresas, quienes pagan una tarifa más baja.

Por su parte, la **Nación- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo** estimó que, conforme al carácter «rogado» de la justicia contencioso administrativa, las pretensiones de la demanda no deben prosperar, toda vez que el actor no señaló las normas legales que considera vulneradas ni explicó el concepto de violación respectivo, es decir, que la demanda no cumple con la exigencia prevista en el numeral 4º del artículo 137 del CCA, en la medida en que el demandante solo atacó la constitucionalidad de los artículos 23 y 24



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

del Decreto 393 de 2002 mas no su legalidad.

Igualmente, aseveró que las disposiciones en censura no vulneran la Constitución Política, por cuanto el pago anual establecido es con el fin de otorgar publicidad y orden, así como determinar un registro actualizado de la información. Además, porque la fijación de la tarifa lo que tiene en cuenta es la capacidad del sujeto, la cual se mide de acuerdo con el monto de los activos de la empresa o de los activos vinculados al establecimiento, agencia o sucursal, habida cuenta que el propósito del legislador fue prever una tarifa diferencial y no uniforme.

Así las cosas, la controversia se contrae a establecer, en *primer lugar*, si en la demanda de la referencia se cumple con el requisito previsto en el numeral 4 del artículo 137 del CCA, relativo a la indicación de las normas vulneradas y su concepto de violación; y en *segundo lugar*, en caso de que tal exigencia se cumpla, la Sala deberá examinar si los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002, expedido por el Gobierno Nacional, vulneraron el preámbulo y los artículos 1º, 13, 25, 83, 88, 333 y 338 de la Constitución Política, esto es, la violación a los principios del estado social de derecho, del orden económico social y justo del preámbulo, de la buena fe, de



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

igualdad y de la libertad de empresa, al establecer las tarifas para el registro de la matrícula mercantil o su renovación, de acuerdo con el rango de activos de las empresas y en los porcentajes allí indicados, que, a juicio del actor, originaron para los pequeños comerciantes el pago de una tarifa alta en relación con sus activos, que en comparación con las grandes empresas, pagan una tarifa más baja.

Para resolver el *primer cuestionamiento*, es menester precisar el contenido del numeral 4º del artículo 137 del CCA, que prevé:

"[...] **Artículo 137.** Toda demanda ante la jurisdicción administrativa deberá dirigirse al Tribunal competente y contendrá:

[...]

4. **Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación.** [...]" (Las negrillas y subrayas fuera de texto).

Del texto transcrito, la Sala colige que la disposición citada no exige que las normas invocadas ante esta jurisdicción deban ser exclusivamente del orden legal.

Al examinar el acápite de normas violadas y su concepto de violación, visible, en la demanda, a folios 3 a 9 del expediente, se pudo



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

vislumbrar que se cumple a cabalidad la exigencia prevista en la norma transcrita, pues el demandante no solo señaló la normativa que considera infringida sino que, además, sustentó los cargos de violación, es decir, que de las argumentaciones plasmadas se pueden evidenciar las razones por las cuáles estimó que el acto acusado vulneró los preceptos constitucionales invocados como transgredidos.

Por consiguiente, de conformidad con lo anterior, resulta pertinente entrar a examinar los cargos de violación aducidos por el demandante, los cuales fueron sustentados de manera clara, específica y suficiente, tal como se evidenció en los antecedentes de esta providencia.

En *segundo lugar*, como ya se dijo, el análisis que debe acometer la Sala es examinar si se ha vulnerado el preámbulo y los artículos 1º, 13, 25, 83, 88, 333 y 338 de la Constitución Política, para lo cual se transcriben las disposiciones acusadas del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002, expedido por el Gobierno Nacional, que prevén lo siguiente:

"[...]

Artículo 23. *Derechos por registro y renovación de la matrícula mercantil. La matrícula de los comerciantes, o su renovación en el registro público mercantil, causará*



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

anualmente los siguientes derechos liquidados de acuerdo con el monto de los activos:

Rango de Activos(en salarios mínimos)		Tarifas(en % de s.m.m.lv.)	Rango de Activos (en salarios mínimos)		Tarifas (en % de s.m.m.lv.)
Mayor a	Menor o igual a		Mayor a	Menor o igual a	
0	2	5.24	297	316	148.95
2	4	7.34	316	332	151.05
4	5	9.79	332	350	154.20
5	7	10.84	350	524	159.44
7	9	12.94	524	700	166.08
9	11	14.68	700	875	171.33
11	12	16.08	875	1.050	175.52
12	14	17.83	1.050	1.224	179.02
14	16	20.28	1.224	1.399	181.82
16	18	22.38	1.399	1.574	183.92
18	19	23.78	1.574	1.748	186.01
19	21	25.52	1.748	2.098	188.46
21	23	26.92	2.098	2.448	191.26
23	25	28.67	2.448	2.797	193.36
25	26	30.77	2.797	3.147	194.75
26	28	31.82	3.147	3.497	196.85
28	30	33.57	3.497	5.245	200.35
30	31	35.66	5.245	6.993	205.94
31	33	37.41	6.993	8.741	212.94
33	35	38.81	8.741	10.490	218.88
35	52	45.45	10.490	12.238	220.98
52	70	54.54	12.238	13.986	223.78
70	87	63.99	13.986	15.734	226.92
87	105	73.43	15.734	17.483	231.47
105	123	83.57	17.483	34.965	244.06
123	140	93.01	34.965	69.930	245.10
140	158	103.15	69.930	104.895	246.15
158	175	113.29	104.895	139.860	246.85
175	192	131.47	139.860	174.825	247.55
192	210	133.92	174.825	349.650	248.25
210	228	136.36	349.650	699.300	251.05
228	245	138.81	699.300	874.125	256.99
245	262	141.61	874.125	En adelante	259.79
262	280	143.71			
280	297	146.50			

Artículo 24. *Derechos por registro de matrícula de establecimientos, sucursales y agencias. La matrícula mercantil de establecimientos de comercio, sucursales y agencias, así como su renovación, causará los siguientes derechos, según el nivel de activos vinculados al establecimiento:*

1. *Cuando el establecimiento, la sucursal o la agencia, se encuentre localizada dentro de la misma jurisdicción de la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio principal de la sociedad:*



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Rango de Activos (en salarios mínimos)		Tarifa (en % s.m.m.l.v.)
Mayor a	Menor o igual a	
0	3	5.24
3	17	11.19
17	En adelante	16.78

2. Cuando el establecimiento, la sucursal o la agencia se encuentre localizado dentro de la misma jurisdicción de una Cámara de Comercio distinta a la que corresponda al domicilio principal de la sociedad:

Rango de Activos (en salarios mínimos)		Tarifa (en % s.m.m.l.v.)
Mayor a	Menor o igual a	
0	3	11.19
3	17	16.78
17	En adelante	22.37.

[...]"

Se observa que las disposiciones en censura establecen unas tarifas, de conformidad con los activos empresariales, para la matrícula mercantil o su renovación en el registro público.

