

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL Sala Plena

SENTENCIA C-020 DE 2026

Referencia: expediente D-16.314

Asunto: acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 513-8 (parcial) del Decreto 624 de 1989 — Estatuto Tributario— modificado por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022.

Magistrado ponente:
Héctor Alfonso Carvajal Londoño

Bogotá, D. C., cinco (5) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de la prevista en el artículo 241.4 de la Constitución Política, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente sentencia con fundamento en los siguientes:

Síntesis de la decisión

Los demandantes consideraron que los incisos segundo y tercero del artículo 513-8 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022 desconocen (i) el principio de igualdad, (ii) el principio de equidad horizontal tributaria y (iii) la norma impone de forma encubierta un arancel por vía legislativa, en contravía de la reserva gubernamental sobre la imposición de aranceles. Lo anterior por cuanto las expresiones acusadas establecen una base gravable diferencial del impuesto saludable entre productos nacionales y productos importados o producidos en zonas francas, generando una mayor carga tributaria para estos últimos únicamente con base en el origen del producto. Afirman que dicha diferenciación, fundada en la procedencia del bien, resulta irrelevante a la luz de los fines de salud pública propios del impuesto saludable y, por ello, no existe una relación racional entre el medio utilizado por el legislador y el fin perseguido.

En ese orden, para los actores, la norma no respetaba el derecho a la igualdad y en consecuencia, el principio de equidad tributaria, por cuanto mientras el primer inciso de la norma fija la base gravable de los productos nacionales como el precio de venta del bien, la base gravable para los productos importados o

producidos en zonas francas corresponde a una fórmula más compleja que comprende: (i) el valor del producto que se tuvo en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, más (ii) el valor de los tributos aduaneros, que incluye el IVA. Agregaron que esto configuraba una vulneración de la reserva de ley marco en materia aduanera prevista en los artículos 150-19, literal c), y 189-25 de la Constitución Política, en la medida en que el legislador habría definido elementos propios del arancel.

Luego de reiterar la jurisprudencia constitucional sobre el alcance de los principios de igualdad, equidad tributaria y de la reserva de ley marco en materia de aranceles, la Corte consideró que los incisos acusados resultan acordes con la Constitución en relación con los cargos admitidos.

En efecto, la decisión del legislador de diferenciar las bases gravables no sólo encaja dentro del amplio margen de configuración, sino que resulta razonable, en razón a que importar un producto ultraprocesado es un hecho económico diverso a comprar en el país un producto similar.

En este contexto, tal y como fue señalado por varios intervinientes, la diferenciación de la base gravable que contempla el artículo 513-8 del Estatuto Tributario, se fundamenta en la naturaleza y estructura del impuesto, específicamente, en (i) la diferencia de los hechos generadores, (ii) el carácter monofásico del impuesto y (iii) el momento de su causación.

Para la Corte, las reglas de la lógica y la sana crítica indican que un importador adquiere mercancías producidas en el extranjero por un valor determinado, inferior al posterior precio de venta, con la finalidad de comercializarlas y obtener utilidades. De igual forma, la categoría de importadores de comestibles ultraprocesados no es homogénea en términos tributarios, ya que están sujetos a diversas partidas o subpartidas arancelarias, dependiendo del tipo de productos importados y de su origen.

Aunque los importadores no reciben un trato idéntico al establecido a los productores nacionales, ya que no están en una situación idéntica debido a que se trata de actividades económicas distintas, este no resulta desigual ni desfavorable. En ese sentido, resulta razonable que el legislador haya determinado una base gravable a los productos ultraprocesados objeto del ICUI diferente a los establecidos a los productos nacionales que incluyera el gravamen arancelario y el IVA. Este último, como mecanismo de equiparación de la base gravable establecida para los productos nacionales.

En relación con el cargo referido al desconocimiento de la competencia limitada del Congreso en la creación de aranceles, la Sala sostuvo que, según la jurisprudencia constitucional la reserva de ley marco —como técnica legislativa de carácter excepcional— se circunscribe únicamente a los escenarios expresamente previstos en la Constitución Política. En materia arancelaria, ello implica que su aplicación se limita a “razones de política comercial”.

En el caso concreto, la Sala encontró que la diferencia en las bases gravables no responde a razones de política comercial, sino de política fiscal, centrada en

garantizar la liquidación de un tributo de naturaleza pigouviana. En efecto, la fórmula de determinación de la base gravable no persigue (i) facilitar convenios o tratados internacionales, (ii) fomentar o proteger la producción nacional, (iii) facilitar o agilizar las operaciones de comercio exterior, (iv) promover el uso de tecnologías y medios de comunicación modernos, ni (v) adoptar procedimientos orientados a la facilitación del comercio. Por el contrario, su propósito es garantizar el pago del impuesto conforme a los principios de legalidad y certeza tributaria, dado que “la importación no se [le] puede exigir el precio de venta como base gravable”.

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Manuel José Cepeda Espinosa y Mauricio Alfredo Plazas Vega demandaron el artículo 513-8 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, modificado por el artículo 54 (parcial) de la Ley 2277 de 2022.

2. Mediante Auto del 21 de enero de 2025, la magistrada Cristina Pardo Schlesinger admitió la demanda por presunta violación de los artículos 13, 95, 150-19, 189-25, 333 y 363 de la Constitución Política¹. Además, ordenó fijar en lista el proceso, dar traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia y comunicar el inicio del proceso a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República; a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público; de Comercio, Industria y Turismo; de Salud y Protección Social, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); y al presidente del Congreso de la República, para que, si lo estimaban oportuno, presentaran por escrito las razones que justificaban la constitucionalidad de la norma sometida a control. Igualmente, invitó a diversas organizaciones y expertos² a participar en el proceso y emitir concepto sobre la materia objeto de impugnación.

3. La magistrada Cristina Pardo Schlesinger culminó su periodo constitucional el 15 de mayo de 2025. Posteriormente, el 3 de julio de 2025, el doctor Héctor Alfonso Carvajal Londoño tomó posesión del cargo de Magistrado de la Corte Constitucional. En consecuencia, a partir del 4 de julio de 2025, la sustanciación de los expedientes del despacho, incluido el presente asunto, quedó a cargo del Magistrado Héctor Alfonso Carvajal Londoño.

1. Texto de la norma demandada

4. A continuación, se transcribe la disposición acusada, subrayando el contenido demandado:

¹ El Auto del 6 de diciembre de 2024 inadmitió inicialmente la demanda y por medio de oficio de corrección de 13 de diciembre de 2024 los parcialmente la demanda en relación con la violación de los principios de solidaridad y justicia tributaria.

² Los invitados fueron el Instituto Colombiano de Derecho Tributario; la Academia Colombiana de Jurisprudencia; la Asociación Nacional de Empresarios – ANDI; el Sindicato Nacional de Trabajadores y la Industria de las Bebidas, Alimentos, Sistema Agroalimentario, Afines y similares del Colombia – SINALTRAINBEC; el Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Contables de Universidad de Medellín (CIECA); el Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana; y las Facultades de Derecho de las Universidades Nacional de Colombia, Javeriana, Externado de Colombia, EAFIT, del Rosario, de Antioquia, de los Andes, de Cartagena y de La Sabana.

“LEY 2277 DE 2022
(diciembre 13)

*“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la
igualdad
y la justicia social y se dictan otras disposiciones.”*

*ARTÍCULO 54. Adiciónese el Título X al Libro III del Estatuto
Tributario, así:*

(....)

Artículo 513-8. Base gravable del impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas. La base gravable del impuesto está constituida por el precio de venta. En el caso de donación o retiro de inventario, la base gravable es el valor comercial, de acuerdo con lo señalado en el Artículo 90 del Estatuto Tributario.

En el caso de las mercancías importadas, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen.

Tratándose de productos terminados producidos en zona franca, la base gravable será el valor de todos los costos y gastos de producción de conformidad con el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros. Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable será el valor de la factura más los tributos aduaneros.

2. La demanda

5. Los demandantes formulan cuatro cargos de inconstitucionalidad por la presunta vulneración de los artículos 13, 95, 150-19, 189-25, 333 y 363 de la Constitución Política³. En virtud de dichas violaciones, solicitan la declaración de inexecutable de los incisos demandados⁴.

6. Según su argumentación, los incisos segundo y tercero del artículo 513-8 del Estatuto Tributario establecen una base gravable diferencial del impuesto saludable entre productos nacionales y productos importados o producidos en zonas francas, generando una mayor carga tributaria para estos últimos únicamente con base en el origen del producto. Afirman que dicha

³ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 3. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 16. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

diferenciación, fundada en la procedencia del bien, resulta irrelevante a la luz de los fines de salud pública propios del impuesto saludable y, por ello, no existe una relación racional entre el medio utilizado por el legislador y el fin perseguido.⁵

7. Los demandantes explican que el artículo 513-8 demandado define la base gravable del impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas. Sostienen que, mientras el primer inciso de la norma fija la base gravable de los productos nacionales como el precio de venta del bien —que no incluye el IVA—, la base gravable para los productos importados o producidos en zonas francas corresponde a una fórmula más compleja que comprende: (i) el valor del producto que se tuvo en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, más (ii) el valor de los tributos aduaneros, que incluye el IVA⁶.

8. Para explicar por qué la segunda base gravable incluye el IVA, los demandantes citan el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 que establece que “[e]l impuesto a las ventas causado por la importación de las mercancías al Territorio Aduanero Nacional, está comprendido dentro de esta definición”⁷. Afirman que dicha inclusión del IVA constituye precisamente la diferencia entre los *tributos aduaneros* y los *derechos de aduana*.

9. En ese sentido, argumentan que, mientras el impuesto saludable a los productos nacionales se calcula únicamente sobre el valor de la venta, el de los productos importados o producidos en zonas francas se liquida sobre una base mayor que incluye el IVA. Sostienen que ello constituye un aumento de la carga tributaria derivado exclusivamente del hecho de la importación.

10. En consecuencia, afirman que los incisos demandados vulneran: (i) el principio de igualdad, (ii) el principio de equidad horizontal tributaria y (iii) el derecho a la libre competencia económica. Asimismo, sostienen que, dado que la mayor carga tributaria se genera únicamente con ocasión del origen del producto, (iv) la norma impone de forma encubierta un arancel por vía legislativa, en contravía de la reserva gubernamental sobre la imposición de aranceles⁸.

11. A continuación, se exponen los cuatro cargos de inconstitucionalidad presentados por los demandantes:

⁵ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 3 a 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁶ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 4. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁷ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 4. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

12. *La presunta vulneración del principio de igualdad:* A juicio de los demandantes, la disposición cuestionada vulnera el artículo 13 de la Constitución Política al incumplir “*el mandato de dar mismo trato a situaciones idénticas*”⁹, puesto que establece un trato diferencial entre grupos comparables que carece de justificación constitucional.

13. Los demandantes consideran que, para analizar el caso, la Corte debe aplicar un juicio de igualdad de intensidad intermedia dado que la norma acusada afecta un derecho constitucional no fundamental, como lo es la libre competencia económica¹⁰. Con base en ello, identifican tres conjuntos de grupos comparables: (i) los consumidores de productos ultraprocesados nacionales y los consumidores de productos ultraprocesados importados o producidos en zonas francas; (ii) los productores nacionales de productos ultraprocesados y los importadores o productores ubicados en zonas francas de productos de la misma naturaleza; y (iii) los productos ultraprocesados de origen nacional y los importados o elaborados en zonas francas¹¹.

14. El auto que inadmitió la demanda cuestionó la distinción de los consumidores presentada por los accionantes, y dispuso que “*aunque los ciudadanos buscan demostrar que la comparación no se está haciendo sobre el producto sujeto al gravamen sino sobre los consumidores, en realidad no es posible la determinación de dos grupos distintos de consumidores. Sostener que la comparación se da entre los consumidores de productos nacionales y los consumidores de productos importados gravados con el impuesto es un argumento que carece de certeza y claridad, toda vez que es claro que todos los consumidores de una u otra clase de productos gravados estarán sujetos al gravamen respectivo, de manera que lo comparable son los productos o los vendedores y/o productores de los mismos*”¹². En el auto admisorio, luego de la corrección del 20 de enero de 2025, se advierte que “*en el escrito de corrección, en relación con la justificación del desconocimiento del derecho a la igualdad y equidad tributaria, los demandantes modifican los grupos de comparación, y ahora presentan en su demanda, un juicio relacional entre productos nacionales e importados, así como de productores y proveedores*”¹³.

15. Para los demandantes, en cualquiera de los casos de comparación los grupos se encuentran en una situación jurídica y fáctica equivalente y, sin embargo, reciben un trato desigual. No obstante, la norma otorga a cualquiera de los grupos un trato diferenciado e injustificado frente a los fines constitucionales, al incluir el IVA en la base gravable del impuesto saludable

⁹ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 5. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes 1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

¹⁰ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 8. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes 1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

¹¹ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folios 3 a 6. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes 1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

¹² Expediente digital, archivo “Auto que inadmite la demanda”. Folio 12. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes 1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

¹³ Fundamento jurídico 9.

aplicable a los productos de origen extranjero o producidos en zonas francas, lo que genera una mayor carga tributaria.

16. Los demandantes sostienen que la diferenciación establecida carece de razonabilidad, pues ni en la redacción de la norma ni en sus antecedentes legislativos se encuentra una justificación constitucional que sustente el trato diferencial sobre la base gravable. Afirman que en ninguna de las Gacetas del Congreso que registran el trámite legislativo “se ha encontrado la justificación para la distinción”¹⁴.

17. Aducen que, ante la ausencia de argumentación sobre una finalidad constitucional reconocible, el análisis del impuesto solo puede efectuarse a la luz del propósito general del impuesto saludable. Al respecto, afirman que *“como el impuesto a los productos ultraprocesados busca proteger la salud al desincentivar el consumo de estos productos, lógicamente todos los elementos de este impuesto, incluida la definición de la base gravable y las distinciones que se adopten al definirla, también tendrían que perseguir esa finalidad”*¹⁵.

18. En consecuencia, argumentan que, para garantizar un tratamiento igualitario, los productos solo deben compartir los elementos esenciales que originan el impuesto, pues el origen de los bienes no constituye *“una característica relevante a la luz de las finalidades del impuesto saludable”*¹⁶. Dichos elementos son su contenido, su forma de preparación y su incidencia negativa en la salud. Al observar que, frente a cualquiera de los grupos, se comparten esas características, concluyen que *“la diferenciación entre productos nacionales e importados [o producidos en zonas francas], para efectos de la determinación de la base gravable, no tiene ninguna relación racional entre medios y fines, a la luz de la finalidad de protección de la salud pública. De hecho, al estimular el consumo de productos ultraprocesados nacionales, resulta contraproducente frente al propósito perseguido por la norma”*¹⁷.

19. Por lo anterior, afirman que, incluso si la Sala considerara inadecuada la alusión a la finalidad del impuesto saludable, la ausencia de justificación frente a la diferenciación aplicada sería motivo suficiente para concluir su inconstitucionalidad¹⁸.

¹⁴ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 8. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

¹⁵ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 7. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

¹⁶ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 10. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

¹⁷ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

¹⁸ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folios 12 y 13. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

20. *Presunta violación del principio de equidad horizontal tributaria*: Los demandantes sostienen que el principio de equidad tributaria, previsto en los artículos 95.5 y 363 de la Constitución Política, constituye una expresión concreta del principio de igualdad. Señalan que, conforme a la jurisprudencia constitucional, este principio se desconoce, entre otras circunstancias, “cuando el monto a pagar por un tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente [o] (...) cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que exista una justificación constitucionalmente atendible para ello”¹⁹.

21. En relación con lo anterior, afirman que los incisos demandados se definen sin atender la capacidad de pago de los contribuyentes, pues los consumidores “deben pagar tarifas distintas, sobre bases gravables distintas, respecto del mismo producto, con la única diferencia de que este es nacional o importado”²⁰. A su juicio, la diferenciación “no consulta la capacidad de pago, sino el carácter nacional o importado de los respectivos productos”²¹. Asimismo, sostienen que, en concordancia con el primer cargo sobre igualdad, la norma grava de forma disímil a sujetos y situaciones análogas sin una justificación constitucionalmente válida.

22. Para profundizar en su planteamiento, argumentan que el sujeto pasivo del impuesto a los productos ultraprocesados es el consumidor, en tanto es quien paga, al momento de adquirir los bienes, tanto el precio de venta como los impuestos adicionales. En ese sentido, consideran que el impuesto acusado “no tiene en cuenta la capacidad de pago de los consumidores, porque los dos grupos de consumidores son similares, no solo en su hábito de consumo (consumen productos ultraprocesados), sino en su capacidad de pago”²². Con base en ello, concluyen que resulta contrario al principio de equidad tributaria establecer una diferencia en la base gravable que afecte de manera más gravosa a un grupo de consumidores. Añaden que esta consideración también es predicable respecto de los productores, pues “un importador no tiene, per se, una mayor capacidad de pago que un productor nacional”²³, lo que implica que la norma vulnera el principio de equidad tributaria frente a ambos.

23. Adicionalmente, insisten en que la vulneración del principio resulta evidente “no solamente porque la base gravable es disímil, sino porque, tras

¹⁹ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 10. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

²⁰ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 11. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

²¹ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 11. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

²² Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 14. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

²³ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 14. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

una revisión exhaustiva de los antecedentes legislativos, no se encuentra que concorra una justificación constitucionalmente atendible para ello”²⁴.

24. En consecuencia, sostienen que no es posible considerar que la diferenciación observada se encuentre amparada por el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, pues dicho margen “debe respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, así como los principios del sistema tributario, a saber, la legalidad, equidad, eficiencia y progresividad de las leyes tributarias”²⁵.

25. *Presunta vulneración a la libre competencia económica:* Según la demanda, “la norma demandada restringe la libre competencia económica, al imponer a los consumidores de los productos ultraprocesados importados, una base gravable mayor y, por lo tanto, una tarifa más alta que a los consumidores de los productos ultraprocesados nacionales”²⁶.

26. Los demandantes afirman que, según la jurisprudencia, la libertad de competencia económica comprende por lo menos tres prerrogativas: (i) la posibilidad de concurrir al mercado, (ii) la libertad de ofrecer las condiciones y ventajas comerciales que se estimen oportunas, y (iii) la posibilidad de contratar con cualquier consumidor o usuario. En este orden de ideas, sostienen que esta libertad también constituye una garantía para los consumidores, quienes, en virtud de ella, pueden contratar con quien ofrezca las mejores condiciones dentro del marco de la ley y se benefician de la pluralidad de oferentes en términos de precio y calidad de los bienes y servicios, entre otros²⁷.