Igualmente, lo dispone para el registro de matrícula de establecimientos, sucursales y agencias, según el nivel de activos vinculados al respectivo establecimiento y conforme a si la localización del domicilio principal de la sociedad corresponde o no a la misma jurisdicción de la Cámara de Comercio correspondiente.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

SOBRE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD

Precisado lo anterior, la Sala procede a resolver, en primer término, el cargo de **Violación al Principio de Igualdad**, que formuló el actor frente a las disposiciones acusadas del Decreto 393 de 2002, teniendo en cuenta que en la demanda se destacó tal censura, en la cual se endilgó que se desconoció dicho principio y el de proporcionalidad, por cuanto se estableció un trato desigual e inequitativo, al prever, en los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002 acusado, tarifas diferenciales para el registro de la matrícula mercantil o su renovación, de acuerdo con el rango de activos de las empresas o el patrimonio de los comerciantes y en los porcentajes allí indicados, que originaron para los pequeños comerciantes el pago de una tarifa más alta en relación con sus activos, en comparación con las grandes empresas las cuales deben pagar una tarifa más baja, a pesar de que en el señalamiento de esas tarifas se debe aplicar un sistema de recaudo bajo el criterio de una justicia distributiva, basada en la equidad y no un desequilibrio en su imposición.

En tratándose de la **naturaleza de las tarifas para el registro de la matrícula mercantil o su renovación**, es del caso traer a



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

colación la sentencia de 28 de febrero de 2019¹², en la que la Sección Primera consideró que el pago efectuado por los comerciantes y establecimientos de comercio por concepto de matrícula mercantil y de su renovación tiene **naturaleza tributaria, -de tasa-**, y que dicha **carga impositiva debe graduarse de conformidad con la capacidad del sujeto, medida objetivamente**, de la siguiente manera:

"[...] ii) La naturaleza tributaria del pago realizado por los comerciantes por concepto de matrícula mercantil y de su renovación"

En el artículo 124 de la Ley 6ª de 1992, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones", se dispuso que el Gobierno Nacional fijará el monto de las tarifas que deban sufragarse en favor de las Cámaras de Comercio por concepto de las matrículas, sus renovaciones e inscripciones de los actos, libros y documentos que la ley determine efectuar en el registro mercantil, así como el valor de los certificados que dichas entidades expidan en ejercicio de sus funciones. Y se agregó que, para el señalamiento de los derechos relacionados con la obligación de la matrícula mercantil y su renovación, el Gobierno Nacional establecerá tarifas diferenciales en función del monto de los activos o del patrimonio del comerciante, o de los activos vinculados al establecimiento de comercio, según sea el caso.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-443 de 1993, en la que declaró la exequibilidad de esta disposición

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia de 28 de febrero de 2019, C.P. Oswaldo Giraldo López, núm. único de radicación 11001-03-24-000-2012-00061-00.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

legal, precisó que lo pagado por los comerciantes por concepto de matrícula mercantil y de su renovación es una carga de naturaleza tributaria, correspondiente a una tasa para cubrir los costos asociados a la prestación de tal servicio por parte de las cámaras de comercio.

A este respecto, señaló que el desempeño de un servicio o función pública por un particular, como lo es la administración del registro mercantil por parte de las cámaras de comercio, no "impide al Legislador sujetar dicha actividad o servicio a un sistema tributario de tasa, máxime si éste resulta ser el único adecuado e idóneo para ese propósito". Apuntó que "[...] **la carga impositiva -en este caso dirigida a la recuperación del costo de un servicio-, debe graduarse de conformidad con la capacidad del sujeto, medida objetivamente**", a partir de parámetros como los mencionados en la norma legal demandada.

El Consejo de Estado, a través de su Sala de Consulta y Servicio Civil, se pronunció así mismo sobre la naturaleza jurídica de los recursos percibidos por las Cámaras de Comercio en ejercicio de la función de registro mercantil que le fue atribuida por la ley, y precisó que **se trata de un tributo (tasa) como recuperación de los costos asociados al servicio público de registro mercantil**. En concepto de 8 de septiembre de 2011 se expresó lo siguiente por dicha Sala:

"De lo expresado por la doctrina de la Sala¹³ y la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹⁴, y en su momento por la de la Corte Suprema de Justicia¹⁵, cabe extraer las siguientes conclusiones:

i) Los ingresos de las Cámaras de Comercio derivados de la función pública atribuida por la ley, consistente en llevar el

13 Doctrina contenida en los Conceptos números 566 de 1993 y 1308 de 2000, este último emitido a propósito de una consulta referida al artículo 124 de la Ley 6ª de 1992.

14 Se refiere a las Sentencias C-144 de 1993 y C-167 de 1995. De este último fallo citó el siguiente aparte: "[...] para esta Corporación es racional entender que, si el registro mercantil implica la prestación de un servicio público, **su financiamiento debe asegurarse mediante un ingreso percibido por la Cámara de Comercio en forma de tasa**, cuyo destino no es el acrecimiento del patrimonio de la entidad, tal como lo entiende el libelista, sino para asegurar la adecuada prestación de este servicio público, vale decir para la recuperación del costo total o parcial del servicio, que es consustancial a la naturaleza de este ingreso público. [...]". (Negritas fuera del texto original)

15 Sentencia de Sala Plena de 23 de agosto de 1982, en la que se estudió la exequibilidad del numeral 1º del artículo 93 del Código de Comercio.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

registro mercantil y certificar sobre los documentos y actos en él inscritos, tienen la naturaleza de tributo, incluso desde antes de la vigencia de la Constitución de 1991.

ii) Dentro de la tipología de los tributos que trae la Constitución, tales ingresos han sido considerados como tasas. La tasa es una prestación tributaria establecida por la ley a favor del Estado con fundamento en el artículo 338 C.P., que tiene como finalidad o destinación solventar o financiar una función pública.

iii) En el caso bajo estudio, los ingresos de las cámaras de comercio a título de tasa se encuentran vinculados a la función pública de llevar el registro mercantil y certificar sobre los documentos y actos en él inscritos y, por tanto, son dineros fiscales que conforman fondos públicos.

iv) Los ingresos públicos que a título de tasas perciben las Cámaras de Comercio tienen como único destino, constitucional y legalmente establecido, la recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación del servicio público de registro mercantil.

v) Ese destino específico constitucional y legalmente asignado impide que las tasas recaudadas por las Cámaras de Comercio tengan una aplicación diferente a la recuperación de los costos que genera la prestación del servicio. Estos costos no sólo cubren los gastos de funcionamiento del servicio sino las previsiones de amortización y crecimiento de la inversión. [...]

vi) Los recursos producto de las tasas que recaudan las Cámaras de Comercio, en cuanto expresión que son de la actividad impositiva del Estado, no acrecientan el patrimonio propio de las Cámaras de Comercio ni constituyen para estas título adquisitivo de dominio sobre dichos recursos.

[...] (Subrayas ajenas al texto original).

Siguiendo estos pronunciamientos, la Corte Constitucional ha reiterado recientemente la naturaleza tributaria del pago efectuado por los comerciantes por concepto de matrícula mercantil y de su renovación.

Así, en la sentencia C-337 de 2017, en la que declaró exequible el artículo 3º de la Ley 1780 de 2016, "por medio de la cual se promueve el empleo y el emprendimiento



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

juvenil, se generan medidas para superar barreras de acceso al mercado del trabajo y se dictan otras disposiciones”, norma en la cual se prevé una exención (por un periodo determinado¹⁶) del pago en la matrícula mercantil y su renovación a las pequeñas empresas jóvenes que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de dicha ley, destacó la Corte que desde la Ley 6ª de 1992 se estableció la naturaleza tributaria de la tarifa por el registro mercantil a favor de las Cámaras de Comercio, y que dicho carácter fue reafirmado con la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012¹⁷, y concluyó que, en este orden, “[...] la tasa que pagan quienes se inscriben en el registro mercantil y sus renovaciones a través de las Cámaras de Comercio se encuadra en la categoría tributaria cuyo pago retribuye el servicio de registro individual que otorga la Cámara de Comercio respectiva para cubrir los costos de sus actuaciones (hecho generador)”.

Posteriormente, en la sentencia C-409 de 2017, proferida a propósito del examen de constitucionalidad del artículo 1º del Decreto 659 de 2017, “por el cual se dictan medidas dentro del estado de emergencia económica, social y ecológica para incentivar la actividad económica y la creación de empleo en el Municipio de Mocoa, departamento del Putumayo”, norma en la que se señaló una tarifa de 0% para la obtención de la matrícula mercantil y su renovación para los comerciantes, establecimientos de comercio, sucursales y agencias que tengan su actividad económica en el municipio de Mocoa, a partir de la fecha de entrada en vigencia de dicho Decreto y hasta el 31 de diciembre de 2018, la Corte Constitucional precisó que “(i) las actividades de administración del registro mercantil y, en particular, las relativas a la matrícula de comerciantes y establecimientos de comercio, así como su renovación, constituyen el ejercicio de una función pública por parte de las cámaras de comercio; (ii) con el fin de prestar eficientemente dicho servicio, la ley ha previsto el cobro de

¹⁶ El primer año siguiente al inicio de la actividad económica principal.

¹⁷ Cita el artículo 182 de la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, norma del siguiente tenor: “Artículo 182. De la tasa contributiva a favor de las cámaras de comercio. **Los ingresos a favor de las Cámaras de Comercio por el ejercicio de las funciones registrales, actualmente incorporadas e integradas en el Registro Único Empresarial y Social - Rues, son los previstos por las leyes vigentes. || Su naturaleza es la de tasas, generadas por la función pública registral a cargo de quien solicita el registro previsto como obligatorio por la ley,** y de carácter contributivo por cuanto tiene por objeto financiar solidariamente, además del registro individual solicitado, todas las demás funciones de interés general atribuidas por la ley y los decretos expedidos por el Gobierno Nacional con fundamento en el numeral 12 del artículo 86 del Código de Comercio. || [...]”.(Negritas fuera del texto original)



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

una tasa destinada a la recuperación de los costos que genera la prestación del servicio -lo que incluye los gastos de funcionamiento, las provisiones de amortización y el crecimiento de la inversión-; (iii) el artículo 124 de la Ley 6ª de 1992 dispone que el pago de la tasa es obligatorio para todos aquellos que se encuentren comprendidos por el hecho gravable que en ella se establece, y (iv) la tarifa correspondiente debe ser establecida por el Gobierno [...]”.

*A partir de lo antes expuesto, **es claro que el pago efectuado por los comerciantes por concepto de matrícula mercantil y de su renovación tiene naturaleza tributaria**, en cuanto que se trata del pago a favor de las cámaras de comercio de una tasa dirigida a la recuperación del costo por el servicio de registro mercantil a cargo de tales entes¹⁸. [...]” (Destacado fuera de texto).*

Por su parte, la Corte Constitucional, en sentencia C- 144 de 20 de abril de 1993¹⁹, al examinar la constitucionalidad del artículo 24²⁰ de la Ley 6a de 1992²¹, señaló que la carga impuesta, a través de las **tarifas por concepto de matrícula mercantil y de su renovación**, dirigidas a la recuperación del costo de un servicio, **deben graduarse de conformidad con la capacidad del sujeto, medida objetivamente**, a partir de los activos o del patrimonio del

¹⁸ La Corte Constitucional, en la Sentencia C-333 de 2017, se refirió a las características que identifican esta figura impositiva, señalando al respecto lo siguiente: “(i) el hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable; (ii) tiene una naturaleza retributiva, por cuanto las personas que utilizan el servicio público deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio; y (iii) se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos”.

¹⁹ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-144 de 20 de abril de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, núm. único de radicación D-157 y 158 acumuladas.

²⁰ Esta disposición dispone que “[...] para el señalamiento de los derechos relacionados con la obligación de la matrícula mercantil y su renovación, el Gobierno establecerá tarifas diferenciales en función del monto de los activos o del patrimonio del comerciante, o de los activos vinculados al establecimiento de comercio, según sea el caso [...]”.

²¹ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

comerciante, o de los activos vinculados al establecimiento de comercio, según sea el caso, es decir, **de acuerdo con un sistema de escalas diferenciales**, de la siguiente manera:

"[...] 8. Los demandantes advierten que tampoco en este evento el Legislador concibió ningún sistema y método para definir los costos y beneficios de la actividad sujeta a la imposición de tasas.

*La Corte reitera que la Ley sujeta al régimen de tasa las actuaciones a que se refiere la norma. La tarifa, por lo tanto, debe orientarse a la recuperación del costo del servicio. Dado que el servicio se vincula principalmente con la obligación de la matrícula mercantil, su renovación y la inscripción de los documentos que la ley determine efectuar en el registro mercantil, y que en relación con todos estos actos se llega a conocer el monto de los activos y del patrimonio del comerciante, así como el valor de sus establecimientos de comercio, **el sistema y método identificado en la Ley busca que el costo se distribuya de acuerdo con escalas diferenciales dependientes de los indicados factores. La carga impositiva - en este caso dirigida a la recuperación del costo de un servicio - debe graduarse de conformidad con la capacidad del sujeto, medida objetivamente a partir de los mencionados parámetros. Entre un método y sistema uniforme y otro diferencial, se optó por éste último.** No puede desconocerse que el órgano legislativo haya dejado de intervenir - y de manera decisiva - en la construcción normativa de la tarifa. [...]" (Destacado fuera de texto).*

Ahora, en relación con **los principios en materia tributaria**, la Corte Constitucional en sentencia C-776 de 9 de septiembre de 2003²², puntualizó que la **equidad del sistema tributario** es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y

²² Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-776 de 9 de septiembre de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, núm. único de radicación D-4429.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados; y que en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquiere connotación el concepto de **equidad horizontal y equidad vertical**.

Destacó que el **principio de progresividad**, el cual también se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva, de la siguiente manera:

"[...] Como se señaló anteriormente, la potestad impositiva del legislador encuentra claros límites en los principios que, según lo dispuesto por el Constituyente, informan el sistema tributario; en lo que respecta al caso bajo estudio, estos principios son (i) el de legalidad, derivado de los artículos 150-12 y 338 Superiores, (ii) los de equidad, eficiencia y progresividad, previstos en el artículo 363 de la Carta, y (iii) el de igualdad, establecido en el artículo 13 de la Constitución.

[...]

4.5.3.2.2. Los principios de equidad y progresividad



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002, la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto: "Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular"²³. También ha expresado esta Corporación, en la sentencia C-183 de 1998, que "la Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público".
[...]