27. Argumentan que la distinción en la base gravable del impuesto a los productos procesados desconoce “(i) la garantía de concurrir al mercado en un marco de igualdad de condiciones, (ii) la posibilidad de los consumidores de contratar con quien ofrezca las mejores condiciones y (iii) la prohibición de barreras injustificadas a la concurrencia en el mercado nacional.”²⁸ Esto, en vista de que no es posible contar con una igualdad de condiciones al concurrir al mercado cuando se establece para los productos importados o producidos en zonas francas una base gravable superior a la de los productos nacionales; se desconoce la garantía de contratar con quien ofrezca mejores condiciones, cuando los consumidores deben pagar un mayor impuesto por los productos importados solo por su condición de importados; y se impone una barrera de

²⁴ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 15. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

²⁵ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 16. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

²⁶ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

²⁷ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 20. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

²⁸ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 21. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos/Expedientes_1761103971974

acceso al mercado sin justificación válida al imponer una distinción de las bases gravables que ocasiona una mayor carga tributaria sobre un producto²⁹.

28. *Imposición encubierta de un arancel por vía legislativa, en contra de la reserva gubernamental en la imposición de aranceles:* Según los demandantes, debido a que el impuesto genera una mayor carga tributaria solo con ocasión de que los bienes sean importados, este realmente está creando un arancel encubierto por vía legislativa, desconociendo “el reparto de competencias entre el Congreso y el Gobierno en esta materia”³⁰.

29. Sostienen que, bajo el entendido de que los aranceles son “un impuesto indirecto sobre las importaciones que tiende a desplazarse a los consumidores en el mercado doméstico”³¹, el aumento en la base gravable de los productos importados o producidos en zonas francas, ocasionado por la inclusión del IVA, deriva en un incremento de la tarifa que conlleva a un mayor pago solo por el hecho de la importación. En ese sentido, en la práctica, el aumento del impuesto que deben soportar los importadores y los productores de zonas francas equivale a un arancel³².

30. A juicio de los demandantes, a pesar de que imponer aranceles no está prohibido, “el artículo 150-19 exige que los aranceles los fije el Gobierno Nacional, de acuerdo con el marco legislativo expedido por el Congreso, y por razones de política comercial”³³. En ese sentido, consideran que la fijación de un arancel por medio del artículo demandado constituye una vulneración de los artículos 150-19 y 189-25 de la Constitución Política, en tanto su establecimiento es “inmodificable por el Gobierno Nacional, ya que quedó establecido directamente en la norma legal. De tal forma, se desconoce el reparto de competencias entre el legislador y la Rama Ejecutiva que, según la Constitución, debe mantener la facultad de modificar los aranceles por razones de política comercial”³⁴.

31. Los demandantes afirman, en específico, que el Congreso desconoció la técnica de las leyes marco, que lo obliga a limitarse a “dictar orientaciones generales con el fin de que el Gobierno pueda regular la materia de manera ágil

²⁹ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 20. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³⁰ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 15. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³¹ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 21. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³² Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 22. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³³ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 23. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³⁴ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 24. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

y oportuna”³⁵. Pues, según la jurisprudencia, su competencia “debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar —no regular originariamente, dado que el presupuesto de la facultad de ‘modificación’ es su previo establecimiento legal—”³⁶.

3. Intervenciones y conceptos:

32. La Corte recibió, en el tiempo de fijación en lista, una (1) intervención conjunta entre el Ministerio de Hacienda y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), tres (3) conceptos por parte de las organizaciones y entidades invitadas a intervenir en el proceso, y siete (7) intervenciones ciudadanas. A continuación, se presenta un resumen conjunto de ellas:

| Autoridad, organización o ciudadano.³⁷ | Resuelve sugerido: |
|---|---|
| Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. | Exequibilidad |
| Academia Colombiana de jurisprudencia. | Inexequibilidad |
| Instituto Colombiano de Derecho Tributario. | Exequibilidad |
| Universidad del Rosario | Inexequibilidad o exequibilidad condicionada |
| María Catalina Plazas Molina | Inexequibilidad |
| Joan Sebastián Gallo Mora | Inexequibilidad o exequibilidad condicionada. |
| Juan Sebastián Araoz Cajiao | Inexequibilidad o exequibilidad condicionada |
| Javier Blel Bitar | Inexequibilidad o exequibilidad condicionada. |
| Ana María Barbosa Rodríguez | Inexequibilidad o exequibilidad condicionada. |
| Gabriel Ibarra Pardo | Inexequibilidad |
| Leonardo Cote y Carolina Rozo | Inexequibilidad o exequibilidad condicionada |

3.1. Argumentos en favor de la exequibilidad:

³⁵ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 13. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³⁶ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 24. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³⁷ En el proceso también presentaron concepto la Universidad Externado de Colombia y la Universidad de Antioquia. No obstante, como sus intervenciones fueron recibidas con posterioridad al vencimiento del término de fijación en lista, no se encuentran resumidas en este acápite de la sentencia.

33. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, junto con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales³⁸ y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario³⁹, solicitan que se declare la exequibilidad de la norma demandada.

34. Para las autoridades, la demanda no cumple con la carga argumentativa suficiente para ser estudiada por la Corte, pues no satisface los criterios exigidos por la jurisprudencia. Afirman que “los grupos señalados por los demandantes no son comparables”⁴⁰, y que no existe un trato diferenciado en la base gravable, ya que el impuesto cuestionado busca “equilibrar las cargas tributarias entre productores nacionales e importadores pues para los segundos siempre será inferior al precio de venta”⁴¹.

35. Exponen que la diferencia en las bases gravables del impuesto obedece a los elementos básicos del tributo, tales como el momento de causación, el hecho generador o su condición monofásica. Dado que la importación y la producción constituyen actividades distintas, y que para los importadores el impuesto se causa en un momento en el que no es posible conocer su valor comercial, el impuesto, al ser de carácter interno, debe ajustarse en frontera para evitar la competencia desleal entre productos nacionales y extranjeros. Por ello, según las autoridades, la disposición no constituye un incentivo a los productos nacionales, sino únicamente un instrumento para internalizar las externalidades negativas en la salud derivadas del consumo de productos ultraprocesados.

36. En esos términos, sostienen que la demanda carece de certeza, suficiencia y especificidad, pues el reproche formulado no se desprende de la norma, sino de la deducción realizada por los accionantes. Afirman que se infiere un trato hipotéticamente desfavorable entre las bases gravables de productos nacionales e importados “sin que la lógica comercial así lo sugiera y desconociendo que las bases gravables diferenciadas obedecen a las distintas transacciones que se presentan y existen en otros tributos”⁴². Insisten en que la inclusión de los tributos aduaneros “equilibra la carga entre la base gravable del productor nacional (i.e. el precio de venta) y el producto importado que consiste en el valor declarado adicionando los tributos aduaneros”⁴³, pues el

³⁸ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 28. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

³⁹ La intervención deja constancia que los doctores Mauricio Plazas Vega, María Catalina Plazas Molina, Angélica Peña Preciado, Juan de Dios Bravo González y César Camilo Cermeño, miembros del Consejo Directivo de este Instituto, ante un posible conflicto de intereses, se declararon impedidos para participar en la discusión y aprobación de este concepto, con lo cual no participaron en la reunión.

⁴⁰ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴¹ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974 en ese punto afirma que al legislador no le es exigible trazar “exactitud sino una aproximación para gravar adecuada y equitativamente cuando fija los elementos del tributo”.

⁴² Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 7. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴³ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 8. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

valor declarado en la importación suele ser inferior al precio de comercialización de un bien producido dentro del territorio aduanero.

37. Para las autoridades: (i) los demandantes no presentan sujetos en condiciones similares; (ii) la distinción en la base gravable no constituye un criterio de comparación suficiente para alegar un trato diferenciado relevante a la luz de la finalidad de la norma y de los principios de igualdad y equidad; y (iii) la demanda omite que una norma tributaria no puede anular una norma propia del régimen de aduanas, dado que los tributos aduaneros se encuentran contenidos en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019⁴⁴. Además, el impuesto sí cuenta con una justificación legítima, al pretender “internalizar las externalidades negativas a la salud de los productos ultraprocesados comestibles”⁴⁵.

38. En consecuencia, sugieren a la Corte declararse inhibida, “porque: (i) los grupos propuestos no son comparables; (ii) la diferencia entre los grupos no supone un trato desfavorable; y (iii) la diferencia en las bases gravables persigue una finalidad legítima que consiste en equilibrar las cargas tributarias”⁴⁶.

39. No obstante, consideran que, si la Corte estima que los cargos si cumplen con las exigencias para ser estudiados de fondo, la disposición acusada debe ser declarada exequible. Para dar claridad sobre el tributo, reiteran que la base gravable diferenciada pretende equilibrar las cargas entre el valor comercial nacional y el valor reportado en aduanas⁴⁷. Argumentan que, mientras para los productores el hecho generador del impuesto es la venta y, por tanto, la base gravable corresponde al precio de venta reflejado en la factura, para los importadores el hecho generador es la importación, lo que implica que la base gravable sea el valor internacional del bien más el costo de ingresarlo al territorio nacional: “Es decir, el valor declarado más tributos aduaneros (aranceles e impuesto sobre las ventas -IVA), que será inferior al precio de venta y por tanto la base del ICUI es inferior”⁴⁸.

40. Enfatizan que al legislador no le es exigible determinar las bases con criterios de exactitud, sino de aproximación, que le permitan “gravar adecuada y equitativamente la capacidad contributiva”⁴⁹. Citan la sentencia C-252 de

⁴⁴ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 10. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴⁵ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 8. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴⁶ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴⁷ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴⁸ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 13. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁴⁹ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 13. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

1997 para afirmar que “la Constitución no exige que la estimación de la capacidad económica de los contribuyentes siempre se determine a través de indicadores directos de renta o de patrimonio. (...) [los legisladores pueden] acudir a parámetros indirectos de medición del bienestar económico del contribuyente que pese a ello puedan ser validados socialmente como indicadores de riqueza”⁵⁰. Conforme a lo anterior, afirman que la diferenciación de la base gravable entre importadores y productores de productos comestibles ultraprocesados es constitucionalmente válida, pues las bases gravables no pueden ser idénticas, dado que “[en] la importación no se puede exigir el precio de venta como base gravable”.

41. Sostienen que esta situación se observa en otros tributos, como el impuesto al valor agregado de los productos importados, en los que es necesario distinguir entre las ventas y las importaciones, dos supuestos de hecho incomparables. Afirman que “para evitar una competencia desleal entre productos nacionales y extranjeros, el impuesto saludable se ajusta en frontera”. Explican que este cobro busca garantizar que los productos importados no eludan su obligación tributaria, ya que, de cobrarse de otra manera, podría afectarse gravemente la competencia, en vista de que en la importación no hay venta y el importador, al vender, no genera nuevamente el impuesto saludable⁵¹.

42. Aclaran que la expresión *adicionados con el valor de este gravamen* debe entenderse como tributos aduaneros, es decir, la “sumatoria del valor en aduana; los derechos de aduana; otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación; y el impuesto sobre las ventas -IVA”⁵². Esta determinación permite que el producto internacional compita con el producto nacional, cuyo impuesto se causa sobre el precio de venta. A su juicio, “guarda total coherencia que la base gravable para productos importados corresponda al valor declarado adicionando los tributos aduaneros que ya se encuentran determinados al momento de la importación”⁵³.

43. En ese sentido, afirman que pretender que el impuesto saludable se aplique a importadores y productores sobre una misma base gravable carece de sentido, pues ello “no guardaría coherencia con el carácter monofásico del ICUI y el momento de su causación, lo cual se reflejaría en la incapacidad de liquidar y pagar el tributo desconociendo de esta manera la finalidad de la norma que es internalizar las externalidades negativas que genera en la salud el consumo de

⁵⁰ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 14. Citando la Sentencia C-252 de 1997. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes_1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

⁵¹ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 18. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes_1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

⁵² Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 16. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes_1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

⁵³ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 18. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos>
[Expedientes_1761103971974](https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datos)

productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas”⁵⁴.

44. Destacan que la naturaleza extrafiscal del impuesto implica que, sin importar el origen del bien, su finalidad se centre en encarecer el consumo de productos con características indeseadas que generan impactos nocivos en la salud pública. En ese sentido, las bases gravables diferenciales: (i) persiguen un fin constitucional reconocido; (ii) permiten alcanzar los fines deseados; (iii) son necesarias; y (iv) son proporcionales en sentido estricto, sin afectar el núcleo esencial de ningún derecho.

45. Agregan que la apreciación según la cual la medida incentiva los bienes nacionales es subjetiva, pues, al aplicarse tarifas iguales y existir diferencias de costos entre la importación y la producción, es posible que los bienes importados resulten más baratos. Además, sostienen que no puede confundirse la condición pigouviana del tributo con una afectación al derecho a la libre competencia, ya que, por su naturaleza, estos impuestos, aunque desincentivan ciertos mercados, buscan ante todo que el mercado funcione internalizando las externalidades negativas que produce.

46. Adicionalmente, las autoridades argumentan que la demanda parte del supuesto erróneo de considerar la diferencia en las bases gravables como un arancel. Explican que en ningún momento el Congreso interviene en materias de política comercial reservadas al Presidente, pues las disposiciones demandadas únicamente definen las bases del impuesto para permitir su recaudo en el momento de la nacionalización. Sostienen que “dadas las características propias de un arancel —como su naturaleza proteccionista y su finalidad de regular el comercio internacional— la disposición no está creando un arancel de manera indirecta”⁵⁵.

47. Explican que “la fórmula para liquidar la base gravable es la misma con la que se liquida cualquier producto importado a Colombia, es decir; la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen”⁵⁶. Sostienen que asimilar un tributo aduanero a un arancel implicaría admitir que el Presidente de la República podría, mediante decreto, modificar la tarifa de impuestos como el IVA, lo cual vulneraría la reserva de ley en materia tributaria.

48. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario comparte la postura del Gobierno. Considera que la distinción presentada en la demanda sobre la existencia de esos dos grupos “no es realista, porque importar o vender este tipo de productos no genera un estatus bajo el cual deba aplicarse un tratamiento

⁵⁴ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 19. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁵⁵ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 25. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁵⁶ Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 26. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

fiscal”⁵⁷. Señala que “importar un producto ultraprocesado es un hecho económico diferente a comprar en el país un producto similar”⁵⁸, pues al gravar la importación se grava la entrada al país de un bien fabricado en otro, que usualmente presenta condiciones de producción distintas a las del lugar de destino.

49. Para el Instituto, los tratamientos fiscales disímiles presentados en la demanda no son inequitativos ni desproporcionados, “porque obedecen a la libertad de configuración en materia fiscal que detenta en Colombia el poder legislativo, sin que se perciba capricho, irracionalidad o desproporción”⁵⁹. En ese sentido, las diferencias entre bienes según su origen no se derivan únicamente de la base gravable, sino también de factores como la calidad o los procesos de fabricación.

50. En relación con el cargo de inequidad tributaria, afirma que, al fijarse un impuesto con ocasión de la realización de una determinada actividad económica, no puede esperarse que su monto dependa de la capacidad económica del sujeto que la ejecuta. Así, “no se tiene porqué descalificar la tarifa de los importados por comparación con la tarifa de los vendidos en Colombia, porque son hechos económicos diferentes, para cada uno de los cuales el legislador tiene libertad de configuración”⁶⁰.

51. Sostiene que la fijación del impuesto no obedece, en ningún escenario, a razones comerciales, pues, tal como lo ha entendido la jurisprudencia, el impuesto a los productos ultraprocesados responde exclusivamente a la necesidad de proteger la salud pública⁶¹. En consecuencia, al tratarse de dos actividades distintas, no es posible reprochar un trato desigual ni asumir que dicha diferencia obedezca a razones de política comercial. En todo caso, “Ninguna diferencia se crea entre los sujetos pasivos, que en un caso son los importadores y en el caso de los nacionales, los compradores. Los sujetos pasivos de cada impuesto son tratados de igual forma”⁶².

⁵⁷ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 7. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁵⁸ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 8. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁵⁹ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 9. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁶⁰ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 10. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁶¹ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 10. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁶² Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 11. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

52. Por último, respecto de la afirmación de que la base gravable del impuesto a los importadores podría asimilarse a un arancel, sostiene que no es posible aceptar tal premisa. Aclara que “una cosa es que dos impuestos puedan tener efectos similares en ciertos aspectos, pero eso no hace que un impuesto se transmute en otro”⁶³. En ese sentido, aunque el impuesto a la salud implique un pago en la importación de un bien que pueda generar un efecto semejante al de un arancel, ello no lo convierte en tal, pues los aranceles, a diferencia del impuesto a la salud, responden a razones de política comercial.

3.2. Argumentos en favor de la inexecutable o executable condicionada.

53. La Academia Colombiana de Jurisprudencia⁶⁴, y los ciudadanos María Catalina Plazas y Gabriel Ibarra solicitan la declaración de inexecutable de las disposiciones demandadas. Por su parte, la Universidad del Rosario⁶⁵, y los ciudadanos Joan Sebastián Gallo, Juan Sebastián Araoz, Javier Blel, Ana María Barbosa, Leonardo Cote y Carolina Roza solicitan la inexecutable y en subsidiariedad la declaratoria de executable condicionada, en el entendido de que el término *tributos aduaneros* se refiere exclusivamente a los *derechos de aduana*, o que dicho concepto no incluye el valor del impuesto sobre las ventas (IVA) dentro de su determinación.

54. Para ambos grupos de intervinientes, los incisos segundo y tercero del artículo 54 de la Ley 2277 de 2022 vulneran los principios de igualdad, equidad horizontal y libre competencia, en la medida en que incluyen el valor del impuesto sobre las ventas (IVA) dentro de la base gravable del impuesto aplicable a productos importados o producidos en zonas francas.