La Corte ya ha analizado disposiciones legales específicas en cuanto a las implicaciones respecto de la equidad del sistema tributario al cual se incorporan. En tales sentencias la Corte ha declarado inexecutable artículos de leyes que, por su trascendencia, violaban la equidad del sistema. Esto ha sucedido de manera reiterada con las amnistías tributarias²⁴. En efecto, la Corte ha puesto de presente que las amnistías tributarias "erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la

²³ Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: "Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible". Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁴ Ver, entre otras, las sentencias C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-1115 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos²⁵.

4.5.3.2.2.1. Contenido y alcance general

Esta Corporación ha señalado que la equidad del sistema tributario "es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"²⁶. De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal²⁷. En el mismo sentido, al delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, en la sentencia C-261 de 2002 se estableció que **"en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical"**.

Pero el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los

²⁵ Sentencia C-511 de 1996 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). En esa sentencia, la Corte declaró la inexecutable de varios artículos de la Ley 223 de 1995 que establecían saneamientos tributarios incluso a empresas de servicios públicos que hubieran cobrado IVA y que no lo hubieran pagado.

²⁶ Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esta sentencia, la Corte adelantó una síntesis de su jurisprudencia en relación con el principio de equidad con ocasión de una demanda contra el Gravamen a los Movimientos Financieros, el cual es, como el IVA, un impuesto indirecto.

²⁷ Cf. Sentencia C-094 de 1993



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

*principios derivados del Estado Social de Derecho: "los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas." Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 **la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado**: "Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular"²⁸".*

Por su parte, el principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y **es regresivo**

²⁸ Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: "Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible". Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

el que las aumenta. En esa misma medida, una dimensión más amplia del principio de progresividad del sistema, relevante en este proceso, invita a valorar el destino y los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados. En este sentido, es relevante el impacto del gasto público en la situación relativa de los contribuyentes y, en general, de los habitantes de un país. La neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público²⁹.

En la sentencia C-419 de 1995, la Corte explicó que el principio de progresividad se deduce del principio de equidad vertical, puesto que aquél "permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados." Constituye, así, una manifestación particular del citado principio de equidad, cuyos alcances fueron delimitados en la sentencia C-643 de 2002: "el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, **el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente."**

En tal sentido, la sentencia C-364 de 1993³⁰ fue inequívoca al establecer que "**el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su**

²⁹ Sobre este tema, pueden consultarse, entre otras, las Sentencias C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-335 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz) y C-637 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis).

³⁰ M.P. Carlos Gaviria Díaz



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos – particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales”. De allí que la Corte haya establecido, desde el inicio de su jurisprudencia, una regla que resulta de alta relevancia para el caso presente: el principio de progresividad –como sucede con los principios de equidad y eficiencia- puede predicarse, bien sea del sistema tributario, o bien de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto. Se trata de dos ejercicios analíticos distintos, que pueden llevarse a cabo en forma independiente; en otras palabras, el hecho de que el examen constitucional de un determinado impuesto no admita la aplicación del principio de progresividad –por la naturaleza indirecta de tal tributo-, no excluye el deber del juez constitucional de verificar si el sistema tributario, teniendo en cuenta la inclusión del impuesto individual que se examina, resulta acorde con el principio constitucional de progresividad tributaria.

Se observa, pues, que si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás³¹. [...]”.

³¹ De otro lado, se observa que el principio de equidad permite analizar materias frente a las cuales el principio de progresividad no aporta elementos directos de juicio. Por ejemplo, en la Sentencia C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte declaró la exequibilidad condicionada de una norma en la que se prevenían las situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar una declaración tributaria, en el entendido de que se permitiera presentar prueba que justificara el incumplimiento. La actora alegó, de manera específica, que la norma resultaba especialmente gravosa para personas secuestradas, a las cuales les resultaba imposible cumplir con la obligación referida. Uno de los criterios determinantes para la adopción por la Corte de la decisión ya señalada, fue el de la equidad. En este ámbito, como ya se señaló, el principio de progresividad no tiene



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Y en lo que respecta a las **tarifas diferenciales y el principio de igualdad**, la mencionada Corporación, en dicho pronunciamiento precisó:

"[...] 4.5.3.2.2.3. Mecanismos para distribuir la carga tributaria, analizados por la jurisprudencia [...]"

(ii) Las tarifas diferenciales, si el legislador tributario opta por establecerlas, gravan con tarifas superiores a la tarifa general los bienes y servicios cuyo consumo suele estar concentrado en los sectores de la sociedad que disfrutan de un mayor nivel adquisitivo o con tarifas inferiores los bienes y servicios cuyo consumo se encuentre generalizado entre los diferentes sectores de la población o cuando se acentúe en los sectores de menor capacidad contributiva.

Así, por ejemplo, en la Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía), esta Corporación sostuvo que "[s]i lo que señala la actora como violación del artículo 13, es la vulneración del derecho a la igualdad de una persona que quiere adquirir un automotor, y debe pagar un impuesto sobre las ventas del 45% y no del 35%, el argumento no resiste ni el más ligero análisis, pues, todas las personas, de acuerdo con sus propias circunstancias, tienen iguales oportunidades de elegir cuál automotor adquieren, dentro de las muchas posibilidades que el mercado ofrece. Los elementos que podrían influir en su decisión serían entre otros, el monto del impuesto sobre las ventas (35% o 45%), las calidades mecánicas, etc. Pero es claro en todo caso, que la persona es libre y está en igualdad de condiciones de elegir. Además, **quien tiene más, debe pagar más, según un principio elemental de equidad tributaria**"³².

aplicación o manifestación directa alguna. Por el contrario, es difícil imaginar una norma que sea susceptible de ser analizada con base en el principio de progresividad más no según el de equidad.

³² Sentencia C-556 de 1993 (M.P. Jorge Arango Mejía). En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de la tarifa diferencial prevista en el Estatuto Tributario para la venta de cierto tipo de automotores, que respondían a la categoría de vehículos de gama alta.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

*En concordancia con lo anterior, la jurisprudencia constitucional se ha pronunciado sobre "la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios 'para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos'³³. Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad³⁴" (negrillas fuera de texto)³⁵.
[...]*

4.5.3.2.4. El principio de igualdad

Por otra parte, la Corte ha señalado que el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: "de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura"³⁶.

La Corte también se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. Una lectura integrada de la jurisprudencia constitucional, evidencia que el análisis de este asunto, parte del reconocimiento de que "[s]i el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y

³³ Sentencia C-804 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil). En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró infundadas las objeciones presidenciales sobre un proyecto de ley que contemplaba un incentivo fiscal a favor de personas de los estratos 1 y 2 que no hubiesen definido su situación militar, para que la definieran.

³⁴ Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

³⁵ Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esta sentencia, la Corte realizó un estudio de la jurisprudencia constitucional acerca de las diferentes dimensiones del principio de equidad tributaria.

³⁶ Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). [En el mismo sentido] la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso"³⁷.

Ahora bien, "[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis"³⁸, en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad³⁹ o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación, "[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. || La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la

³⁷ Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

³⁸ Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

³⁹ Ver, por ejemplo, la Sentencia C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) en la cual, la Corte encontró que "la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar una diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución".



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. || El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria"⁴⁰. [...]

Pero además, le corresponde al Congreso de la República como órgano del Estado titular de la potestad impositiva promover la igualdad real y efectiva⁴¹. Por lo tanto, el legislador ha de velar por "la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas", es decir, porque exista "una correlación entre la imposición y un índice, así sea mínimo, de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado", prestando atención a que "carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas"⁴². En consecuencia, no puede "crear o profundizar condiciones reales de desigualdad", ni "poner en grave riesgo a personas de bajos recursos", ni afectar de manera ineludible y manifiesta la posibilidad de que sectores amplios de la sociedad tengan acceso a la satisfacción de sus "necesidades vitales" básicas como la salud o la educación⁴³. [...]" (Destacado fuera de texto).

En reciente pronunciamiento, sentencia C-117 de 14 de noviembre de

⁴⁰ Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

⁴¹ Ver: Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

⁴² Ver: Sentencia C-333 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), reiterada por la Sentencia C-597 de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis. S.V. Ms. Alfredo Beltrán Sierra, José Gregorio Hernández Galindo y Carlos Gaviria Díaz).

⁴³ Ver: Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

2018⁴⁴, la Corte Constitucional señaló que **el diseño del sistema impositivo debe responder a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad**, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario, y reiteró que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Asimismo, se refirió al **principio de igualdad en materia tributaria**, en los siguientes términos:

*"[...] El **principio de igualdad** gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos, así como entre los mismos sujetos. Su contenido, como es bien sabido, es de carácter relacional e involucra: (i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) **la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles**; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que*

⁴⁴ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-117 de 14 de noviembre de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, núm. único de radicación d-12128.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

están en situación de debilidad manifiesta. Esta ha sido la conclusión planteada por la jurisprudencia constitucional, al señalar que del principio de igualdad se deriva "un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que **aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente**, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados."⁴⁵

La vigencia del principio de igualdad, habida cuenta de su estructura, adscribe al control de constitucionalidad una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de igualdad o de proporcionalidad. Entonces, la medida legislativa resultará compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias, cuando se acredite: "(i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado"⁴⁶.

20. Los principios de igualdad y equidad se encuentran inescindiblemente ligados en materia tributaria. Sin embargo, existen importantes distinciones que deben analizarse detenidamente. En tal sentido, el **principio de equidad tributaria** es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo⁴⁷, que resulta diferenciable del derecho a la igualdad en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección⁴⁸, **mientras que el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito**

⁴⁵ Sentencia C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

⁴⁶ Sentencia C-1149 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁴⁷ Sentencias C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa y C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería.

⁴⁸ La Corte también ha explicado que "el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos" (Sentencia C-1107 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador.

21. Tanto el principio de igualdad como el de equidad tributaria encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), **pero también se encuentra previsto por la norma Superior que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.**

22. Así, a modo de ejemplo y como manifestación del principio de igualdad tributaria, **la Corte ha establecido que las medidas legislativas que establecen exenciones, exclusiones y beneficios tributarios son constitucionalmente válidas siempre y cuando el tratamiento diferencial se encuentre razonablemente justificado**⁴⁹. En este orden de ideas, la amplia potestad de configuración del Legislador se encuentra limitada por los principios de igualdad y equidad horizontal, por lo cual es preciso que tales medidas otorguen "el mismo beneficio tributario a los hechos o sujetos que se encuentren en una situación sustantiva análoga, a menos que existan motivos (económicos, sociales o de política tributaria) que justifiquen proceder de otro modo, lo que necesariamente habrá de evaluarse caso a caso siguiendo las pautas del test de razonabilidad"⁵⁰.

23. Con todo, la jurisprudencia constitucional ha hecho algunas precisiones sobre la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo, la **Sentencia C-169 de 2014**⁵¹ recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad– sea equitativo, y que la formulación individual de las normas

⁴⁹ Sentencia C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escribana Mayolo); C-422 de 2016 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio); C-287 de 2009 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

⁵⁰ Sentencia C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escribana Mayolo).

⁵¹ M.P. María Victoria Calle Correa.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

*impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP)⁵². **La equidad tributaria es "un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"**⁵³.*

24. *Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, en tanto que los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa⁵⁴.*

25. *La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la **equidad horizontal**, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y **la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica**⁵⁵. **Esta última comprensión se refiere a la progresividad en la tributación.***

26. *La doble visión del principio de equidad explica que, a pesar de la preponderancia de su componente estructural, resulte posible analizar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad. Tal juicio consiste, no en establecer si individualmente se compadece con el principio de*

⁵² Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que "la equidad se predica también de cada uno de los impuestos". Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

⁵³ Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁵⁴ Sentencia C-587 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero.

⁵⁵ Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

progresividad, sino en determinar si el tributo o elemento "podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad"⁵⁶ y así lo ha desarrollado reiterada jurisprudencia de esta Corporación⁵⁷.

27. Sobre la metodología de análisis, la Sentencia C-169 de 2014 enunció varios elementos a considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria. Efectivamente, la violación de dicho principio puede presentarse cuando: (i) **el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente**⁵⁸; (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente⁵⁹ y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares.⁶⁰
[...]

⁵⁶ "Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: "[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, **podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad**. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados". Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

⁵⁷ Por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003, MP Manuel José Cepeda Espinosa, declaró inexecutable una norma tributaria que introducía reformas extensas al IVA, sobre la base de que incorporaba al sistema tributario una manifiesta dosis de regresividad. La sentencia C-1060A de 2001, Conjuez Ponente: Lucy Cruz de Quiñones, declaró también inexecutable una norma tributaria, en virtud de la cual se le adjudicaba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de algunos altos funcionarios oficiales, y además se presumía que, para efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exenta. **La Corte consideró que la norma gravaba más severamente las rentas menores que las mayores, con lo cual introducía un trato regresivo.**

⁵⁸ Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que "en ningún caso" este patrimonio líquido podía ser "inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001".

⁵⁹ Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

⁶⁰ Sentencia C-409 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

30. La Sala concluye que los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad tributaria, entre otros, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las provisiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario. [...]” (Destacado fuera de texto).

En el caso *sub examine*, en la demanda se incluyeron unos cuadros de comparación entre grandes y pequeñas empresas, en los cuales, en razón de sus activos, se comparan las tasas que deben cancelar por concepto de registro y renovación de la matrícula mercantil, de acuerdo con las disposiciones acusadas.