55. El grupo que únicamente propone la inexecutable de la medida sostiene que debido a que el ICUI “es un impuesto pigouviano que no persigue el recaudo, no resulta lógico, razonable ni jurídico que exista un tratamiento diferencial en la base gravable entre los productos comestibles ultraprocesados nacionales y los importados o producidos en zona franca, toda vez que estos tienen un efecto nocivo en la salud, sin importar su origen”⁶⁶. Argumentan que no “puede afirmarse que los productos ultraprocesados importados sean más nocivos que los productos ultraprocesados fabricados en Colombia, razón por la cual un trato diferencial en la base gravable de los primeros, versus la de los segundos, no tiene ningún sentido ni fundamento”⁶⁷.

⁶³ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 11. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁶⁴ Expediente digital, archivo “Concepto – Academia Colombiana de Jurisprudencia”. Folio 7. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁶⁵ Por medio de su Catedrático Oswaldo Andrés González Barrera.

⁶⁶ Expediente digital, archivo “Concepto – Academia Colombiana de Jurisprudencia”. Folios 8. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99158>.

⁶⁷ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folios 3. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99524>.

56. Además, afirman que la norma vulnera el derecho a la libre competencia económica en tanto “los productos importados o producidos en zona franca no se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los productos nacionales”⁶⁸. A su juicio, la norma “no sólo beneficia de manera arbitraria a los bienes producidos en el territorio aduanero nacional, frente a aquellos elaborados en el extranjero, sino que también coloca en una situación de desventaja a aquellos productores locales que han decidido establecerse en un zona francas”⁶⁹.

57. Sobre el cuarto cargo, ninguno de los intervinientes en favor de la inexecutable parece apoyar que la norma acusada desconoce la reserva en materia aduanera. Para la Academia Colombiana de Jurisprudencia “el cargo podría no prosperar, por tratarse de una afirmación que puede tildarse de algo subjetiva, toda vez que, a lo sumo, es válido sostener que comporta los mismos efectos económicos como si fuera un arancel”⁷⁰. Asimismo, ninguno de los ciudadanos interviene en defensa de ese reproche.

58. No obstante, los ciudadanos que buscan exclusivamente la inexecutable sostienen que la norma afecta el Principio de Trato Nacional contenido en el artículo III del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) debido a que este “prohíbe que las medidas, normas e impuestos de carácter interno, se apliquen de manera discriminatoria, en favor de los productos nacionales y en contra de los importados”⁷¹. Insisten en que este principio es “una manifestación de los principios constitucionales de igualdad, no discriminación y libre competencia y, en consecuencia, su violación implica una transgresión directa a los preceptos constitucionales mencionados”⁷². Asimismo, argumentan que la norma tiene la potencialidad de vulnerar el principio de neutralidad competitiva presentado por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE, en tanto otorga “ventajas competitivas a un actor de mercado en detrimento de los demás”⁷³.

59. Por otro lado, los intervinientes que proponen la inexecutable, y en subsidiariedad la inexecutable condicionada, señalan que el artículo 513-8 establece “un trato diferenciado entre dos situaciones fácticas similares, como lo son los hechos generadores del impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas”⁷⁴. A su juicio, dicho trato “no cumple ninguna

⁶⁸ Expediente digital, archivo “Concepto – Academia Colombiana de Jurisprudencia”. Folios 9. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99158>.

⁶⁹ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folios 7. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99524>.

⁷⁰ Expediente digital, archivo “Concepto – Academia Colombiana de Jurisprudencia”. Folio 10. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99158>.

⁷¹ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folios 5. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99524>.

⁷² Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folios 5. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99522>.

⁷³ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folios 10. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99524>.

⁷⁴ Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

finalidad que tenga justificación constitucional, pues en ninguna disposición constitucional se ampara que el impuesto del IVA calculado en una operación sirva como base gravable de otro tributo en la misma operación”⁷⁵.

60. Una de las intervinientes sostiene que, al definir la base gravable de los productos ultraprocesados importados, el legislador “adoptó la misma redacción establecida para la base gravable del impuesto sobre las ventas contenida en el artículo 459 del Estatuto Tributario”⁷⁶, sustituyendo la expresión *derechos de aduana* por *tributos aduaneros*. A su juicio, este ajuste implicó la inclusión del IVA dentro de la base gravable de los productos importados, a diferencia de lo que ocurre con los productos nacionales, cuya base gravable lo excluye. Así, aunque reconoce la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria, advierte que las diferencias creadas deben “estar soportada en criterios razonables que hagan efectivos los derechos constitucionales, no que los alteren y eliminen”⁷⁷, razón por la cual estima que los incisos demandados desconocen el principio de igualdad y el deber del legislador de actuar conforme a los valores y principios constitucionales.

61. En la misma línea, otros intervinientes insisten en que al reemplazar *derechos de aduana* por *tributos aduaneros* se incurrió en el error de incluir el valor del IVA dentro de la base gravable. De ello concluyen que, cuando la norma utiliza la expresión “se adiciona el valor de este gravamen”, esta debe entenderse referida únicamente a los derechos de aduana, pues “una consideración contraria significaría aceptar la estructuración de un impuesto pigouviano sobre el impuesto sobre las ventas, impuesto que de ninguna manera genera la externalidad que la norma pretende corregir”⁷⁸.

62. La Universidad del Rosario añade que, el efecto práctico de las normas demandadas es “posibilitar que se infle la base gravable con un valor que no corresponde con un hecho económico revelador de capacidad contributiva”⁷⁹. Considera que someter el consumo de productos ultraprocesados a cargas tributarias adicionales por el solo hecho de ser importados “no genera ningún efecto en la prevención de problemas de salud pública” y no supera el análisis de proporcionalidad requerido⁸⁰.

⁷⁵ Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 6. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁷⁶ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folios 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁷⁷ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 9. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁷⁸ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 17. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99412>.

⁷⁹ Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 6. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸⁰ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 9. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

63. Asimismo, explica que, aunque en el IVA la inclusión del valor del arancel en la base gravable de las importaciones se justifica porque se grava la introducción del bien al territorio aduanero nacional; en los impuestos al consumo de modelo monofásico —como el impuesto discutido— “el diseño correcto de los mismos implicó la adopción de normas que excluyeran expresamente el IVA del cálculo de su base gravable”⁸¹. Al respecto, cita los artículos 512-2, 512-3, 512-4 y 512-19 del Estatuto Tributario a modo de ejemplo, como normas en las que el legislador incluyó expresamente la exclusión del IVA. Aduce que la ausencia de esta cláusula configura una omisión legislativa relativa⁸².

64. En cuanto a la libertad de competencia, los intervinientes comparten la apreciación de los demandantes. Sostienen que la distinción tributaria “puede generar desincentivos en la oferta”⁸³ y colocar a los productos importados o producidos en zonas francas “en posición de total desventaja respecto de los productos producidos en Colombia”⁸⁴. Algunos añaden que esta situación genera un “sobrecosto social”, cuyo efecto en cascada resulta particularmente regresivo para los consumidores de menores ingresos⁸⁵.

65. Por otra parte, los intervinientes que comparten la presunta vulneración de la reserva de ley marco exponen que en pasadas oportunidades “la Corte ha declarado inconstitucional una norma que intentó fijar un arancel específico, argumentando que el Congreso excedió su autoridad al no limitarse a establecer criterios generales, lo que impidió al Ejecutivo adaptarse a las dinámicas del mercado y violó la distribución de competencias establecida por la Constitución”⁸⁶. Sostienen que en esta oportunidad la norma demandada genera una situación similar, que solo puede resolverse al ajustar el término de *tributos aduaneros* por el de *derechos de aduana*. Insisten en que, “las razones del mayor Impuesto, al no atender a finalidades fiscales o extrafiscales deben

⁸¹ Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 8. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸² Según la Universidad, (i) existen disposiciones claras señaladas en la demanda; (ii) dichas normas excluyen de sus consecuencias jurídicas la exclusión o no inclusión del IVA en el cálculo del impuesto de consumo monofásico, siendo ello esencial para armonizar el tributo con los principios de equidad y progresividad; (iii) la omisión carece de una justificación razonable o suficiente, de modo que parece derivarse de “una confusión en la redacción entre la base gravable de un impuesto plurifásico, el IVA en la importación de mercancías, y un impuesto monofásico, el impuesto a los alimentos ultraprocesados” ; (iv) la omisión genera una desigualdad negativa que afecta a los productos ultraprocesados de origen importado frente a los nacionales, “y también frente a los demás impuestos de consumo monofásico de carácter nacional” ; y (v) constituye un verdadero incumplimiento del deber de respeto a los límites constitucionales del margen de configuración legislativa en materia tributaria. Por ello, considera que la Corte debe realizar de oficio una evaluación de omisión legislativa relativa. Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 9. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸³ Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸⁴ Expediente digital, archivo “Intervención – Universidad del Rosario”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸⁵ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 9. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸⁶ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 15. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

corresponder entonces a razones de política comercial que no fueron reveladas ni discutidas en el trámite legislativo de la Ley 2277 de 2022”⁸⁷.

66. Finalmente, una interviniente que promueve como opción la exequibilidad condicionada comparte la posición de que la medida desconoce el principio de trato nacional previsto en el artículo III del GATT. A su juicio, el impuesto saludable otorga un trato más gravoso a los productos de origen extranjero y a aquellos producidos en zonas francas, en comparación con los productos nacionales⁸⁸.

67. Este último conjunto de intervinientes a pesar de sostener como primera solución la inexecutable, proponen optar por una exequibilidad condicionada que comprenda el concepto *de tributos aduaneros* como *derechos de aduana*. Señalan que, si el legislador empleara este último término, “la base gravable del impuesto a alimentos ultra procesados sería considerada igual tanto para productos nacionales como para productos importados (o provenientes de zona franca)”⁸⁹. A su juicio, el legislador, al utilizar este término “asignó de manera desmedida una carga tributaria superior a los importadores y de suyo a los consumidores de productos importados.”⁹⁰

4. Concepto de la Procuraduría General de la Nación

68. Mediante concepto de 15 de septiembre de 2025, la Procuraduría General de la Nación solicita a la Corte declarar la exequibilidad condicionada del artículo 54 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, “en el entendido que las expresiones ‘será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen’ y ‘la base gravable será el valor de la factura más los tributos aduaneros’ hacen referencia a los derechos de aduana, es decir, con exclusión del IVA”⁹¹. Para llegar a esta conclusión, propone a la Corte resolver los siguientes problemas jurídicos:

“¿El artículo 513-8 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria y, por contera, el derecho a la libre competencia (artículos 13, 95.9, 333 y 363 de la Constitución Política), al establecer de forma diferenciada la base gravable del ICUI para productos nacionales, de un lado, y para mercancías importadas o productos terminados producidos en zona franca, del otro, incluyendo para el segundo grupo los tributos aduaneros y, por esta vía, el IVA?”

⁸⁷ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 17. Disponible en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=99414>.

⁸⁸ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁸⁹ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹⁰ Expediente digital, archivo “Intervención ciudadana”. Folio 6. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹¹ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 21. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¿El artículo 513-8 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, que regula la base gravable del ICUI, instituye de forma encubierta un arancel que desconoce la competencia gubernamental en la materia (artículos 150.19 y 189.25 de la Carta Política)?”⁹²

69. De modo preliminar, revisa la jurisprudencia relacionada con: (i) la libertad de configuración y los principios de igualdad y equidad tributaria; (ii) el derecho a la libre competencia; (iii) la reserva de ley marco en materia aduanera; y (iv) el alcance de los impuestos saludables adoptados mediante la Ley 2277 de 2022. Con base en ello, plantea una solución a los problemas jurídicos.

70. En relación con la libertad de configuración del legislador y los principios de igualdad y equidad tributaria, sostiene que, según los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política, el legislador tiene un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria, del cual se deriva la facultad de crear, modificar, aumentar, disminuir o suprimir impuestos, establecer los elementos que los integran (sujetos, hecho y base gravable, tarifas, etc.), o conceder beneficios y deducciones fiscales. No obstante, reconoce que dicho margen encuentra límites en los principios de igualdad y equidad tributaria contemplados en los artículos 13, 95.5 y 363 de la Carta Política.

71. Sostiene que el principio de igualdad comprende: (i) el deber de dar un tratamiento análogo a sujetos en condiciones similares, (ii) la posibilidad de establecer un trato jurídico diverso a situaciones con condiciones fácticas disímiles, y (iii) la obligación de garantizar la eficacia de los derechos de las personas o grupos tradicionalmente discriminados o en situación de debilidad manifiesta. Asimismo, afirma que el principio de equidad exige al legislador, al determinar los tributos, considerar la capacidad económica de los sujetos obligados y, por ende, tener en cuenta la situación del contribuyente y su capacidad de pago conforme a los criterios de equidad horizontal y vertical.

72. En ese sentido, considera que el legislador debe “diseñar normas fiscales que consideren tanto la capacidad económica, como las condiciones particulares de los individuos, de manera que la carga tributaria se imponga de forma proporcional y equitativa”⁹³. Esto con el fin de cumplir el principio de reciprocidad, que busca equilibrar las cargas públicas y armonizar el Estado Social de Derecho.

73. El Procurador explica que la equidad tributaria constituye una dimensión específica del principio de igualdad. Por ello, su materialización se refiere a “la necesidad de ponderar *la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya*

⁹² Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folios 4 y 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹³ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 6. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-183 de 1998. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

cargas excesivas o beneficios exagerados e incorpora los conceptos de capacidad económica del individuo, con el fin de alcanzar la igualdad, la cual se traduce en última instancia en justicia tributaria”⁹⁴.

74. En consecuencia, señala que la regla general en materia fiscal es la uniformidad. Sin embargo, pueden existir tratos diferenciados siempre que exista una justificación válida desde el punto de vista constitucional. Afirma que se vulnera el principio de equidad cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones análogas sin una justificación constitucional o cuando el legislador adopta tratamientos jurídicos irrazonables, basados en criterios inequitativos o infundados.

75. Por ello, considera que, para analizar la posible vulneración de este principio, la Corte debe aplicar un test leve de racionalidad, centrado en verificar si la actividad legislativa en materia tributaria se ejerce dentro del marco de la razonabilidad y si los tratos diferenciados no derivan de decisiones arbitrarias o caprichosas. Precisa que la intensidad del test debe determinarse conforme a las circunstancias del caso.

76. En ese sentido, sostiene que el test debe ser de mayor exigencia cuando: (i) exista un indicio de arbitrariedad que afecte la libre competencia, (ii) se trate de medidas de acción afirmativa, (iii) la medida resulte potencialmente discriminatoria, (iv) se vean comprometidos derechos fundamentales o (v) se afecte el goce de un derecho no fundamental⁹⁵.

77. En cuanto al derecho a la libre competencia, afirma que su núcleo esencial comprende “(i) el derecho de los empresarios que se hallen en una misma posición a no recibir un tratamiento discriminatorio; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse de él; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa, como sus métodos de gestión; (iv) la libre iniciativa privada; (v) el derecho a crear establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos de ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable”.⁹⁶ Conforme a ello, indica que el derecho consiste en la posibilidad de acceder al mercado sin barreras injustificadas.

78. Sin embargo, reconoce que no se trata de un derecho ilimitado, pues el amplio margen de configuración en materia tributaria permite al legislador restringir su ejercicio. En ese caso, las limitaciones deben: “(i) adoptarse mediante una disposición de rango legal; (ii) respetar el núcleo esencial de la

⁹⁴ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 6 y 7. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-734 de 2002. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹⁵ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 6 y 7. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-435 de 2023. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹⁶ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 6 y 7. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-435 de 2023 en relación con la sentencia C-059 de 2021. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

libertad involucrada, (iii) estar adecuadamente justificada; (iv) obedecer al principio de solidaridad o a alguna de las finalidades expresamente señaladas en la Constitución, y (v) responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad”⁹⁷.

79. Frente a la reserva de ley marco en materia aduanera, explica que se trata de una técnica normativa que implica la colaboración entre el Legislativo y el Ejecutivo para regular una materia. Las leyes deben fijar objetivos y criterios orientadores, mientras que, los reglamentos deben enfocarse en desarrollar el contenido normativo en detalle. Precisa que, conforme a los artículos 150.19 y 189.25 de la Constitución, la reserva de ley marco se aplica a asuntos como: “(i) el crédito público, (ii) el comercio exterior, (iii) el régimen de cambio internacional, (iv) el régimen de aduanas, (...) [y] (v) las actividades financiera, bursátil y aseguradora”⁹⁸.

80. Reconoce que, en esos ámbitos, al Congreso le corresponde dictar normas generales y señalar objetivos y criterios, mientras que al Ejecutivo le compete “*modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas*”⁹⁹. Señala que, según la jurisprudencia, las leyes marco en materia aduanera deben expedirse sólo por razones de política comercial, no con fines fiscales o de recaudo. Por ello, el artículo 150.19 impide que mediante decretos que desarrollan leyes marco se busquen objetivos fiscales, ya que, si se busca “de manera primera y principal un objetivo fiscal o de recaudo de ingresos para el Estado, ello sólo se podrá hacer por ley y en ejercicio de la competencia tributaria del Congreso”¹⁰⁰.

81. Así, explica que para determinar si el Congreso se excede en sus competencias en materias con reserva de ley marco, la Corte debe verificar: (i) si la temática se encuentra efectivamente bajo esa reserva, y (ii) si la disposición no puede clasificarse como general, por regular de manera detallada un tema especializado o dinámico¹⁰¹. Añade que la diferencia de competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo no surge del tipo de materia regulada, sino del momento en que cada autoridad interviene y del nivel de generalidad o especificidad de su actuación.

⁹⁷ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 9. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-435 de 2023. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹⁸ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 9. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

⁹⁹ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 9. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-026 de 2020. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰⁰ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 10. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-026 de 2020, reiterando lo dispuesto en la C-438 de 2011. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰¹ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 10. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-438 de 2011. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

82. Finalmente, respecto al alcance de los impuestos saludables, el Procurador explica que estos comprenden dos tributos: el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas (artículos 513-1 a 513-5 del ET) y el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados con alto contenido de azúcares, sodio o grasas (artículos 513-6 a 513-10).

83. Cita la Sentencia C-435 de 2023, en la que la Corte indica que dichos tributos corresponden a impuestos pigouvianos destinados a desincentivar actividades que generan externalidades negativas, compensando el costo social marginal que imponen a la sociedad. Precisa que su finalidad principal no es el recaudo, sino reducir un hecho o conducta socialmente indeseada mediante la creación de un costo adicional. Añade que se trata de un impuesto indirecto, pues grava un hecho nocivo y no a un sujeto determinado, recayendo finalmente sobre el consumidor¹⁰².

84. Con base en esa jurisprudencia, el Procurador analiza los problemas jurídicos propuestos. Frente a la presunta vulneración de los principios de igualdad, equidad tributaria y libre competencia, sostiene que deben verificarse, prima facie, los presupuestos necesarios para realizar un juicio de igualdad.

85. Afirma que, respecto a los sujetos comparables, el artículo demandado permite identificar dos grupos en condiciones fácticas y jurídicas similares: los productos fabricados en territorio nacional y los producidos en zonas francas o importados. Dado que ambos cumplen las condiciones para ser gravados, considera que, al tratarse de un impuesto indirecto con finalidad extrafiscal, “el juicio relacional que se debe efectuar recae sobre los productos nacionales e importados, frente a los cuales el legislador estableció un trato desigual al fijar una base gravable que incluye, solo para los segundos, los tributos aduaneros y, por esta vía, el IVA”¹⁰³. Conforme a esto, concluye “(i) que los supuestos de hecho son susceptibles de compararse bajo el criterio aplicable (la determinación de la base gravable del ICUI, que parte del acaecimiento del hecho generador legalmente establecido), y (ii) que existe un tratamiento diferenciado entre ellos”¹⁰⁴.

86. Sugiere aplicar un test intermedio de igualdad, dado que “los accionantes formularon de manera simultánea y argumentada un cargo por la supuesta trasgresión de la libre competencia económica, el cual fue admitido”¹⁰⁵. Señala que, gravar de manera diferenciada dos productos similares según su origen afecta el derecho a concurrir al mercado en condiciones de igualdad. Por tanto,

¹⁰² Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folios 11 y 12. Citando lo dispuesto en la Sentencia C-435 de 2023. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰³ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 14. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰⁴ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 14. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰⁵ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 14. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

la Corte debe verificar: (i) si la medida persigue un fin constitucionalmente importante, (ii) si el medio es conducente para alcanzarlo, y (iii) si no resulta desproporcionada.

87. Observa que el trato diferenciado entre las bases gravables no se sustenta en las características del ICUI, ni en el contenido de la norma ni en los antecedentes legislativos, por lo que no se identifica una justificación clara o finalidad específica.

88. A su parecer, la diferenciación “obedeció, más bien, al propósito de atender las particularidades de los productos gravados, según su efecto tributario”¹⁰⁶. Destaca que la exposición de motivos se centra en el impacto del consumo y en el momento de imposición del impuesto, sin justificar la inclusión de los tributos aduaneros en la base gravable.

89. Concluye que “la diferenciación en la base gravable del ICUI, según se trate de productos nacionales o importados, no respondió a una finalidad constitucional particular sino a la manera en que, en la configuración del tributo, se consideraron las diferencias entre los productos y su incidencia en aspectos como el hecho generador o la acusación del impuesto. Sin embargo, tal reconocimiento, razonable para la estructuración del tributo, no explica la inclusión del IVA en la base gravable para solo algunos de los sujetos comparables”¹⁰⁷.

90. Por ello, considera que no existe una justificación constitucional válida para dicha distinción. Afirma que incluir el IVA agrega un valor que no refleja la capacidad contributiva y genera un efecto cascada sin posibilidad de descuento.

91. Además, afirma que la vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria afecta el núcleo esencial de las libertades económicas, pues la distinción injustificada impone barreras al acceso al mercado de los productores e importadores de zonas francas.

92. De tal manera, sobre la solución que debe adoptar la Corte Constitucional, “advierde que declarar la inexecutable de los apartes demandados, en lugar de corregir la infracción constitucional, generaría un vacío normativo pues no es posible aplicar la base gravable dispuesta de manera general (precio de venta) a los productos importados. En cambio, los enunciados normativos examinados admiten una interpretación sistemática plausible, si se tiene en cuenta la razón de la vulneración (la mayor carga que asumen ciertos sujetos, como consecuencia de la adición del IVA en la base gravable) y que en los procesos de importación y nacionalización es necesario

¹⁰⁶ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 15. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰⁷ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 17. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

asumir los derechos de aduana”¹⁰⁸. Por ello, propone declarar la exequibilidad condicionada, precisando que las expresiones controvertidas deben entenderse referidas únicamente a los derechos de aduana, con exclusión del IVA, para garantizar los principios de igualdad y equidad tributaria.

93. Frente al segundo problema jurídico, relativo a la competencia gubernamental en materia aduanera, sostiene que la norma sí establece un trato diferenciado injustificado, por lo que “la forma para determinar la base gravable del impuesto encubriría un arancel, en la medida en que su previsión respondería al simple hecho de la importación”¹⁰⁹.

94. Recuerda que, conforme a la técnica de ley marco, al Congreso le corresponde “dictar las normas generales, y al presidente de la República la regulación detallada de la política comercial, específicamente de los aranceles y tarifas del régimen de aduanas”.¹¹⁰

95. Concluye que “el legislador no solo estableció la base gravable del ICUI aplicable a los productos importados, atendiendo el hecho generador dispuesto en la misma ley que, para el caso, es la importación (artículo 513-6 del ETI), sino que, además, adoptó una medida que incide en la política comercial que le corresponde definir al presidente de la República”¹¹¹. Considera que ello podría generar un obstáculo al comercio internacional e incidir en las normas que integran el bloque de constitucionalidad en sentido lato.

96. En consecuencia, estima que “la demanda está llamada a prosperar, porque la temática ordenada está enlistada en el artículo 150.19 de la Carta Política, y contiene un instrumento de política comercial”¹¹², y que la declaratoria de exequibilidad condicionada —excluyendo el valor del IVA de la base gravable— es la medida más adecuada para resolver las vulneraciones identificadas tanto a los principios de igualdad y equidad como a las competencias constitucionales en materia arancelaria.

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

97. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241.4 de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda, pues se trata de

¹⁰⁸ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 18. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁰⁹ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 20. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹¹⁰ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 20. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹¹¹ Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 20. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹¹² Expediente digital, archivo “Concepto Procuraduría General de la Nación”. Folio 20. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

una acusación de inconstitucionalidad contra un precepto que forma parte de una ley de la República.

2. Cuestión previa: aptitud sustantiva de la demanda

98. De conformidad con las intervenciones recibidas¹¹³, la Sala Plena observa la necesidad de revisar nuevamente la aptitud sustantiva de los cargos planteados en la demanda. Al respecto, es indispensable resaltar que el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 exige, entre otros requisitos, que los ciudadanos presenten las razones que sustentan la acusación de inconstitucionalidad¹¹⁴. Este presupuesto ha sido denominado por la jurisprudencia constitucional “concepto de la violación”¹¹⁵ y exige que la parte demandante exponga argumentos claros, ciertos, pertinentes, específicos y suficientes para sustentar la demanda de inconstitucionalidad contra una norma jurídica. De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación¹¹⁶:

(i) la *claridad* se refiere a la existencia de un hilo conductor en la argumentación que le permita al lector la comprensión del contenido de la demanda¹¹⁷;

(ii) la exigencia de *certeza* implica que el actor formula cargos contra una norma real, existente y que tenga conexión con la disposición acusada. De manera que se excluyen las demandas que se basan en las simples deducciones del demandante sobre el contenido normativo acusado y su alcance¹¹⁸;

(iii) el requisito de *especificidad* alude a que el demandante debe proponer un cargo constitucional concreto y directamente relacionado con las disposiciones que se acusan. Esto significa que no se admiten razonamientos vagos o indeterminados, que no confrontan la disposición cuestionada con el parámetro de constitucionalidad invocado¹¹⁹;

(iv) la *pertinencia* supone que los reproches planteados se fundamenten en cuestionamientos de naturaleza constitucional. En consecuencia, los argumentos que sustentan las censuras no deben ser de orden legal o doctrinario ni expresar simples opiniones o puntos de vista subjetivos del accionante¹²⁰;

(v) finalmente, el criterio de *suficiencia* guarda relación con la exposición de los elementos de juicio necesarios para llevar a cabo el control de

¹¹³ Particularmente, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN sostuvieron que “[l]a demanda no reúne los requisitos de aptitud y por ello la Corte debe declararla inepta”. Expediente digital, archivo “Intervención – Ministerio de Hacienda y DIAN”. Folio 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974.

¹¹⁴ Artículo 2 del Decreto 2067 de 1991: «Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: [...] 3. Las razones por las cuales dichos textos [constitucionales] se estiman violados».

¹¹⁵ Véanse, entre otras, las sentencias C-1052 de 2001, C-1123 de 2008, C-603 de 2019, C-094 de 2020 y C-018 de 2022.

¹¹⁶ Véanse, entre otras, las sentencias C-079 de 2025 y C-009 de 2023.

¹¹⁷ Sentencias C-382 de 2012 y C-227 de 2015.

¹¹⁸ Sentencias C-913 de 2004, C-1154 de 2005 y C-619 de 2015.

¹¹⁹ Sentencias C-555 de 2005 y C-614 de 2013.

¹²⁰ Sentencias C-259 de 2008 y C-229 de 2015.

constitucionalidad, de manera que la demanda tenga un alcance persuasivo¹²¹. Además, se refiere a la proposición de argumentos que despierten una duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición atacada¹²².

99. Por otra parte, esta corporación ha señalado que los cargos por violación del derecho a la igualdad exige identificar “i) los términos de comparación – personas, elementos, hechos o situaciones comparables- sobre los que la norma acusada establece una diferencia y las razones de su similitud; ii) la explicación, con argumentos de naturaleza constitucional, de cuál es el presunto trato discriminatorio introducido por las disposiciones acusadas y iii) la exposición de la razón precisa por la que no se justifica constitucionalmente dicho tratamiento distinto, es decir por qué es desproporcionado o irrazonable”.

100. En el caso concreto, la Sala Plena estima que el cargo por violación del principio de igualdad y el referente a la imposición encubierta de un arancel por vía legislativa (artículos 150.19 y 189.25 superiores) acreditan los requisitos necesarios para que la Corte emita un pronunciamiento de fondo.

101. Conviene recordar que la Corte Constitucional conserva la atribución para adelantar, en la sentencia, un nuevo análisis de procedibilidad. En efecto, esta Corporación está habilitada para determinar si existe lugar a un pronunciamiento de mérito y respecto de cuáles disposiciones o fragmentos de las normas acusadas. Ello, además, si se tiene consideración que en esta etapa procesal ya se encuentra con el apoyo de mayores elementos de juicio, puesto que aparte del contenido de la demanda, también se dispone de la apreciación de los distintos intervinientes y el concepto del Ministerio Público, quienes, de acuerdo con el régimen legal aplicable al proceso de inconstitucionalidad, participan en el debate una vez admitida la demanda.

102. En cuanto a la censura por *desconocimiento del derecho a la igualdad*, la Corte observa que: los demandantes presentan una argumentación estructurada, que permite determinar el alcance de la censura propuesta (*claridad*); el cargo recae sobre una proposición jurídica real y existente, por cuanto la norma demandada efectivamente establece métodos y componentes diferenciados para la determinación de la base gravable (*certeza*); la formulación del cargo atendió a la metodología del juicio integrado de igualdad desarrollado por la jurisprudencia –con las precisiones que se expondrán posteriormente–, en tanto adelantó la identificación de grupos comparables, estableció el trato diferenciado y planteó las razones por las cuales este carecía de justificación (*especificidad*); el reproche se funda en razones de naturaleza constitucional (*pertinencia*); y aporta los argumentos necesarios para adelantar un análisis de fondo por la presunta vulneración del derecho a la igualdad (*suficiencia*).

103. De acuerdo con el auto de admisión, la demanda cumple los presupuestos para activar un juicio de igualdad en la medida en que, (ii) identifica las situaciones comparables, por cuanto explica que la norma genera un trato diferenciado entre los productos nacionales e importados, así como entre

¹²¹ Sentencias C-048 de 2006 y C-819 de 2011.

¹²² Sentencias C-025 de 2020 y C-243 de 2025.

productores e importadores que son responsables del impuesto saludable. El tratamiento tributario disímil consiste en que tratándose de productos nacionales la base gravable del impuesto está constituida por el precio de venta. En contraposición, el segundo y tercer incisos del artículo 54 de la Ley 2277 de 2022 disponen que, en el caso de productos importados o producidos en zona franca, la base gravable del impuesto incluye el valor de los tributos aduaneros, lo que deriva en que el impuesto sobre las ventas (IVA) haga parte de la base gravable del impuesto a los comestibles ultraprocesados de acuerdo con lo previsto en el artículo 3° del Decreto 1165 de 2019.

104. De igual forma en la demanda se explica, que ambas categorías, productores e importadores, para los demandantes, se asemejan en la medida en que son responsables del ICUI según el artículo 513-7 del Estatuto Tributario, al incurrir en el hecho generador consagrado en el artículo 513-6. Así, en su concepto, en cualquiera de los casos de comparación los grupos se encuentran en una situación jurídica y fáctica equivalente y, sin embargo, reciben un trato desigual.

105. Para llevar a cabo el segundo paso del juicio de igualdad, los actores sostienen que la diferenciación establecida carece de razonabilidad, pues ni en la redacción de la norma ni en sus antecedentes legislativos se encuentra una justificación constitucional que sustente el trato diferencial sobre la base gravable. Afirman que en ninguna de las Gacetas del Congreso que registran el trámite legislativo “se ha encontrado la justificación para la distinción”¹²³.

106. Aducen que, ante la ausencia de argumentación sobre una finalidad constitucional reconocible, el análisis del impuesto solo puede efectuarse a la luz del propósito general del impuesto saludable. Al respecto, afirman que *“como el impuesto a los productos ultraprocesados busca proteger la salud al desincentivar el consumo de estos productos, lógicamente todos los elementos de este impuesto, incluida la definición de la base gravable y las distinciones que se adopten al definirla, también tendrían que perseguir esa finalidad”*¹²⁴.

107. En consecuencia, argumentan que, para garantizar un tratamiento igualitario, los productos solo deben compartir los elementos esenciales que originan el impuesto, pues el origen de los bienes no constituye *“una característica relevante a la luz de las finalidades del impuesto saludable”*¹²⁵. Dichos elementos son su contenido, su forma de preparación y su incidencia negativa en la salud. Al observar que, frente a cualquiera de los grupos, se comparten esas características, concluyen que *“la diferenciación entre productos nacionales e importados [o producidos en zonas francas], para efectos de la determinación de la base gravable, no tiene ninguna relación*

¹²³ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 8. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹²⁴ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 7. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹²⁵ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 10. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

*racional entre medios y fines, a la luz de la finalidad de protección de la salud pública. De hecho, al estimular el consumo de productos ultraprocesados nacionales, resulta contraproducente frente al propósito perseguido por la norma*¹²⁶.

108. Ahora bien, en relación con el cargo por *vulneración del principio de equidad horizontal tributaria* (artículos 95.9 y 363 de la Constitución), la Sala advierte que los actores no desarrollan de manera autónoma el cargo de equidad tributaria, sino que se remiten a la mayoría de los argumentos expuestos al plantear el cargo de igualdad. Por lo tanto, la Sala abordará de manera conjunta ambas censuras, como se desarrollará en la siguiente sección de esta providencia¹²⁷.

109. Respecto del cuestionamiento relacionado con *la presunta imposición encubierta de un arancel por vía legislativa*, esta Corporación concluye que los razonamientos de los demandantes permiten comprender el contenido del reproche expuesto, esto es, que la norma demandada produce efectos equivalentes a los de un arancel —al imponer una mayor carga tributaria a los productos producidos por fuera del territorio aduanero— y, por lo tanto, debía ser establecida por el Gobierno Nacional y no fijada directamente por el legislador (*claridad*). Asimismo, el cargo se funda en una proposición jurídica real, por cuanto la norma acusada establece una determinación de la base gravable distinta para las mercancías importadas y los productos fabricados en zona franca, en comparación con los productos producidos en el territorio aduanero nacional (*certeza*). A su vez, el señalamiento implica una confrontación directa y concreta entre la disposición acusada y las normas constitucionales que se alegan como vulneradas, relativas a la competencia para establecer aranceles. En efecto, bajo la premisa de que la distinción en las bases gravables resulte más gravosa para los productos importados con el fin de desincentivar las importaciones, sería posible considerar que la medida vulnera los preceptos contenidos en los artículos 150-19 y 189-25 de la Constitución (*especificidad*). Las razones expuestas son de índole constitucional, en tanto permiten cuestionar si el Congreso superó las competencias que le asigna la Constitución Política (*pertinencia*); y, finalmente, los actores suscitan en su argumentación al menos un componente de duda suficiente para emprender el estudio de constitucionalidad de la disposición acusada (*suficiencia*).

110. Según los demandantes, la diferencia en la determinación de la base gravable entre productos nacionales e internacionales resulta más gravosa para las mercancías importadas y para los productos fabricados en zonas francas (al incluir el IVA). A su juicio, esa mayor carga no encuentra justificación en ningún apartado del proyecto de ley o el debate Legislativo y, por lo tanto, solo puede explicarse por la intención de gravar de manera más onerosa los productos producidos fuera del territorio aduanero nacional con el fin de favorecer la industria nacional. Sostienen que este tipo de decisiones, orientadas

¹²⁶ Expediente digital, archivo “Corrección a la demanda”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹²⁷ Esto es, el acápite denominado “Planteamiento de los problemas jurídicos y de la metodología de la decisión”.

a beneficiar la producción nacional frente a la extranjera, constituyen medidas de carácter comercial que, conforme a la reserva de ley marco, corresponden exclusivamente al Presidente de la República. En sus palabras, la norma acusada “ha creado un arancel por medio de la técnica de aumentar la base gravable del producto importado respecto del nacional”¹²⁸. En consecuencia, argumentan que la distinción en las bases gravables desconoce lo dispuesto en los artículos 150-19 y 189-25 de la Constitución Política y, por tanto, solicitan que la disposición sea declarada inexecutable.

111. Finalmente, la Corte Constitucional considera que *el cargo referente a la violación del derecho a la libre competencia económica* no satisface los requisitos de aptitud desarrollados por la jurisprudencia constitucional.