En un primer cuadro, el actor se refirió a 21 empresas ubicadas en diferentes rangos de capital, a los cuales se les aplicó la tasa establecida en el **artículo 23 del Decreto 393 de 2002**⁶¹, así:

⁶¹ Teniendo en cuenta el SMMLV de 2007, el cual correspondía a \$433.700 (folio 5).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
 Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Decreto 4580 de 2006 llo para el 2007: 433.700

Estados Financieros A: 31 de diciembre de 2006 (valores en

MIT	Razón Social	Ciudad	O TOTAL ACTIVO	Numero de SMM.LV	Rango de SMM.LV para la tarifa	Tarifa a pagar Renovación 2007 Camaras de Comercio. (en % de s.m.m.L.v.) Decreto 383 2002	Vr de la tarifa por el SMM.LV en pesos	Proporcionalidad del costo de la tarifa con el valor de los Activos (por mil 0,%)
880002554	EXONMOBIL DE COLC	BOGOTA D.C.	1.067.372	2.461.083	874.125 En adelante	259,79	1.128.709	0,00105559%
880800843	COLOMBIANA DE COME	BOGOTA D.C.	699.703	1.613.334	874.125 En adelante	259,79	1.128.709	0,00181027%
880039681	PFIZER S.A.	BOGOTA D.C.	205.628	473.894	349.650 a 699.300	251,06	1.088.804	0,00529780%
880824583	TECNIAGRO S.A.	ENVIADO	196.478	453.027	349.650 a 699.300	251,06	1.088.804	0,00554161%
800185150	SONY CORPORATION	BOGOTA D.C.	148.919	343.389	174.825 a 349.650	248,25	1.078.680	0,00722984%
880108840	FEDCO S.A	BARRANQUILL	105.125	242.391	174.825 a 349.650	248,25	1.078.680	0,01024173%
830036821	VIDRIO ANDINO S A	BOGOTA D.C.	54.629	125.981	104.895 a 139.880	246,85	1.070.588	0,01959728%
800158888	DISTRIBUIDORA KIRAI	MEDELLIN	22.690	52.318	34.985 a 69.930	245,10	1.062.899	0,04684847%
800083475	LEDAKON S.A.	BOGOTA D.C.	22.639	52.200	34.985 a 69.930	245,10	1.062.899	0,04685426%
880041418	FERRERIA IMPERIAL	BOGOTA D.C.	9.250	21.329	17.483 a 34.985	244,06	1.058.488	0,11442615%
880911808	QUIMICA PRODES S A	MEDELLIN	4.591	10.585	10.490 a 12.238	220,98	968.380	0,20877460%
800030684	PRODEX S.A.	DOS QUEBRAC	4.440	10.237	8.741 a 10.490	218,88	948.283	0,21380479%
800032555	FERRERIA LA MINA	BOGOTA D.C.	710	1.638	1.574 a 1.748	188,01	808.725	1,13557556%
818008185	CEM S.A	PEREIRA	687	1.584	1.574 a 1.748	188,01	808.725	1,17442317%
811040728	AGROALMIENTOS MIE	ITAGUI	150	347	332 a 350	154,20	688.765	4,44654889%
811022281	RAYCOL LTDA	MEDELLIN	69	159	158 a 175	113,29	491.339	7,11138633%
805022182	CJ. TREONES LTDA	CAJ	58	135	123 a 140	93,01	403.384	6,89863823%
830144776	AGM TRADING CORP C	BOGOTA D.C.	58	133	123 a 140	93,01	403.384	6,97076744%
822007745	FAYER ASOCIADOS LI	GRANADA	53	122	105 a 123	83,57	382.443	6,84474788%
804002521	PINTO S.A	BUJARAMANG	17	40	35 a 62	45,45	197.117	11,47094099%
830091388	RICHARDSON ELECTR	BOGOTA D.C.	5	13	12 a 14	17,83	77.329	14,17574885%

fuentes estados financieros Superintendencia de Sociedades

Indicó que, según el cuadro aducido, se observó que *empresarios comerciantes pequeños* resultan pagando, de acuerdo con la proporcionalidad de sus activos, más que los grandes empresarios del país, y los empresarios con un flujo de activos alto pagan menor porcentaje, es decir, que entre más pequeño sea una empresa más costosa sería la tarifa, así:



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

- EXXON MOBIL DE COLOMBIA con un total de activos de \$1.067.371.885.000.00, solo pagaría \$1.126.709.00, es decir, el 0.001 por mil de sus activos; en tanto que un empresario pequeño como PINTO S.A., con activos de \$17.184.000 pagaría \$197.117.00, es decir, el 11.47 por mil de sus activos.

- PFIZER S.A. con un total de activos de \$205.527.870.000.00, solo pagaría \$1.088.803.00, es decir el 0.005 por mil de sus activos; en tanto que un empresario pequeño como AGM TRADING CORP COLOMBIA con activos de \$57.868.000.00 pagaría \$403.384.00, es decir el 6.97 por mil de sus activos.

- FEDCO S.A con un total de activos de \$105.124.852.000.00 solo pagaría \$1.076.660.00, es decir el 0.010 por mil de sus activos; en tanto que un empresario pequeño como RICHARDSON ELECTRON con activos de \$5.455.000.00 pagaría \$77.329.00, es decir el 14.17 por mil de sus activos.

Para ello, el demandante, también, realizó el siguiente cuadro, sobre los citados 6 casos, de las empresas EXXON MOBIL DE COLOMBIA, FEDCO S.A., PFIZER S.A., PINTO S.A., AGM TRADING CORP COLOMBIA, RICHARDSON ELECTRON), de las cuales tomó el valor



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

de sus activos, según información suministrada por la Superintendencia de Sociedades, a 31 de diciembre de 2006⁶², y de acuerdo con el valor de las tarifas de los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002**, estimó lo siguiente:

	Razón Social	ACTIVOS (TAMAÑO EMPRESA)	VALOR A PAGAR RENOVACION MATRICULA MERCANTIL	COSTO REAL RESPECTO A ACTIVOS
GRANDES	EXXONMOBIL DE COLOMBIA	1.067.371.885.000	1.126.709	0,000106%
	PFIZER S.A.	205.527.870.000	1.088.804	0,000530%
	FEDCO S.A.	105.124.852.000	1.076.660	0,001024%
PEQUEÑOS	PINTO S.A.	17.184.000	197.117	1,147094%
	AGM TRADING CORP COL	57.868.000	403.384	0,697077%
	RICHARDSON ELECTRON	5.455.000	77.329	1,417575%

Asimismo, efectuó un tercer cuadro, en el que clasificó a todas las empresas "reportadas por la Superintendencia de Sociedades con sus activos a diciembre 31 de 2006 del sector "Comercio al por mayor a cambio de una retribución o por contrata de productos agrícolas (excepto café), silvícolas y animales vivos y sus productos", y le aplicó las tarifas del **acto acusado**, en aras de evidenciar la contribución económica de las empresas en el pago de la renovación del registro mercantil, de la siguiente manera:

⁶² De acuerdo con el SMMLV de 2007, el cual correspondía a \$433.700 (folio 6).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Rango	Rango en activos	TOTAL ACTIVOS	% Activos	No empresas	% Empresas	Valor a Pagar registro mercantil	% del costo pagado por registro mercantil
1	Mas 500 mil millones en activos	5.141.545.660	15,30%	6	0,16%	6.760.255	0,20%
2	Entre 100 mil millones y 499 mil millones en activos	7.477.075.106	22,25%	43	1,12%	46.590.786	1,40%
3	Entre 1 mil millones y 100 mil millones de pesos	20.343.738.381	60,53%	2.456	64,04%	2.315.771.813	69,69%
4	Menos de 1 mil millones de pesos en activos	648.701.729	1,93%	1.330	34,68%	954.034.741	28,71%
	Total general	33.611.060.876	100,00%	3.835	100,00%	3.323.157.595	100,00%

De dicho cuadro, extrajo las siguientes conclusiones:

- Que las empresas grandes que tienen casi el 37.5% de los activos (rango 1 y 2) solo pagan por matrícula mercantil el 1.6% del total calculado de los recaudos del sector escogido, para renovar sus matrículas mercantiles.
- Que las empresas pequeñas (rango 4) que solo tienen en activos el 1.93% pagan para renovar sus matrículas casi el 28.7%.