112. En primer lugar, el señalamiento carece de *claridad* en la medida en que no determinó los sujetos que, supuestamente, serían afectados por la violación del principio de libre competencia. Los actores afirmaron que existe una “diferenciación entre consumidores” y, posteriormente, indicaron que la norma afecta a estos últimos y a los productores, sin distinguir las posibles repercusiones que recaerían sobre estos o aquellos. Además, los planteamientos formulados no precisan si el reproche se refiere a uno de estos grupos en particular o a ambos. Por lo tanto, no es comprensible el alcance de la censura propuesta. Adicionalmente, los demandantes no explicaron cuáles son las consecuencias jurídicas contrarias a la libre competencia que la norma acusada genera respecto de los consumidores o de los productores. Esta última falencia argumentativa incide, además, en el incumplimiento del requisito de *especificidad*.

113. Asimismo, los demandantes sostuvieron que la libre competencia económica se trasgrede al imponer:

“una base gravable mayor y, por lo tanto, una tarifa más alta que a los consumidores de los productos ultraprocesados nacionales. Con esta diferenciación, la norma legal demandada no solo desincentiva el consumo de productos ultraprocesados —finalidad y efecto que no se discuten en esta demanda— sino que adicionalmente desincentiva en una mayor proporción el consumo de los productos importados. De contera, la norma estimula la compra y producción nacional de los productos ultraprocesados”¹²⁹.

114. El referido planteamiento incumple el requisito de claridad, en la medida en que supone una contradicción. De una parte, los actores indican que no se discuten los efectos de la disposición, pero que la misma tiene como “finalidad y efecto” desincentivar el consumo de productos ultraprocesados. De otra, a continuación, refieren que dicha norma “estimula la compra y producción nacional” de dicha categoría de bienes. De igual forma, pese a que en el auto

¹²⁸ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 14. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹²⁹ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Folio 12. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

inadmisorio, tal y como lo ponen de presente algunos intervinientes, se advirtió que no es posible predicar la existencia de un grupo de compradores de productor nacionales y otro de importados a los que se les estimula o desestimule la adquisición de productos no saludables dependiendo su origen, sus argumentos siguen contando con el referido fundamento.

115. De igual modo, los actores sostuvieron que el precepto demandado: (i) “desestimul[a] en mayor proporción los ultraprocesados importados que los nacionales, y de contera, estimul[a] los nacionales”¹³⁰; y (ii) la norma ocasiona los consumidores deban pagar un mayor impuesto por los productos ultraprocesados importados solo por su procedencia. Sin embargo, estas consecuencias jurídicas no se deducen de la disposición demandada, por cuanto aquella únicamente establece formas diferenciadas de calcular la base gravable, y tal diferenciación no compromete directamente el costo final de los bienes comercializados, en tanto estos dependen de otras variables como los costos de producción. En este sentido, los actores le atribuyen unos efectos a la norma acusada que no se desprenden directamente de ella y, por lo tanto, el cargo no satisface el presupuesto de *certeza*¹³¹.

116. Aunado a lo anterior, los accionantes señalaron que la norma demandada transgrede la libre competencia económica porque, al determinar una base gravable diferenciada para los productos importados o fabricados en zonas francas, ni los productores ni los consumidores concurren en igualdad de condiciones. No obstante, este cargo no acredita la exigencia de *especificidad*, en la medida en que los actores no identificaron de manera concreta cuál es la restricción a la libre competencia que impone el precepto acusado. En efecto, el hecho de que la base gravable de un producto se calcule de una forma distinta no supone, en sí mismo, una restricción a la libre competencia. En consecuencia, los demandantes no expusieron las razones por las cuales la norma demandada implicaría una eventual limitación directa a la actividad de los empresarios o al derecho de concurrir de forma libre al mercado.

117. De hecho, los demandantes no desvirtuaron los aspectos que permitirían sostener que los productos ultraprocesados importados o fabricados en zonas francas reciben un trato desigual que desconoce el principio de libre competencia económica. En esta medida, tal y como lo expusieron el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, los productos ultraprocesados importados o procedentes de zonas francas no afrontan prohibiciones respecto de su consumo y, además, los productos ultraprocesados nacionales también son gravados con el impuesto. Sin embargo, los actores no argumentaron por qué la disposición cuestionada implicaba una distorsión o una intervención arbitraria en el funcionamiento del mercado.

118. En consonancia con lo anterior, los actores no plantearon por qué la determinación de una base gravable disímil para productos importados o

¹³⁰ Folio 13, escrito de demanda.

¹³¹ Al respecto, la Corte ha sostenido que existe falta de certeza cuando “se refieren consecuencias expuestas de manera subjetiva por el demandante y no se desprenden del contenido de la norma demandada” (Sentencia C-469 de 2024) o “se pretende atacar una presunta consecuencia inconstitucional que no se deduce del contenido normativo atacado” (Sentencia C-009 de 2023).

fabricados en zonas francas implica una imposibilidad o limitación injustificada de acceso que afecte la concurrencia al mercado de estos bienes. Tampoco propusieron razones por las que la norma acusada les impide a los agentes económicos ofrecer ventajas comerciales o contratar con cualquier consumidor o usuario. Por ende, la argumentación de la demanda no plantea una confrontación entre los apartes acusados y el parámetro de constitucionalidad invocado. Así mismo, sus argumentos parecen estar dirigidos a los efectos, que, en su parecer, produciría la norma, y por tanto, también carece de pertinencia.

119. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la igualdad de condiciones a la que alude la jurisprudencia constitucional no supone la exigencia de un trato tributario idéntico a los productos objeto de un mismo gravamen¹³². En tal sentido, si en gracia de discusión se admitiera dicha premisa, cualquier tipo de distinción en los elementos del tributo (como la base gravable, la tarifa o los sujetos) implicaría una transgresión a la libre competencia económica. Por lo tanto, le correspondía a los demandantes la carga de explicar por qué la norma acusada excedía el amplio margen de configuración atribuido al legislador en materia tributaria.

120. Finalmente, los demandantes no aportaron los elementos argumentativos necesarios para generar una controversia constitucional autónoma sobre la transgresión de la libertad de competencia económica (art. 333 superior). No aportaron elementos que permitieran evaluar el impacto real de la medida sobre el mercado ni desarrollaron las razones que sustentarían la vulneración del parámetro constitucional mencionado. Por lo expuesto, no lograron suscitar una mínima duda respecto de la constitucionalidad del precepto acusado en relación con el cargo analizado. Por lo tanto, tampoco se acreditó el requisito de *suficiencia*.

121. En suma, la Sala Plena encuentra que el cargo formulado por la presunta vulneración del derecho a la libre competencia económica no cumple con las exigencias mínimas de aptitud sustantiva desarrolladas por la jurisprudencia constitucional. Primero, no satisface el requisito de claridad por cuanto no es comprensible su alcance, al no determinar de qué modo el reproche comprende a los consumidores, a los productores o ambos grupos. Segundo, no acredita el parámetro de *certeza*, en la medida en que la disposición acusada únicamente establece formas diferenciadas de calcular la base gravable del impuesto, sin que de ello se deduzca necesariamente que desestime en mayor proporción los productos ultraprocesados importados o que los consumidores deban pagar un mayor valor del tributo por razón exclusiva de la procedencia del bien. Tercero, no satisface la *especificidad*, por cuanto los demandantes no

¹³² Al respecto, es ilustrativo abordar algunos casos en los que la Sala Plena ha estudiado la posible transgresión del principio de libre competencia económica respecto de normas tributarias. Por ejemplo, en la Sentencia C-766 de 2013, la Corte declaró la inexecutable de algunas expresiones contenidas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, por estimar que “la creación de un incentivo particular, que carece de un fin constitucional legítimo, produce como efecto directo un desestímulo hacia quienes no se hallan en dicha situación, con el efecto de generar asimetrías fiscales que distorsionan el funcionamiento de los mercados”. Igualmente, en la Sentencia C-183 de 1998 esta Corporación explicó el concepto de “indicio de arbitrariedad” que afecta la competencia en materia tributaria implica que “la intervención unilateral del Estado pueda objetivamente calificarse como arbitraria, inaceptable o no soportable”. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se “deja de gravar sin razón válida aparente el mismo tipo de ingreso de su competidor, generando una ventaja que reduce notoriamente las posibilidades de emular en cantidad, calidad y precio”.

identificaron de manera concreta cuál es la restricción a la libre competencia económica que impone el precepto acusado. Por lo tanto, la argumentación no establece una confrontación específica entre los apartes acusados y el parámetro de constitucionalidad invocado. Por último, el señalamiento tampoco cumple con el requisito de *suficiencia*, en la medida en que no se plantearon los elementos de juicio necesarios para que se emprenda un análisis de constitucionalidad.

3. No existe cosa juzgada frente a los cargos ahora estudiados

122. Cabe señalar que, frente a los cargos hoy presentados, no se predica cosa juzgada en relación con la Sentencia C-435 de 2023. En dicha oportunidad, se estudió la totalidad de la regulación del impuesto saludable, tanto por vicios de forma como de fondo. La parte resolutive se circunscribió a los cargos y se dispuso “*Declarar EXEQUIBLE el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por los cargos analizados en esta providencia.*”

123. En dicha oportunidad, correspondió a la Corte Constitucional estudiar dos demandas dirigidas contra el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. La demanda registrada con número de expediente D-15137 hacía cuestionamientos sobre la constitucionalidad de la totalidad de la norma por considerar que existen vicios de procedimiento en su formación que implican una vulneración de los principios democráticos consagrados en los artículos 161 de la Constitución Política y el artículo 187 de la Ley 5ª de 1992. Por otra parte, la demanda registrada con número de expediente D-15129, impugnaba expresiones específicas de la disposición acusada, a través de las cuales se adiciona el artículo 513-4 del Estatuto Tributario, pues consideraba que la tarifa del tributo vulneraba los derechos a la igualdad y a la libre competencia.

124. Específicamente la providencia circunscribió el estudio a los siguientes asuntos: (i) *¿El artículo 513-4 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, que regula el impuesto a las bebidas azucaradas ultraprocesadas como un tributo indirecto y que tiene por objeto desincentivar una actividad por razones de salud pública, vulnera el derecho a la igualdad al imponer una tarifa fija que sea indiferente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de facto?* y (ii) *¿El artículo 513-4 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022 vulnera el derecho a la libre competencia al imponer una tarifa fija sin atender las diferencias de capacidad productiva entre las empresas dedicadas a la producción y venta de bebidas azucaradas?*

125. Resulta claro que en esta oportunidad, se solicita la inexecutable de las expresiones, “*en el caso de las mercancías importadas, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados*

con el valor de este gravamen.” y “Tratándose de productos terminados producidos en zona franca, la base gravable será el valor de todos los costos y gastos de producción de conformidad con el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros. Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable será el valor de la factura más los tributos aduaneros”, por cuanto en la determinación de la base gravable el legislador otorgó un tratamiento diverso entre los productos nacionales e importados, el cual, en su concepto, no se encuentra justificado y además, crea un arancel. Es claro entonces que no se discute de ninguna forma la tarifa aplicable, y por tanto, no existe identidad de algunos de los cargos hoy estudiados con los analizados en la Sentencia C-435 de 2023.

4. Planteamiento del problema jurídico y de la metodología de la decisión

126. Establecido entonces la aptitud de los cargos en relación con las censuras referidas a la transgresión del derecho a la igualdad y equidad tributaria; así como al desconocimiento de la reserva en cabeza del ejecutivo en el establecimiento de aranceles, en el presente caso le corresponde a la Corte Constitucional resolver los siguientes problemas jurídicos:

1. ¿El artículo 513-8 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria al establecer de forma diferenciada la base gravable del impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, según se trate (i) de productos nacionales o (ii) de mercancías importadas o productos terminados producidos en zona franca.?

El tratamiento tributario disímil consiste en que tratándose de productos nacionales la base gravable del impuesto está constituida por el precio de venta o valor comercial. En contraposición, el segundo y tercer incisos del artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, disponen que, en el caso de productos importados o producidos en zona franca, la base gravable del impuesto es: el valor para liquidar los tributos aduaneros o el valor de costos y gastos reportado en el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros

2. ¿La determinación de la base gravable dispuesta por la norma acusada es en realidad una transgresión por parte del Congreso de la competencia privativa establecida por el artículo 189-25 ordinal c) de la Carta, en cabeza del gobierno, para la determinación de los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas? De ahí que en esas materias “*el Congreso debe limitarse a dictar orientaciones generales con el fin de que el Gobierno pueda regular la materia de manera ágil y oportuna*”, a través de una ley marco.?

127. Así, para el caso en comento, los demandantes consideraron que la diferencia de las bases gravables entre productores e importadores creó, de manera encubierta, un arancel, al imponer una mayor carga tributaria a los importadores solo por el hecho de importar. Sostuvo que esta mayor carga

tributaria genera una diferencia en el impuesto a los ultraprocesados de los productos importados versus los nacionales.

128. Delimitada la cuestión planteada en el juicio, la Corte desarrollará los siguientes asuntos para responder el problema jurídico: (i) el amplio margen de configuración en materia tributaria, (ii) el principio de igualdad, (iii) el principio de equidad en materia tributaria, y (iv) el alcance de la reserva de la ley marco en materia aduanera.

5. La amplia libertad de configuración en materia tributaria

129. La Corte Constitucional ha reiterado que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. La concesión de dicha facultad se erige en virtud de varias disposiciones constitucionales que reconocen su papel central en la definición de las fuentes de financiación del Estado¹³³. El artículo 95.9 de la Constitución impone a todas las personas el deber de *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”*. A su vez, el artículo 150.12 confiere al Congreso la potestad de establecer *“contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”*. Finalmente, el artículo 338 prevé que, *“en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”*.

130. Sobre la base de estas disposiciones, la Corte ha sostenido que el amplio margen de configuración tributaria es una manifestación del principio democrático, en la medida en que, en un Estado constitucional, corresponde al Congreso, como órgano representativo, deliberativo y pluralista, definir los fines de la política tributaria y seleccionar los instrumentos idóneos para alcanzarlos, en armonía con la búsqueda de un orden económico y social justo¹³⁴. Por ello, al regular estas materias, el legislador puede adoptar decisiones guiadas por sus propios criterios y orientaciones, siempre teniendo en cuenta la realidad social y valorando consideraciones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad.

131. En la sentencia C-305 de 2022, la Sala hizo énfasis en los asuntos que integran esta competencia del legislador:

“El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria le permite al legislador, entre otros, (i) definir “los fines de la política tributaria”; (ii) “crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos”, “como impuestos, tasas y contribuciones; (iii) determinar los elementos esenciales de los tributos, es decir, “los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las

¹³³ C-488 de 2024.

¹³⁴ C-488 de 2024.

tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro”; (iv) definir los “beneficios tributarios, como deducciones, exenciones o descuentos” y, por último, (v) fijar “la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo (y) las condiciones en que ello se llevará a cabo”.

132. No obstante, este amplio margen de configuración en materia tributaria se encuentra sujeto a límites constitucionales previstos en los artículos 29, 95.9, 338 y 363 de la Constitución Política, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales *“se erigen en límites constitucionales implícitos en la configuración de los tributos”*¹³⁵. De acuerdo con la Sentencia C-488 de 2024, dichos límites se expresan en forma de principios. Por una parte, se encuentran aquellos que recaen sobre cada tributo en particular, como los principios de legalidad y certeza tributaria. Por otra, están los mandatos orientados a la configuración general del sistema, entre los que destacan los principios de equidad, eficiencia y progresividad. A este conjunto de restricciones que acotan la potestad de configuración del legislador se suma, además, el bloque de derechos fundamentales consagrados por la Constitución. Adicionalmente, la Corte Constitucional también ha considerado que el principio de razonabilidad, y el principio de igualdad, también se constituyen como limitantes a la potestad de configuración en materia tributaria¹³⁶.

6. Principios de igualdad y de equidad tributaria

133. El principio de equidad como *“manifestación de la igualdad en el ámbito impositivo”*¹³⁷, opera como un límite estructural a la potestad del legislador para configurar los tributos. La Corte ha señalado que este principio orienta la distribución equilibrada de cargas y beneficios, evitando tanto gravámenes excesivos como beneficios desproporcionados. De esta manera, su aplicación se verifica en dos planos: uno individual, que permite examinar un tributo o alguno de sus elementos por su impacto concreto; y un plano sistémico, que evalúa los efectos que produce dentro de la estructura tributaria en su conjunto¹³⁸.

134. En virtud de lo anterior, el principio de equidad exige que, al definir los tributos, el legislador tome en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes. Para ello, resulta esencial valorar la situación particular de cada obligado y su capacidad de pago, lo que se traduce en dos dimensiones: la equidad horizontal, según la cual *“los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”*; y la equidad vertical, ligada al mandato de progresividad, que ordena *“distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”*¹³⁹.

¹³⁵ C-592 de 2019.

¹³⁶ C-057 de 2021.

¹³⁷ Sentencias C-488 de 2024, C-489 de 2023, C-057 de 2021, C-057 de 2021 y C-606 de 2019.

¹³⁸ Sentencia C-488 de 2024.

¹³⁹ Sentencias C-711 de 2001, C-606 de 2019 y C-057 de 2021.

135. En la sentencia C-056 de 2019¹⁴⁰ la Corte estudió el contenido del principio de equidad tributaria. Para esto, retomó lo expuesto en la sentencia C-010 de 2018¹⁴¹, en la que dijo:

“El principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del legislador en la financiación del Estado.”

136. En ese sentido, citando a las sentencias C-643 de 2002¹⁴² y la misma sentencia C-010 de 2018, recordó que el principio de equidad tributaria también es expresión concreta del principio igualdad. Así, afirmó:

*“El principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. **En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente.**”* (Negrilla fuera de texto original)

137. De lo anterior, se destaca que el principio se refiere, *a priori*, a la prohibición de que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. A partir de esto, en la misma sentencia se indica, con apoyo también en las sentencias C-600 de 2015¹⁴³, C-266 de 2019¹⁴⁴, C-431 de 2020¹⁴⁵ y C-059 de 2021¹⁴⁶, que el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones: i) horizontal y ii) vertical. En ese sentido, la Corte indica que:

“La equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.”

¹⁴⁰ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴¹ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴² M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹⁴³ M.P. María Victoria Calle Correa.

¹⁴⁴ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴⁵ M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁴⁶ M.P. Alberto Rojas Ríos.

138. A la luz de las sentencias C-056 de 2019, C-010 de 2018 y C-1003 de 2004¹⁴⁷, entre otras, hay ciertos supuestos no taxativos en que se configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria, como son los siguientes:

“13.1. Un primer supuesto es cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la sentencia C-876 de 2002, fallo que declaró la inexecutable de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.

13.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la sentencia C-748 de 2009 se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

13.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, [se configura] cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no generan una infracción del principio de equidad tributaria.

13.4. Finalmente, un cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional, este con un carácter más general, consiste en la prescripción por el legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Para la Corte, “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se

¹⁴⁷ M.P Jaime Córdoba Triviño.

supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley."

139. La Corte se ha pronunciado en varias oportunidades sobre la violación del derecho a la igualdad, por la supuesta vulneración de la capacidad contributiva. En sentencia **C-052 de 2016**, la Corte analizó una demanda contra el artículo 17 de la Ley 49 de 1990 *“por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones”*. Esta disposición, de acuerdo con la demandante, desconoció el principio de capacidad contributiva, pues, a su juicio, el aumento en el valor de la moneda extranjera, producto de la devaluación del peso, no implicaba que el contribuyente realmente dispusiera de recursos líquidos para cumplir con su obligación fiscal. Por ello sostuvo que la norma gravaba una situación que no reflejaba la capacidad contributiva de las personas.

140. En esta oportunidad, la Corte declaró exequible la disposición acusada, al concluir que el legislador no violó el principio de tributar según la capacidad contributiva cuando considera como ingreso fiscal la diferencia positiva en la tasa de cambio para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad por causación. Esto se debe a que la Constitución *“no define qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni reglamenta cuáles ingresos determinan la renta gravable, por lo cual el legislador tiene un amplio margen de configuración al considerar qué es un ingreso fiscal”*. Además, se verificó el cumplimiento de los principios de equidad y justicia, al encontrar que: *“(I) la diferencia positiva en cambio constituye un beneficio para el contribuyente al aumentar el valor en pesos de sus activos y mejorar la capacidad de endeudamiento y aumentar la prenda general de los acreedores; (II) los activos en moneda sujeta a revaluación pueden considerarse rentables; (III) “el ordenamiento prevé que la diferencia positiva en cambio se compute como un ingreso, pero si la situación cambiaria es la inversa, y la diferencia en cambio es negativa, el contribuyente puede registrar un gasto, a fin de depurar su renta conforme a la ley, por lo cual no es una ficción legal sino una realidad económica variable” (IV) incluso sin traducirse en liquidez inmediata, la revaluación fortalece la capacidad contributiva al aumentar el poder adquisitivo potencial; y (V) al incrementar la capacidad de contribución de la persona, es razonable que dicha diferencia se integre a la renta para efectos fiscales.”*

141. En la sentencia C-203 de 2021¹⁴⁸, basándose en sentencias como las C-717 de 2003, C-766 de 2003, C-664 de 2009, C-209 de 2016, C-333 de 2017, C-060 de 2018 y C-117 de 2018, la Corte reafirmó la conclusión precedente.

142. En sentencia C-059 de 2021, la Sala examinó la constitucionalidad del artículo 9 (parcial) de la Ley 383 de 1997 *“Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”*, disposición que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624

¹⁴⁸ M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

de 1989, Estatuto Tributario. En esta oportunidad, el demandante dentro de su argumentación, sostuvo que la disposición acusada vulneraba el principio de igualdad y no discriminación, en conjunto con el principio de equidad tributaria de los contribuyentes que comercializan bienes importados calificados como de contrabando masivo, al no aceptar al momento de calcular el impuesto de renta, la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% del valor de sus ventas.

143. Al abordar el análisis del caso, la Sala recordó que el principio de equidad tributaria no solo constituye uno de los límites a la libertad de configuración tributaria del legislador, sino que, tiene, por regla general, un carácter estructural, lo que implica que el sistema impositivo debe ser equitativo en su conjunto y no a partir del examen aislado de un tributo específico. Esta perspectiva exige que el control constitucional considere el impacto de la disposición dentro del sistema tributario y sus efectos en el equilibrio global del esquema fiscal. Así, la Corte ha reconocido que la Constitución permite al legislador modificar el sistema tributario y ajustar proporcionalmente la equidad cuando ello resulte necesario para satisfacer otros principios constitucionales de igual relevancia; por ello, las diferencias de trato que introduzca el legislador en esta materia se presumen, en principio, constitucionales. No obstante, la jurisprudencia ha insistido en que cada tributo individualmente considerado debe ser razonable, de manera que toda carga fiscal requiere una justificación suficiente orientada a la consecución de los fines constitucionalmente legítimos. De ahí que la equidad se predique también “*de cada uno de los impuestos*”.

144. Por otra parte, la Sala subrayó que la equidad tributaria se proyecta a partir de los siguientes mandatos: (i) tener en cuenta la capacidad de pago del contribuyente (ii) establecer los tributos de manera que dos sujetos o grupos de sujetos que se hallen en similares condiciones reciban el mismo tratamiento fiscal, a menos que existan razones que justifiquen no hacerlo, a la luz del principio de igualdad; y (iii) ningún gravamen debe tener implicaciones confiscatorias (art.34, inc,1 CP), ello sucede, según la Corte, cuando “*la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no genere ganancia*”.

145. En línea con lo anterior, la Sala concluyó que la norma garantizó la equidad horizontal, en tanto la diferencia de trato que contenía se fundamentó en finalidades fiscales y extrafiscales coherentes con las reglas de deducciones del sistema tributario y empleó herramientas comunes en esta legislación. En esa medida, la disposición “*materializa la lucha contra el contrabando y la promoción de la producción nacional*” y no elimina la obligación de contribuir, pues constituye una precisión de dicho deber, al modificar solo el cálculo de la renta bruta”. Asimismo, la medida no resultó inequitativa, dado que se estructuró a partir del carácter importado del bien calificado como de contrabando masivo y examinó las condiciones económicas de los contribuyentes y los beneficios que les confiere.

146. Además, la Corte señaló que la norma no vulneró la equidad vertical, ya que la deducción diferenciadora se aplicó según los ingresos derivados de la comercialización de productos catalogados como de contrabando masivo, de

modo que, a mayor nivel de ganancias, disminuye el acceso al beneficio, lo cual refleja la capacidad económica del contribuyente y responde a la exigencia de progresividad. Por último, descartó efectos confiscatorios, puesto que el rechazo de la deducción por gastos de publicidad no priva al comerciante de sus ingresos, sino que opera únicamente sobre descuentos aplicables a un tipo específico de gastos, productos y montos.

147. Posteriormente, en sentencia C-057 de 2021, la Sala Plena examinó la constitucionalidad del parágrafo 7 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019. En esta ocasión, los demandantes sostuvieron que la disposición vulneraba el principio de equidad tributaria, puesto que establecía una diferencia de trato entre las entidades financieras y las demás sociedades, al gravar a las primeras con una sobre tarifa del impuesto sobre la renta, que, a su juicio, fue fijada a partir de la actividad desarrollada y no a su capacidad contributiva.

148. Al respecto, la Sala reiteró que, dado que el impuesto sobre la renta es un tributo directo, su diseño y sus elementos esenciales deben obedecer estrictamente a la capacidad contributiva del obligado, entendida como su *“posibilidad económica de tributar”*, la cual no se reduce a verificar el ingreso, sino que exige una apreciación integral de su situación económica. Esta noción orienta el alcance de la potestad impositiva del Estado y la distribución de las cargas tributarias, de modo que el legislador *“debe fijar los elementos esenciales de los tributos con criterios objetivos que reflejen la situación económica del contribuyente, como la renta o el patrimonio, aunque su valoración no siempre dependa exclusivamente de estos indicadores directos”*. Por ello, en los impuestos directos no resulta admisible fundar la capacidad de pago en hechos que no la representen realmente, mientras que, en los impuestos indirectos, dicha capacidad se infiere de manera mediata a partir de hechos como la adquisición, venta o importación de bienes o servicios.

149. En esta oportunidad, la Sala concluyó que la norma acusada sí tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las entidades financieras, con lo que descartó que *“la sobre tarifa se hubiera establecido en atención a la actividad económica de estas o al crecimiento económico del sector financiero”*. Ello, por cuanto: (i) la sobre tarifa aplica únicamente a las entidades financieras que tienen capacidad contributiva, es decir, aquellas que tuvieron una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT en el año gravable correspondiente. Esto implica que los obligados son *“las instituciones financieras que cumplen esta exigencia material y objetiva, y no las que hubieren reportado operaciones relevantes para poder determinar el crecimiento económico del país”*. En el caso del impuesto a la renta, lo reprochable al valorar la capacidad contributiva es basarla en los ingresos brutos del contribuyente, sin depurarlos ni reflejar su verdadera situación económica, (ii) las cifras macroeconómicas citadas en la ponencia estaban dirigidas a cuestionar la eficacia de ciertos beneficios tributarios frente a la generación de empleo, uno de los fines de la Ley 2010 de 2019, y no a justificar la creación de la sobretasa; (iii) La sobre tarifa no fue planteada con fundamento del crecimiento económico de las entidades financieras. Además, se determinó que *“la capacidad contributiva de las entidades financieras no fue establecida en función de la simple verificación de*

sus ingresos “brutos” propiamente dichos; de haber sido así, se hubiera tenido que declarar la inexecutable de la norma, en acatamiento del precedente constitucional contenido en la sentencia C-293 de 2020”.

150. En la sentencia C-405 de 2023, la Corte estudió la constitucionalidad del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*. En esta ocasión, los demandantes alegaron la vulneración del principio de equidad tributaria, al considerar que el impuesto previsto en esa disposición se determinaba exclusivamente con base en el valor del inmueble, criterio que estimaban insuficiente para reflejar la capacidad contributiva, especialmente en casos en que el contribuyente no tuvo incrementos patrimoniales y aun así debía asumir una carga que no correspondía a su situación económica. Adicionalmente, sostuvieron que la norma desconocía la equidad horizontal debido al encarecimiento de inmuebles producto de múltiples enajenaciones sucesivas. Al analizar estos cargos, la Sala reiteró que, en los tributos indirectos, como el IVA, el GMF o el impuesto de timbre, no existe una identificación previa del sujeto pasivo y, por tanto, la capacidad contributiva no se evalúa de manera directa, sino que se presume mediante inferencias a partir del hecho generador. Con base en esta premisa, la Sala recordó las reglas que articulan la equidad tributaria y la capacidad contributiva en esta clase de impuestos:

“a. Dentro de los deberes que incluyó la Constitución está el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad. Mandato que, en armonía con el principio de la solidaridad, da cuenta de la importancia y legitimidad de la facultad impositiva del Estado para lograr sus fines.

b. Pero la obligación de contribuir al pago de tributos no es ilimitada ni arbitraria. El Estado debe respetar los principios tributarios constitucionales, de los cuales se deriva la noción de la capacidad contributiva de las personas, de modo que no se les impongan cargas desproporcionadas o arbitrarias.

c. La Constitución no trae una definición de capacidad contributiva ni una regla para identificar cuándo se trasgrede. Por ello, es probable - como se ilustra en la jurisprudencia- que en el estudio de los casos surjan discrepancias sobre su alcance y protección. Análisis que, en buena medida, requiere de fundamentos técnicos y objetivos, así como del diseño de políticas públicas con criterios de conveniencia a cargo de los órganos de representación popular.

d. Es por lo anterior que el control constitucional en esta materia es, por regla general, leve salvo que concurran situaciones que justifiquen una mayor intervención del juez constitucional, por ejemplo, ante la afectación de derechos fundamentales o ante tratos discriminatorios. De ahí también que no le corresponda a la Corte Constitucional diseñar la mejor política tributaria, sino ser guardiana de los límites y principios en perspectiva constitucional. Para este ejercicio, la Corte ha venido

empleando, expresa o implícitamente, los elementos del test de proporcionalidad.

e. El análisis constitucional de los impuestos indirectos admite un margen de acción a favor del legislador que, puede estar soportado en inferencias razonables y puede incluso conllevar sacrificios moderados a la capacidad de pago de las personas con el fin de maximizar los principios constitucionales, satisfacer las demandas sociales y garantizar los fines del Estado Social de Derecho. Claro está, siempre y cuando ello no derive en una disposición abiertamente desproporcionada que, por ejemplo, afecte significativamente el mínimo vital o introduzca una dosis manifiesta de regresividad al sistema.”

151. En línea con lo anterior, la Corte precisó que el hecho de que los tributos indirectos no permitan medir directamente la capacidad contributiva no los torna, por sí mismos, inconstitucionales. En el caso concreto, advirtió que, si bien el impuesto de timbre puede incrementar el costo de las enajenaciones de bienes inmuebles, el umbral de 20.000 UVT fijado como hecho generador se sitúa muy por encima del valor de las viviendas de interés social (VIS) y de interés prioritario (VIP). Así mismo, resaltó que el tributo no grava las escrituras públicas de enajenación de viviendas urbanas ubicadas en los estratos 1, 2 y 3, razón por la cual la disposición no afecta de manera directa a la población en condición de mayor vulnerabilidad económica. La Sala también tomó en consideración la información suministrada por el Ministerio de Hacienda, según la cual solo cerca del 1,5% de las transacciones superan los 20.000 UVT, por lo que el gravamen recae principalmente en operaciones de alto valor para lo que representa el mercado inmobiliario en Colombia. Al respecto, la Sala recordó que no se adujeron en la demanda, razones *“para advertir algún indicio de arbitrariedad o trato discriminatorio por parte del legislador, o una afectación sobre los derechos fundamentales de las personas impactadas con este gravamen.”*

152. Finalmente, al aplicar el juicio de intensidad leve, la Corte declaró la norma exequible al verificar que: (i) el aumento del recaudo en el marco de un proyecto de Ley cuya finalidad es reducir la pobreza y la desigualdad es una finalidad legítima que no se encuentra constitucionalmente prohibida y (ii) el impuesto de timbre sobre documentos públicos que acrediten la enajenación de bienes inmuebles es potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad del recaudo.

153. De manera más reciente, en sentencia C-488 de 2024 la Corte examinó la constitucionalidad del parágrafo sexto del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo décimo de la Ley 2277 de 2022 y reiteró estas consideraciones.¹⁴⁹

¹⁴⁹En esta ocasión, los demandantes alegaron la vulneración del principio de capacidad contributiva, dado que el legislador incluyó la utilidad contable (UC) dentro de la fórmula para calcular la utilidad depurada (UD), *“la cual fue establecida por el legislador con el propósito de exigir a los contribuyentes referidos en los artículos 240 y 240-1 del Estatuto Tributario el pago de una tasa mínima de tributación. Dicha tasa se conoce en la disposición como Tasa de Tributación Depurada (TTD)”*. A su juicio, incorporar la UC desconoció que el impuesto de renta debe gravar el *“incremento neto del patrimonio”*, hecho generador definido en el artículo 26

154. En síntesis de lo expuesto, la jurisprudencia constitucional ha delineado un marco en el cual el amplio margen de configuración tributaria del legislador encuentra como límite el principio de equidad tributaria, del cual se deriva la capacidad contributiva, entendida como *“la posibilidad económica de tributar, esto es, como la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”*. De esta forma, el examen de los precedentes constitucionales demuestra que la Corte ha sido consistente en afirmar, de un lado, la potestad del Congreso para diseñar y ajustar la política tributaria conforme a criterios democráticos, constitucionales y de conveniencia pública y, de otro, la obligación de respetar los principios de equidad, capacidad contributiva, razonabilidad y proporcionalidad. En esa línea, tanto en los tributos directos como en los indirectos, la Corte ha insistido en la aplicación de juicios leves de razonabilidad o proporcionalidad, orientados a verificar si las disposiciones acusadas perseguían fines legítimos y si respondían a las dimensiones horizontal y vertical que comportan el principio de equidad tributaria. Ello implica considerar el impacto real de la medida sobre los contribuyentes y descartar configuraciones normativas que comporten *“cargas desproporcionadas o arbitrarias que no consultan la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*¹⁵⁰.

Test integrado de igualdad

155. El examen de constitucionalidad de las normas tributarias que comprometen los principios de igualdad y equidad se resuelve mediante el juicio integrado de igualdad, que busca ponderar la libertad de configuración legislativa con los límites constitucionales que imponen los artículos 95.9 y 363 de la misma norma. Dado que la equidad *“no equivale a uniformidad aritmética ni la igualdad a identidad de trato, el control constitucional no busca homogeneizar el diseño de los tributos, sino verificar que las diferencias normativas se funden en razones constitucionalmente válidas y que guarden*

del Estatuto Tributario, pues la utilidad contable puede incluir ingresos no realizados, basados en estimaciones, que no reflejan la capacidad económica real del contribuyente.

En esta oportunidad, la Corte resaltó que, conforme a la jurisprudencia constitucional, se ha unificado el concepto de capacidad contributiva, entendiéndolo como *“un principio derivado de la equidad tributaria”* parámetro clave en el análisis efectuado en este caso. En consecuencia, declaró la exequibilidad de la norma, al concluir que la inclusión de la utilidad contable (UC) en la fórmula para calcular la utilidad depurada (UD) no vulneró dicho principio. De esta manera, al aplicar un test de proporcionalidad leve, recordó, con base en la Sentencia C-052 de 2016, que el artículo 26 no constituye un parámetro de constitucionalidad. Por tal motivo, *“no puede ser empleado para el juzgamiento de las normas tributarias por la eventual violación del principio de capacidad contributiva”*. De ahí que el impuesto de renta no esté limitado a gravar únicamente el *“incremento neto del patrimonio”*. Asimismo, recordó lo dispuesto por la sentencia C-489 de 2023, donde la Sala Plena reafirmó que *“la Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta. Tampoco una regla que vincule dicho impuesto a la utilidad comercial o contable del sujeto pasivo de esa obligación tributaria”*. Finalmente, la Sala encontró que, en el caso en comento, la disposición acusada perseguía fines legítimos como la prevención de la elusión fiscal y el incremento del recaudo del erario. Además, era potencialmente adecuada para alcanzar las finalidades que persigue la norma. Ello, dado que *“la Tasa de Tributación Depurada que establece la norma asegura que los contribuyentes paguen un porcentaje mínimo, correspondiente al 15%, de su utilidad depurada. De esta manera, se controla el efecto que pudiera tener la acumulación de beneficios tributarios, que es una práctica emblemática de la elusión fiscal. En lo que se refiere al incremento del recaudo, es evidente que la norma —en la medida en que establece una tasa mínima de tributación—, es apropiada para aumentar los recursos del fisco”*.