Precisó que lo anterior evidencia que el decreto acusado beneficia ostensiblemente a las empresas grandes y perjudica a los pequeños comerciantes y que hay una contribución económica inequitativa.

Sobre el particular, la Sala, al examinar los citados cuadros



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

comparativos⁶³, con sus respectivos análisis matemáticos, de las tarifas impuestas (a partir de un salario mínimo legal mensual vigente), por concepto de la matrícula mercantil o su renovación en el registro público, a los pequeños y grandes comerciantes o establecimientos, sucursales o agencias, a través de los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002**, de acuerdo con sus activos empresariales o vinculados al establecimiento (en SMMLV), observa con claridad que dichas tarifas, previstas en las normas acusadas, impusieron un mayor tributo o tienen un mayor significado o incidencia en el total de activos o patrimonio de un pequeño comerciante o establecimiento de comercio, que en los activos o patrimonio de un gran comerciante o establecimiento de comercio.

A modo de ejemplo, al aplicar lo previsto en el **artículo 23 del Decreto de 2002**, a un comerciante con activos de hasta 2 SMMLV⁶⁴ esto es, a la fecha, \$2.000.000 (un pequeño comerciante), se tiene que le fue establecida una tarifa por valor de \$52.400, que corresponde a un **5.24%** (en % de un SMMLV, en la tabla), **valor este que representa el 2.62% del total de sus activos**; mientras

⁶³ Señalados en la demanda, a folios 5 y 6.

⁶⁴ El SMMLV en 2022 es de \$1.000.0000.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

que a un comerciante con activos de 874.125 SMMLV⁶⁵ en adelante, esto es, a la fecha, \$874.125.000.000 (un gran comerciante), se tiene que le fue establecida una tarifa por valor de \$2.597.900, que corresponde a un **259.79%** (en % de un SMMLV, en la tabla), **valor este que represente el 0.00029 % del total de sus activos.**

Seguidamente, se reitera la parte pertinente del **artículo 23 demandado**, así:

*"[...] **Artículo 23.** Derechos por registro y renovación de la matrícula mercantil. La matrícula de los comerciantes, o su renovación en el registro público mercantil, causará anualmente los siguientes derechos liquidados de acuerdo con el monto de los activos:*

Rango de Activos (en salarios mínimos)		Tarifas (en % de s.m.m.l.v.)
<i>Mayor a</i>	<i>Menor o igual a</i>	
0	2	5.24
		[...]
874.125		259.79 [...]"

Asimismo, al aplicar lo señalado en el **artículo 24 del Decreto de 2002**, a un establecimiento, sucursal o agencia, que se encuentra

⁶⁵ *ibidem*



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

localizada dentro de la misma jurisdicción de la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio principal de la sociedad, con activos de hasta 3 SMMLV⁶⁶ esto es, a la fecha, \$3.000.000 (un pequeño establecimiento), se tiene que le fue establecida una tarifa por valor de \$52.400, que corresponde a un **5.24%** (en % de un SMMLV, en la tabla), **valor este que representa el 1.74% del total de sus activos**; mientras que a un establecimiento, sucursal o agencia, que se encuentra localizada dentro de la misma jurisdicción de la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio principal de la sociedad, con activos de 17 SMMLV⁶⁷ en adelante, esto es, a la fecha, \$17.000.000 (un gran establecimiento), se tiene que le fue establecida una tarifa por valor de \$167.800, que corresponde a un **16.78%** (en % de un SMMLV, en la tabla), **valor este que representa el 0.98 % del total de sus activos.**

Seguidamente, se reitera la parte pertinente del **artículo 24 acusado**, así:

*"[...] **Artículo 24.** Derechos por registro de matrícula de establecimientos, sucursales y agencias. La matrícula mercantil de establecimientos de comercio, sucursales y agencias, así como su renovación, causará los siguientes*

⁶⁶ El SMMLV en 2022 es de \$1.000.0000.

⁶⁷ *ibidem*



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

derechos, según el nivel de activos vinculados al establecimiento:

1. Cuando el establecimiento, la sucursal o la agencia, se encuentre localizada dentro de la misma jurisdicción de la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio principal de la sociedad:

Rango de Activos (en salarios mínimos)		Tarifa (en % s.m.m.l.v.)
Mayor a	<u>Menor o igual a</u>	
0	3	5.24
3	17	11.19
17	En adelante	16.78 [...]"

Lo anterior demuestra que las referidas tarifas previstas, en los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 2002 acusados**, para la matrícula mercantil o su renovación en el registro público, a los pequeños y grandes comerciantes o establecimientos, sucursales o agencias, en los porcentajes indicados en esas disposiciones, impusieron una mayor carga o tributo a los pequeños comerciantes o establecimientos con menores activos o patrimonio, lo cual, acorde con lo señalado por la jurisprudencia antes transcrita, constituye una carga inequitativa, que rompe con la proporcionalidad que este tipo de tributos debe respetar, y con el principio de progresividad, el cual hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen. En tal sentido, se afectó el principio de equidad, que proscribe los tratamientos desproporcionados en la imposición de la



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

carga tributaria de cara a la capacidad económica de las personas, así como el principio de igualdad, garantía que propende por "*poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura*" y que se encuentra inescindiblemente ligada, en materia tributaria, al principio de equidad.

En otras palabras, la Sala encuentra que hubo una distribución inequitativa de las tasas, impuestas en las disposiciones demandadas, con las cuales sufren más los empresarios o establecimientos más pequeños, a quienes dichos tributos impactan de forma más fuerte sobre sus activos o patrimonio, en tanto deben pagar unas tarifas más altas en relación con sus activos o patrimonio, que los grandes empresarios o establecimientos, lo cual obedeció a que en el proceso de imposición de las citadas cargas no se tuvo en cuenta su capacidad económica.

Bajo las anteriores condiciones, las tarifas cuestionadas desconocieron, específicamente, el principio de *equidad vertical*, dado que no existe una mayor carga contributiva para las personas con mayor capacidad económica.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

Todo lo anterior, habida cuenta que la jurisprudencia antes citada ha señalado que la capacidad contributiva de los contribuyentes pretende establecer una correlación entre la obligación o imposición tributaria y su capacidad económica, de suerte que las tasas cuestionadas debieron ser graduadas de conformidad con la capacidad de los sujetos, medidas objetivamente a partir de sus activos o patrimonios, es decir, de acuerdo con un sistema de escalas diferenciales, en las cuales se gravaran con tarifas superiores a los empresarios o establecimientos con mayores activos o patrimonio.

En este orden de ideas, los artículos acusados del Decreto 393 de 2002, al establecer esa desproporcionalidad e inequidad en las tasas fijadas a los pequeños comerciantes o establecimientos, **violaron el principio de igualdad**, por lo cual este cargo prospera.