¹⁵⁰ Corte constitucional, Sentencia C-488 de 2024.

*coherencia con la capacidad económica de los sujetos pasivos. El test integrado de igualdad en materia tributaria constituye el método de control”*¹⁵¹.

156. El juicio de igualdad ofrece el método para verificar la observancia de la equidad horizontal. La Corte exige, primero, la identificación de un *tertium comparationis* con relevancia material; segundo, la constatación de un trato diferente respecto de supuestos asimilables; y tercero, la aplicación de un test de razonabilidad para determinar si el fin perseguido resulta legítimo, si el medio no está prohibido por la Constitución y si dicho medio se muestra idóneo para alcanzar el objetivo propuesto, todo ello bajo un estándar de escrutinio normalmente leve en materia tributaria¹⁵².

157. La Corte unificó su jurisprudencia en relación con la estructura metodológica del juicio integrado de igualdad en la Sentencia C-345 de 2019, reiterada por las Sentencias C-203 de 2021, C-435 de 2023 y C-500 de 2024. Esta sentencia señaló que la aplicación de dicho juicio está precedida de la identificación de “*dos presupuestos que responden al carácter relacional del principio de igualdad*”, a saber: (i) “*los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables*” y (ii) el tratamiento o “*trato desigual*”. Una vez que ha valorado dichos presupuestos, el juez constitucional debe determinar si el trato desigual se encuentra constitucionalmente justificado. Para ello, debe (i) definir la intensidad del juicio: leve, intermedio o estricto; (ii) verificar que la medida persiga una finalidad constitucionalmente legítima, importante o imperiosa, según el caso, y (iii) analizar la proporcionalidad de la medida, que aumenta según “*la intensidad del juicio*”¹⁵³. En cuanto a los niveles de intensidad, la Sentencia C-345 de 2019 precisó lo siguiente:

“Test leve. Este escrutinio “está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas”. En esa medida, se aplica, por regla general, a materias respecto de las cuales el legislador tiene una amplia libertad de configuración. Por medio de este test, el juez debe determinar que la medida (i) “persiga una finalidad que no este prohibida constitucionalmente” y (ii) sea “potencialmente adecuada para alcanzar [esa] finalidad”.

Test intermedio. Este escrutinio procede, entre otros casos, cuando “la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental” o “cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja

¹⁵¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-161 de 2001.

¹⁵² Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-669 de 2002, C-117 de 2018, C-521 de 2019, C-293 de 2020 y C-489 de 2023.

¹⁵³ Sentencia C-345 de 2019. En esta sentencia, la Corte precisó que “*la proporcionalidad en sentido estricto en el juicio integrado de igualdad leve no debe ser analizada por el juez constitucional, puesto que ello es una tarea que le corresponde al legislador, ya que en esta intensidad del test la deferencia hacia el Congreso es mayor, luego es este el que debe realizar las ponderaciones del caso. Al contrario, el juez constitucional debe evaluar la proporcionalidad en sentido estricto en los eventos en los que aplica un juicio integrado de igualdad de intensidad intermedia o estricta, pues en dichos casos el margen de apreciación del legislador disminuye en virtud de ciertos mandatos constitucionales que debe respetar. En esta línea de argumentación, la proporcionalidad en sentido estricto en el juicio intermedio supone constatar que la norma que establece un trato asimétrico no es evidentemente desproporcionada, en tanto que, en el juicio estricto, se debe verificar que no es desproporcionada*”.

en la afectación grave de la libre competencia”. Además, la Corte lo ha aplicado cuando “existen normas basadas en criterios sospechosos pero con el fin de favorecer a grupos históricamente discriminados”. Por medio de este test, el juez debe constatar que la medida (i) persiga una finalidad “constitucionalmente importante” y (ii) “que el medio para lograrlo sea efectivamente conducente”. Además, “se debe verificar que la medida no sea evidentemente desproporcionada”.

Test estricto. Este escrutinio aplica cuando la medida versa sobre criterios sospechosos y afecta a grupos históricamente discriminados en relación con el goce o el ejercicio de un derecho¹⁵⁴. Mediante este test, el juez constitucional debe constatar (i) “si el fin perseguido por la norma es imperioso”, (ii) “si el medio escogido, además de ser efectivamente conducente, es necesario” y, por último, (iii) “si la medida es proporcional en sentido estricto”.

7. El alcance de la reserva de ley marco en materia aduanera

158. El artículo 150-19, ordinal c), y el artículo 189-25 de la Constitución Política consagran la reserva de ley marco en materia arancelaria, en los siguientes términos:

“150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(...)

19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos:

(...)

c) Modificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas;”

159. El origen de esta técnica legislativa, fundamentada en el principio de colaboración armónica entre el Legislativo y el Ejecutivo, se incorporó al ordenamiento jurídico colombiano con la expedición del Acto Legislativo 1 de 1968, mediante el cual se reformó el artículo 76 de la Constitución Política de 1886. La exposición de motivos que justificó este ajuste partía *“de la idea básica de que, en materias económicas, fiscales y administrativas el legislador debe limitarse a señalar pautas generales al Ejecutivo, dictando únicamente la orientación política en dichas materias (atribuciones 9a, 10 y 22). [De forma tal, que]es al gobierno al que corresponde desarrollar y ejecutar esa política, porque es el que cuenta con el personal y los medios técnicos requeridos para dar adecuada y oportuna respuesta a los problemas que la vida contemporánea plantea en los campos señalados, especialmente en los países en vía de desarrollo como Colombia”¹⁵⁵.*

¹⁵⁴ Sentencias C-345 de 2019, C-101 de 2018 y C-673 de 2001.

¹⁵⁵ Presidencia de la República de Colombia, Historia de la Reforma Constitucional de 1968, Imprenta Nacional (1969) p. 44-47. En su momento La Corte Suprema de Justicia sostuvo que dicha determinación se encontraba debidamente justificada “en la condición esencialmente mutable de aquellos fenómenos que exigen una regulación flexible o dúctil que se adecúe a las cambiantes circunstancias del suceder aludido, de tal manera que solo al Gobierno incumbe crear la normatividad jurídica que aquellos fenómenos reclaman y lo hace por

160. Esta consideración fue retomada por la Asamblea Nacional Constituyente en la Constitución Política de 1991, al establecer que “[l]a Constitución debe mantener el esquema vigente que le permite al órgano legislativo nacional expedir normas de carácter general para organizar el crédito público, reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio, regular el comercio exterior, modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones del régimen de aduanas, dejando al Presidente de la República la necesaria flexibilidad para disponer, en cada caso, de las medidas que, a su juicio, las circunstancias hagan aconsejables, con sujeción a la ley”¹⁵⁶. Así, la Constitución dispuso que existiría reserva de ley marco en lo relacionado con “modificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”¹⁵⁷.

161. La Sentencia C-510 de 1992 precisó el alcance de esta disposición y aclaró que la reserva en materia de régimen aduanero se circunscribe exclusivamente a asuntos vinculados con la política comercial. Para tal efecto, definió el concepto de “aranceles” en los siguientes términos:

“el arancel de aduanas es una especie de prestación pecuniaria exigida a los particulares por el Estado, sin contraprestación alguna, para atender a las necesidades del servicio público. El arancel reúne a cabalidad los caracteres distintivos de los impuestos y de ahí que en la literatura especializada se lo conozca con el nombre de impuesto de aduanas. Las dos formas del arancel, sobre las importaciones o las exportaciones, revelan en todo caso la presencia de un impuesto, por lo general indirecto en cuanto que como tributo tiende a desplazarse a los consumidores del producto en el mercado doméstico.

(...)

*Los autores coinciden en destacar el doble carácter o función de estos impuestos: **fiscal** (instrumento de recaudo público) y **económico** (instrumento de desarrollo y estabilidad económicas). Estos dos elementos normalmente van unidos y dependiendo de la época histórica uno ha prevalecido sobre el otro. Por el aspecto fiscal el impuesto de aduanas provee ingresos fiscales al Estado y obra en su exclusivo beneficio. Por el aspecto económico, el impuesto de aduanas, no se utiliza como fuente de exacción fiscal sino como instrumento de políticas orientadas a favorecer la producción nacional (gracias a su capacidad para discriminar mediante la manipulación de la tarifa y el régimen entre la producción nacional y la extranjera) y promover la estabilidad económica (el aumento o disminución de los aranceles, la*

medio de decretos que deben ajustarse a los parámetros o marcos’ dados por el legislador quien al señalarlos, queda con aptitud legislativa recortada en las materias que la precitada disposición constitucional enuncia”. (Corte Suprema de Justicia, sentencia 73 de septiembre 18 de 1986.)

¹⁵⁶ Asamblea Nacional Constituyente. “Regulación Financiera, Crédito, Deuda Externa, Comercio Exterior, Régimen de Aduanas.” Informe - Ponencia. Gaceta Constitucional No. 53, Bogotá D.E, jueves 18 de abril de 1991, p. 12. En el mismo sentido, véase, Informe - Ponencia para Primer Debate en Plenaria. Rafael Ignacio Molina Giraldo, Rodrigo Lloreda Caicedo, Miguel Antonio Yepes Parra, Carlos Ossa Escobar, Carlos Lemos Simmons y Oscar Hoyos Naranjo. Gaceta Constitucional No. 74, Bogotá D.E, miércoles 15 de mayo de 1991, p. 7.

¹⁵⁷ Constitución Política de Colombia. Artículo 150-19 ordinal C.

contracción o ampliación de las importaciones, pueden afectar el nivel general de precios y los movimientos de la oferta y la demanda)”¹⁵⁸.

162. A partir de la distinción entre estas funciones la Corte determinó que solo aquellos aranceles relacionados principalmente con la función económica podían asociarse a “razones de política comercial” y por ende ser sujetos a la reserva de ley marco. Así, dispuso que *“Si a través del arancel de aduanas, ya se trate de su establecimiento o modificación, se busca de manera primera y principal un objetivo fiscal o de recaudo de ingresos para el Estado, ello sólo se podrá hacer por ley y en ejercicio de la competencia tributaria del Congreso (CP artículo 150-12). La ley marco en esta materia debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar - no regular originariamente dado que el presupuesto de la facultad de "modificación" es su previo establecimiento legal - por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. Correlativamente, el ámbito del decreto se mueve en el marco del régimen de aduanas - de origen legal - para cuya modificación queda habilitado el Gobierno siempre que sea necesario hacerlo por razones de política comercial*”¹⁵⁹.

163. Esta interpretación ha sido reiterada de manera constante por la jurisprudencia. En la Sentencia C-798 de 2004 la Corte precisó que *“[A]l limitar los objetivos por los cuales el Gobierno puede modificar las tarifas arancelarias a aquellos de política comercial (i) prohíbe que estas medidas, al no ser adoptadas por el Congreso, estén determinadas por ‘finalidades impositivas’, tengan un ‘carácter fiscal’, es decir, que se utilicen como ‘fuente de exacción fiscal’ y persigan de manera ‘primera, principal [o] preponderante’ objetivos de orden fiscal, en especial el ‘recaudo de ingresos para el Estado’; y en sentido contrario, (ii) permite que dichas medidas consulten diversos objetivos de carácter económico relacionados de alguna manera directa o indirecta con el comercio exterior tales como ‘favorecer la producción nacional [,] promover la estabilidad económica [a través del] aumento o disminución de los aranceles, la contracción o ampliación de las importaciones [que] pueden afectar el nivel general de precios y los movimientos de la oferta y la demanda’, estimular el crecimiento económico, proteger la industria nacional, promover la inversión, controlar los precios domésticos, defender a los consumidores e incentivar la competitividad de los productos nacionales*”¹⁶⁰.

164. De este modo, la Corte ha sostenido que el Congreso de la República conserva la competencia para legislar sobre el régimen de aduanas cuando las medidas persiguen finalidades de carácter fiscal o carecen de una relación directa con la política comercial, dado que la técnica de la ley marco constituye una excepción al principio de legalidad del tributo. Así lo expuso la Sentencia C-140 de 2007, al resolver una demanda relacionada con un presunto exceso del Congreso en materia aduanera:

¹⁵⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-510 de 1992. Acápite 4.

¹⁵⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-510 de 1992. Acápite 5.

¹⁶⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-798 de 2004.

“[L]as disposiciones aduaneras persiguen dos fines diferentes, que son de un lado los de tipo comercial y de otro los de tipo fiscal o tributario. (...) [L]as potestades ejecutivas para modificar la normatividad aduanera sólo pueden ser ejercidas con finalidades de política comercial, pero no de política fiscal, entre otras cosas porque esta última categoría de fines se reserva al legislador en virtud del principio de legalidad del tributo.”¹⁶¹

165. Asimismo, las sentencias C-798 de 2004, C-723 de 2007, C-026 de 2020 y C-441 de 2021 han reiterado que la competencia general para determinar el régimen aduanero, en todos los asuntos ajenos a la política comercial, corresponde al legislador. De esa manera, en la C-798 de 2004, la Corte reconoció que el Ejecutivo se extralimitaba en sus competencias cuando adoptaba una medida que no se encaminaba al logro de objetivos de política comercial, sino de política fiscal, en particular frente a asuntos que no eran, por su naturaleza, de carácter dinámico o especializado. En la C-026 de 2020, la Corte declaró inconstitucionales los artículos 274 y 275 de la Ley 1955 de 2019 (PND 2018-2022), al evidenciar que el Congreso había extralimitado sus competencias. En particular, reconoció que *“la competencia para regular los aranceles de política comercial, con arreglo a los principios generales fijados por la ley marco, corresponde a la Rama Ejecutiva. Por su parte, cuando la imposición de tales aranceles responda a razones de política fiscal, ello deberá hacerse por el legislador”¹⁶²*. Finalmente, en la C-441 de 2021, que estudió el régimen sancionatorio aduanero, explicó que *“no todos los aspectos del régimen de aduanas están sometidos a la técnica legislativa de las leyes marco y de los decretos que las desarrollan, sino solo aquellas modificaciones de los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes a este régimen encaminadas al logro de objetivos que tengan un claro y marcado propósito comercial y que, además, obedezcan al carácter dinámico y altamente especializado que caracteriza a las materias objeto de dicha regulación especial”¹⁶³*.

166. Esta última providencia sostuvo que no todos los asuntos relativos al régimen aduanero se encuentran sometidos a la técnica legislativa de la ley marco y que, en consecuencia, la mayoría de ellos corresponde a la competencia exclusiva del legislador. En ese sentido, precisó que *“la Carta Política tan solo faculta al Gobierno para modificar, mediante decretos administrativos expedidos con sujeción a las normas generales contenidas en una ley cuadro o marco, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas que se orientan al logro de finalidades o razones de política comercial, de modo que las medidas que persigan otros fines como, por ejemplo, de política fiscal (recaudo de ingresos para el Estado), son competencia exclusiva del legislador en los términos del artículo 338 de la Constitución Política, lo cual exige la expedición de leyes ordinarias”¹⁶⁴*.

¹⁶¹ Corte Constitucional. Sentencia C-140 de 2007.

¹⁶² Corte Constitucional. Sentencia C-026 de 2020.

¹⁶³ Corte Constitucional. Sentencia C-441 de 2021.

¹⁶⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-441 de 2021. M.P. Párrafo 122

167. En ese sentido, la evolución jurisprudencial ha sostenido que la reserva de ley marco en materia aduanera únicamente se vulnera cuando el Congreso de la República adopta medidas del régimen de aduanas dirigidas a alcanzar fines de política comercial, los cuales, por su propia naturaleza, constituyen asuntos especializados que requieren un alto grado de dinamismo normativo y un conocimiento altamente técnico para su regulación.

168. Para definir los asuntos que, por su naturaleza dinámica y técnica, pertenecen a la competencia del Ejecutivo, la Corte ha realizado diversas precisiones. En la Sentencia C-510 de 1992, el tribunal entendió como asuntos propios de dicha competencia aquellos aspectos avalados por la Ley 6 de 1971, que constituía el marco normativo en materia arancelaria para la época, y reconoció, entre otros, los siguientes objetivos: “(i) *Estimular el crecimiento económico del país.* (ii) *Otorgar una razonable y adecuada protección a la industria nacional.* (iii) *Regular las importaciones con miras al adecuado aprovechamiento de las disponibilidades de divisas.* (iv) *Promover la sustitución de las importaciones.* (v) *Promover las inversiones.* (vi) *Servir de instrumento de control en la política de precios internos que adelante el Gobierno en defensa del consumidor y velar por el mejoramiento de la posición competitiva de los productos colombianos.* [Y] (vii) *Atender las obligaciones del país contempladas en los tratados y convenios internacionales, especialmente las relativas a los programas de integración económica*”¹⁶⁵.

169. Posteriormente, en la Sentencia C-798 de 2004, la Corte actualizó esta comprensión a partir de lo dispuesto en la Ley 7ª de 1991, relativa a las normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular el comercio exterior en el país. En dicha providencia afirmó que las finalidades reconocidas por la jurisprudencia incluían “(i) *Impulsar la internacionalización de la economía colombiana para lograr un ritmo creciente y sostenido de desarrollo;* (ii) *Promover y fomentar el comercio exterior de bienes, tecnología, servicios y en particular, las exportaciones;* (iii) *Estimular los procesos de integración y los acuerdos comerciales bilaterales y multilaterales que amplíen y faciliten las transacciones externas del país;* (iv) *Impulsar la modernización y la eficiencia de la producción local, para mejorar su competitividad internacional y satisfacer adecuadamente las necesidades del consumidor;* (v) *Procurar una legal y equitativa competencia a la producción local y otorgarle una protección adecuada, en particular, contra las prácticas desleales del comercio internacional.* (vi) *Apoyar y facilitar la iniciativa privada y la gestión de los distintos agentes económicos en las operaciones de comercio exterior.* (vii). *Coordinar las políticas y regulaciones en materia de comercio exterior con las políticas arancelaria, monetaria, cambiaria y fiscal.* [Y] (viii). *Adoptar, sólo transitoriamente, mecanismos que permitan a la economía colombiana superar coyunturas externas o internas adversas al interés comercial del país.*”¹⁶⁶

170. Finalmente, luego de que la Ley 6 de 1971 fuera derogada por la Ley 1609 de 2013, se volvió a actualizar el marco normativo que definía las

¹⁶⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-510 de 1992.