También desconocieron los artículos 333 y 338 de la Constitución Política e impidieron el libre desarrollo de las pequeñas empresas o establecimientos, habida cuenta que si bien es cierto que la libertad de empresa puede ser limitada, mediante la intervención en la economía que se lleva a cabo por mandato de la ley para el cumplimiento de los fines de interés general, también lo es que no es posible restringirla arbitrariamente ni es factible impedir su



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

ejercicio, desconociendo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tal y como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional.

En efecto, en sentencia C-277 de 5 de abril de 2006,⁶⁸ la Corte Constitucional aclaró que si bien la **libertad de empresa** admite límites, que se imponen mediante la intervención en la economía, que se lleva a cabo por mandato de la ley para el cumplimiento de los fines de interés general que la Constitución Política menciona, esta intervención no puede eliminar de raíz la mencionada libertad y debe **obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.**

Así, discurrió la mencionada Corte:

"[...] 15.- No sólo la definición misma de intercambio comercial implica que éste es un conjunto de actividades organizadas, sino que el papel que la Constitución le otorgó al Estado frente a la economía, así lo dispone. En efecto, el artículo 334 superior contempla que la dirección general de la economía estará a cargo del Estado. En esa medida, de manera general la intervención estatal en la economía debe atender entre otros, a la protección de la libertad económica y al control y prevención de los abusos que en la dinámica económica se puedan presentar (art 333 C.N). Sobre el particular ha sostenido esta Corte:

⁶⁸ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-277 de 5 de abril de 2006, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, núm. único de radicación D-5933.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

"En el Estado social de Derecho, el principio de la libertad económica -y de las subsiguientes de empresa⁶⁹ y de competencia⁷⁰- se sigue considerando como base del desarrollo económico y social y como garantía de una sociedad democrática y pluralista. Coincidente con esta concepción, la Constitución Política en su artículo 333 expresamente reconoce a la empresa su carácter de promotor del desarrollo.

Desde una óptica subjetiva, la libertad económica, que involucra la de empresa y dentro de ella la libertad de competencia que es su principio básico de operación, es un derecho no fundamental de todas las personas a participar en la vida económica de la nación⁷¹, que el poder público no sólo debe respetar, sino que, además, debe promover. Para ello debe remover los obstáculos que impiden el libre acceso a los mercados de bienes y servicios. En este sentido, la Carta explícitamente enuncia que <La libre competencia económica es un derecho de todos...> y añade que <El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica>.

[...]

6. De esta manera, si bien la libertad de empresa admite límites que se imponen mediante la intervención en la economía que se lleva a cabo por mandato de la ley para el cumplimiento de los fines de interés general que la Constitución menciona, esta intervención no puede eliminar de raíz la mencionada

⁶⁹ [Cita del aparte transcrito] La libertad de empresa ha sido definida en los siguientes términos por esta Corporación: "Por libertad de empresa hay que entender aquella libertad que se reconoce a los ciudadanos para afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas o modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo con vistas a la obtención de un beneficio o ganancia. El término empresa en este contexto parece por lo tanto cubrir dos aspectos, el inicial - la iniciativa o empresa como manifestación de la capacidad de emprender y acometer- y el instrumental -a través de una organización económica típica-, con abstracción de la forma jurídica (individual o societaria) y del estatuto jurídico patrimonial y laboral". Sentencia C-524 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

⁷⁰ [Cita del aparte transcrito] Sobre lo que debe entenderse por libertad de competencia, la Corte ha señalado: "La competencia se presenta cuando un conjunto de empresarios (personas naturales o jurídicas), en un marco normativo, de igualdad de condiciones, ponen sus esfuerzos o recursos en la conquista de un determinado mercado de bienes y servicios. La libertad de competencia supone la ausencia de obstáculos entre una pluralidad de empresarios en el ejercicio de una actividad económica lícita." Sentencia C- 616 de 2001. (MP. Rodrigo Escobar Gil)

⁷¹ [Cita del aparte transcrito] Sobre este punto la Corte ha hecho ver que "**si bien las libertades económicas no son derechos fundamentales per se y que, además, pueden ser limitados ampliamente por el Legislador, no es posible restringirlos arbitrariamente ni es factible impedir el ejercicio, en igualdad de condiciones, de todas las personas que se encuentren en condiciones fácticamente similares** (C.P. art. 13 y 333). Por consiguiente, es viable predicar la *ius fundamentalidad* de estos derechos cuando se encuentren en conexidad con un derecho fundamental, esto es, cuando su ejercicio sea el instrumento para hacer efectivo un derecho fundamental², como por ejemplo el de igualdad. Corte Constitucional, Sentencia SU- 157 de 1999. (Destacado fuera de texto).



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

libertad y debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Por ello, en reiterada jurisprudencia la Corte se ha encargado de señalar los límites constitucionales que se imponen a la hora de intervenir la actividad económica de los particulares en aras del interés general. Al respecto, ha indicado que tal intervención: i) necesariamente debe llevarse a cabo por ministerio de la ley; ii) **no puede afectar el núcleo esencial de la libertad de empresa**; iii) debe obedecer a motivos adecuados y suficientes que justifiquen la limitación de la referida garantía;⁷² iv) debe obedecer al principio de solidaridad⁷³; y v) **debe responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad**⁷⁴.” [C-615 de 2002]⁷⁵[...]” (Destacado fuera de texto).

Así las cosas, ante la prosperidad del cargo de nulidad examinado anteriormente, la Sala se releva de estudiar los demás cargos alegados en la demanda, criterio adoptado en otras ocasiones, entre ellas, en sentencia de 11 de febrero de 2016⁷⁶, en la que se precisó:

[...] Al haber prosperado los cargos formulados en la demanda en contra del artículo 2º del Decreto 1070 de 31 de marzo de 2009, la Sala se releva de estudiar los relacionados con la infracción de las normas que consagran la obligación de consultar los derechos de las comunidades indígenas cuando con la decisión resulten desconocidos sus derechos [...]” (Destacado fuera de texto).

⁷² [Cita del aparte transcrito] Corte Constitucional. Sentencia T-291 de 1994. M.P. Eduardo Cifuentes.

⁷³ [Cita del aparte transcrito] Corte Constitucional. Sentencia T-240 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁷⁴ [Cita del aparte transcrito] Corte Constitucional Sentencia C-398 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

⁷⁵ Reiterada en la C-870 de 2003

⁷⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia de 11 de febrero de 2016, C.P. Roberto Augusto Serrato Valdés, número único de radicación 11001-03-24-000-2009-00457-00.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

En consecuencia, habrá de declararse la nulidad de los artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002, expedido por el Gobierno Nacional, como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

F A L L A:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los **artículos 23 y 24 del Decreto 393 de 4 de marzo de 2002**, expedido por el Gobierno Nacional, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Ejecutoriada esta providencia, archívese la actuación.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Se deja constancia de que la anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala, en la sesión del día 17 de marzo de 2022.



Número único de radicación: 11001-03-24-000-2009-00630-00.
Actor: CARLOS A. CAICEDO GARDEAZABAL

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ

NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ

CONSTANCIA: La presente providencia fue firmada electrónicamente por los integrantes de la Sección Primera en la sede electrónica para la gestión judicial SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con la ley.