¹⁶⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-798 de 2004.

competencias del Ejecutivo en materia aduanera¹⁶⁷. El artículo tercero de la del nuevo articulado dispone que

“al modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, el Gobierno Nacional deberá tener en cuenta los siguientes objetivos:

a) Facilitar el desarrollo y la aplicación de los Convenios y Tratados Internacionales suscritos y vigentes para Colombia, y la participación en los procesos de integración económica; b) Adecuar las disposiciones que regulen el Régimen de Aduanas a la política comercial del país, al fomento y protección de la producción nacional a los acuerdos, convenios y tratados suscritos y vigentes para Colombia, a los principios y normas del derecho Internacional. En ejercicio de esta función también tendrá en cuenta las recomendaciones que expidan organismos internacionales de comercio; c) Facilitar y agilizar las operaciones de comercio exterior, para garantizar la dinámica del intercambio comercial, el acceso de los productos y servicios a los mercados internos y externos y la competitividad de los productos y servicios colombianos en el mercado internacional; d) Fomentar el uso de tecnologías y medios de comunicación modernos y ambientalmente sostenibles, que cumplan con las necesidades y las buenas prácticas reconocidas por la legislación internacional; e) Propender por la adopción de procedimientos simplificados que contribuyan a la facilitación y agilización de las operaciones de comercio exterior”¹⁶⁸.

171. En consecuencia, cualquier medida adoptada por el Congreso de la República dirigida a fines comerciales debe entenderse como una vulneración de la reserva de ley en materia arancelaria. Por su parte, las medidas que se adopten por fuera de dichos fines, y en particular aquellas orientadas primordialmente a objetivos de carácter fiscal –de recaudo estatal–, no se encuentran cobijadas por dicha reserva, y, por tanto, se encuentra dentro de las competencias ordinarias del Congreso.

III. ANALÍISIS DEL CASO CONCRETO

172. Los demandantes formulan cuatro cargos de inconstitucionalidad por la presunta vulneración de los artículos 13, 95, 150-19, 189-25, 333 y 363 de la

¹⁶⁷ El primer artículo de la nueva norma explica que “El Gobierno Nacional, al modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, no podrá exceder los términos establecidos en la presente ley, sin entrar a regular aspectos o materias que correspondan privativamente al Congreso de la República, ni este hacer desarrollos normativos que son propios del Ejecutivo. De la misma forma el Congreso de la República al ejercer la facultad legislativa en estos aspectos, deberá tener en cuenta la responsabilidad social en procura de mantener la estabilidad jurídica nacional, sin asumir competencias que, frente a estas materias, correspondan al Gobierno Nacional”.

¹⁶⁸ Congreso de la República de Colombia. Ley 6 de 1971.

Constitución Política¹⁶⁹. En virtud de dichas violaciones, solicitan la declaración de inexecutable de los incisos demandados¹⁷⁰.

173. Según su argumentación, los incisos segundo y tercero del artículo 513-8 del Estatuto Tributario establecen una base gravable diferencial del impuesto saludable entre productos nacionales y productos importados o producidos en zonas francas, generando una mayor carga tributaria para estos últimos únicamente con base en el origen del producto. Afirman que dicha diferenciación, fundada en la procedencia del bien, resulta irrelevante a la luz de los fines de salud pública propios del impuesto saludable y, por ello, no existe una relación racional entre el medio utilizado por el legislador y el fin perseguido.¹⁷¹

174. Los demandantes explican que el artículo 513-8 demandado define la base gravable del impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas. Sostienen que, mientras el primer inciso de la norma fija la base gravable de los productos nacionales como el precio de venta del bien —que no incluye el IVA—, la base gravable para los productos importados o producidos en zonas francas corresponde a una fórmula más compleja que comprende: (i) el valor del producto que se tuvo en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, más (ii) el valor de los tributos aduaneros, que incluye el IVA¹⁷².

175. En ese sentido, argumentan que, mientras el impuesto saludable a los productos nacionales se calcula únicamente sobre el valor de la venta, el de los productos importados o producidos en zonas francas se liquida sobre una base mayor que incluye el IVA. Sostienen que ello constituye un aumento de la carga tributaria derivado exclusivamente del hecho de la importación.

176. En consecuencia, afirman que los incisos demandados vulneran: (i) el principio de igualdad, (ii) el principio de equidad horizontal tributaria y (iii) el derecho a la libre competencia económica. Asimismo, sostienen que, dado que la mayor carga tributaria se genera únicamente con ocasión del origen del producto, (iv) la norma impone de forma encubierta un arancel por vía legislativa, en contravía de la reserva gubernamental sobre la imposición de aranceles¹⁷³.

¹⁶⁹ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 3. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁷⁰ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 16. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁷¹ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 3 a 5. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁷² Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 4. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

¹⁷³ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

177. Como se explicó anteriormente, sólo los cargos referidos a (i) la vulneración del derecho a la igualdad y su consecuencial, principio de equidad horizontal en materia tributaria y (ii) la supuesta transgresión de la competencia limitada de la Congreso en la regulación de aranceles, cumplen con los requisitos de aptitud del cargo, y por tanto se procederá a analizar si las disposiciones acusadas trasgreden la norma superior.

178. Para resolver la controversia planteada, la Sala considera necesario precisar el contexto normativo y técnico en el que se inscribe la disposición demandada, con el fin de determinar su sentido, alcance y efectos jurídicos. En segundo lugar, se establecerá la intensidad del juicio integrado de igualdad aplicable al presente asunto. En tercer término, procederá la Sala a verificar si los grupos o situaciones objeto de comparación resultan efectivamente equiparables. Sólo en el caso en que se supere ese supuesto, se analizará si la diferenciación de trato supera el test de razonabilidad o proporcionalidad correspondiente según la intensidad establecida.

1. Alcance de la norma acusada

179. El artículo 54 de la Ley 2277 de 2022 adiciona el Título X al Libro III del Estatuto Tributario, bajo la rúbrica “impuestos saludables”. El nuevo título regula dos tributos nacionales: (i) el impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas (IBUA – Capítulo I) y (ii) el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas (ICUI – Capítulo II).

180. La base gravable del ICUI, uno de los elementos constitutivos del segundo tributo, es al aspecto demandado en esta oportunidad. Con el fin de comprender mejor los distintos cargos presentados, la Sala expone los artículos 513-6 a 513-10, que regulan integralmente el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados.

181. El artículo 513-6 del Estatuto Tributario define el hecho generador —el supuesto de hecho que, una vez se realiza, origina la obligación tributaria— como la ejecución de una determinada actividad económica sobre un producto que cumpla con un conjunto de condiciones. El artículo reconoce como actividades generadoras del tributo: (i) la producción, la venta, el retiro de inventarios o los actos que impliquen transferencia de dominio, a título gratuito u oneroso; y (ii) la importación. Asimismo, aclara que dichas actividades serán susceptibles del impuesto siempre que se produzcan sobre un producto que supere los umbrales de sodio, azúcares o grasas saturadas previstos en la norma (sodio igual o superior a 1 mg/kcal o 300 mg por cada 100 g; azúcares libres iguales o superiores al 10 % del total de energía; grasas saturadas iguales o superiores al 10 % del total de energía) y que, además, se encuentre incluido en una determinada lista de partidas y subpartidas arancelarias. En otras palabras, la obligación tributaria surge ante la producción, venta, retiro, transferencia o importación de los productos incluidos en la lista taxativa del artículo 513-6,

siempre que su contenido nutricional supere al menos uno de los umbrales mínimos de azúcares, sodio y/o grasas saturadas previstos en la norma.

182. Por su parte, el artículo 513-7 establece como responsables del impuesto a los productores y/o importadores, según la actividad económica que realicen. Asimismo, crea una excepción para las personas naturales que, en el año anterior o en el año en curso, perciban ingresos brutos inferiores a diez mil UVT.

183. El artículo 513-8, demandado en esta ocasión, define la base gravable del impuesto conforme a las distintas actividades económicas reconocidas en el artículo 513-6. Así, (i) para la producción, la base gravable es el precio de venta; (ii) para la donación o el retiro de inventario, el valor comercial; (iii) para la importación, el valor del bien utilizado para liquidar los tributos aduaneros, más el valor de dichos tributos; y (iv) para el ingreso de productos desde zonas francas, los costos y gastos de producción contenidos en el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros. Adicionalmente, la norma prevé que, cuando el importador actúe como comprador o cliente de productos internacionales en territorio nacional, su base gravable sea el valor de la factura de importación, más los tributos aduaneros liquidados al ingreso del producto. Debido a esto, el ICUI es un impuesto *ad valorem*. De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁷⁴ y de la Corte Constitucional¹⁷⁵, un impuesto *ad valorem* es aquel que se fija en función del precio del producto o servicio gravado, por lo que su cuantía se determina aplicando un porcentaje al valor.

184. El artículo 513-9 establece que la tarifa de este impuesto varía conforme a la vigencia: es del 10 % en 2023, del 15 % en 2024 y del 20 % desde 2025 en adelante. Finalmente, el artículo 513-10 define la causación del impuesto —el momento concreto en que nace la obligación tributaria— en función de la actividad económica prevista dentro del hecho generador. Así, en la producción, venta, retiro de inventario o transferencia de dominio, la causación del tributo ocurre en la fecha de emisión de la factura o en el momento de entrega o retiro del bien, ante la ausencia de este documento; y, en las importaciones, la obligación tributaria nace en el momento en que se nacionaliza el bien, esto es, al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros para ingresar el producto ultraprocesado al país.

185. Según algunas intervenciones¹⁷⁶ y conceptos de la DIAN¹⁷⁷, el impuesto bajo estudio es de carácter monofásico, lo cual implica que solo se causa una

¹⁷⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de septiembre de 2025, exp. 29694; Sentencia del 9 de septiembre de 2024, exp. 28704; Sentencia del 24 de octubre de 2019, exp. 22081.

¹⁷⁵ Corte Constitucional. Sentencias C-435 de 2023.

¹⁷⁶ El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, y la Universidad del Rosario.

¹⁷⁷ DIAN. 28 de Marzo de 2023. CONCEPTO 003744 int 383 DE 2023. Extraído desde: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_3744_2023.htm.

vez por producto gravado y por operación definida como hecho generador¹⁷⁸. En términos prácticos, ello significa que, una vez se liquida el impuesto sobre un producto específico —que no ha sido transformado— no existe otra etapa en la que vuelva a causarse. Es decir, tanto en los productos nacionales como en los importados, el impuesto se aplica únicamente al momento de su venta o de su nacionalización, sin que pueda cobrarse dos veces sobre el mismo producto y hecho generador.

186. Tal como se evidenció en el apartado anterior, los elementos básicos del tributo como la determinación del responsable, la definición de la base gravable o la causación del impuesto, responden de manera diferencial a las actividades económicas reconocidas en el hecho generador (la importación, la producción en zona aduanera o en zonas francas). Esta diferenciación opera de forma objetiva e impersonal, en tanto se predica del hecho —la actividad económica realizada por el empresario— y no de atributos subjetivos de los agentes económicos que intervienen en su producción, comercialización o consumo. Tal como lo establece el artículo 513-7, la responsabilidad recae en el productor o en el importador debido a la actividad económica que realiza, y no de su condición individual. Es claro que un mismo individuo puede producir un bien e importar otro, y el impuesto se causará de manera diferencial frente a cada actividad económica, conforme a las reglas contenidas en el conjunto normativo previamente expuesto.

187. La generación de la obligación tributaria ocurre de forma secuencial. Primero, se determina si se configura alguno de los hechos generadores del impuesto, esto es, la producción, venta, retiro de inventario, transferencia de dominio o importación de un producto que se encuentre en la lista de partidas arancelarias del artículo 513-6 y que, además, supere los umbrales de sodio, azúcares añadidos o grasas saturadas definidos por la norma. En caso de configurarse el hecho generador, según lo dispuesto en los artículos 513-7 y 513-8, para los productores nacionales la base gravable del impuesto corresponde al precio de venta o valor comercial y, para los importadores, al valor del producto en aduanas —precio para liquidar impuestos, certificado de integración o factura de compra extranjera—, más los tributos aduaneros que se cancelan al momento de la nacionalización. Sobre esa base gravable se aplica la tarifa definida en el artículo 513-9, que es del 20 % a partir de este año. Finalmente, conforme lo dispone el artículo 513-10, el impuesto se causa en distintos momentos según la actividad económica prevista en el hecho generador: para las producciones, ventas y transferencias de dominio, al momento de emitir la factura o de hacer entrega del producto; y, para las importaciones, al momento de nacionalizar el bien, supuesto que comprende a los importadores nacionales, a quienes producen en zonas francas e ingresan los

¹⁷⁸ Es importante precisar que, cuando un producto comestible gravado se emplea como insumo en la elaboración de un nuevo producto ultraprocesado, este último queda sujeto al impuesto en la medida en que constituye un bien autónomo respecto del cual no se ha causado previamente el gravamen, pese a que alguno de sus componentes ya hubiera estado sometido a tributación.

bienes al territorio aduanero nacional y a quienes actúan como clientes de bienes extranjeros e importan el producto con base en una factura.

188. Según el escrito de demanda y su corrección, debido a que la norma utiliza, para definir la base gravable, el concepto de *tributos aduaneros* en lugar del de *derechos de aduana* o *derechos aduaneros*, se incluye el valor del IVA de la importación en la base gravable de los productos ultraprocesados importados, lo que genera una condición de inequidad frente a los productos nacionales. Los demandantes afirman que, debido a que solo respecto de los productos importados la base gravable incluye el IVA, el impuesto saludable generado sobre los productos extranjeros es superior al de los productos nacionales, sin que exista justificación alguna.

189. Los demandantes y algunos intervinientes afirman que la diferencia entre los tributos aduaneros y los derechos de aduana radica en que los primeros incluyen el valor del impuesto sobre las ventas (IVA) causado en la importación. Para sustentar esta afirmación, acuden al artículo 3 del Decreto 1165 de 2019, “por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013”.

190. De conformidad con dicha disposición, los derechos de aduana son “*los derechos establecidos en el arancel de aduana, a los cuales se encuentran sometidas las mercancías, tanto a la entrada como a la salida del territorio aduanero nacional, cuando haya lugar a ello*”. A su vez, la norma define los tributos aduaneros como:

“Los derechos de aduana y todos los otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación de mercancías, salvo los recargos cuyo monto se limite al costo aproximado de los servicios prestados o percibidos por la aduana por cuenta de otra autoridad nacional.

El impuesto a las ventas causado por la importación de las mercancías al Territorio Aduanero Nacional está comprendido dentro de esta definición.

No se consideran tributos aduaneros las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados.”

191. Lo anterior implica que, tal como lo plantean los demandantes, el concepto de *tributos aduaneros* corresponde a un rubro económico mayor que el de los *derechos de aduana*, en tanto incluye “*todos los otros derechos, impuestos o recargos percibidos en la importación o con motivo de la importación de mercancías*”, dentro de los cuales se contempla el impuesto a las ventas (IVA) causado por la importación de la mercancía, así como cualquier otro pago, recargo o impuesto generado con ocasión del ingreso de esta, que no corresponda a sanciones, multas o recargos al precio del servicio.

192. En ese sentido, en el caso concreto la Corte debe constatar: (i) si la actividad económica de producir en el territorio aduanero nacional es equiparable a la de importar desde el exterior o desde zonas francas, al punto de que la base gravable del tributo aplicable a ambas actividades deba ser idéntica o comparable en términos tributarios; (ii) si el valor comercial o el precio de venta de un producto nacional ultraprocesado sujeto al impuesto resulta irrazonablemente inequitativo frente al valor del bien al momento de su ingreso al territorio nacional, adicionado con los tributos aduaneros, de modo que la disposición demandada genera efectivamente un trato desigual; y (iii) si la inclusión del IVA en la base gravable de los productos extranjeros, derivada del uso del término *tributos aduaneros* en lugar de *derechos de aduana*, persigue un fin constitucionalmente legítimo y se encuentra debidamente justificada, o si, por el contrario, carece de fundamento y no contribuye a la finalidad de protección de la salud propia de este tipo de tributos.

2. Análisis del cargo referido a la transgresión del derecho a la igualdad y a la equidad tributaria

193. Corresponde ahora a la Sala establecer la intensidad del juicio integrado de igualdad aplicable al presente asunto. La Sala reitera que, por regla general, en materia tributaria, el juicio integrado de igualdad debe ser realizado con el test leve, a menos que proceda el test intermedio por alguna de las siguientes razones: (i) la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental, (ii) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia o (iii) existen normas basadas en criterios sospechosos pero con el fin de favorecer a grupos históricamente discriminados”.

194. Se observa que la norma en estudio no encuadra en ninguna de estas hipótesis. En efecto, la norma se limita a establecer la base gravable del impuesto saludable sobre los productos importados y producidos en zona franca, sin que de ello pueda predicarse vulneración alguna de un derecho fundamental, no existe indicio de arbitrariedad, ni afectación grave de la libre competencia, ni regula situaciones que generen discriminación en razón de alguna categoría o que afecte a grupos históricamente discriminados. En este orden, se sigue que el test aplicable será el leve.

195. El principio de igualdad está consagrado por el artículo 13 de la Constitución Política. Esta norma dispone que todas las personas “*recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica*”. A su turno, el inciso segundo establece que el Estado deberá promover las condiciones para que “*la igualdad sea real y efectiva*”. Por último, el inciso tercero prevé que el Estado protegerá, de manera especial, a las “*personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta*”.

196. La igualdad dispuesta en el ordenamiento ordena que se debe otorgar a los individuos un trato igual “*ante la ley*” y “*en la ley*”, es decir que la ley debe

ser aplicada “*de forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho*”¹⁷⁹. Así mismo, en su dimensión material, el Estado debe establecer medidas afirmativas para lograr que la igualdad sea real en relación con los grupos vulnerables. En ese orden, del principio de igualdad se exige que los derechos, los privilegios, los deberes y las cargas se distribuyan de manera *justa y equitativa* entre los individuos¹⁸⁰.

197. La jurisprudencia constitucional ha señalado que del principio de igualdad derivan cuatro mandatos específicos, a saber: (i) un *mandato de trato idéntico* a destinatarios que “*se encuentren en circunstancias idénticas*”¹⁸¹; (ii) un *mandato de trato diferente* a destinatarios “*cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común*”¹⁸²; (iii) un *mandato de trato similar* a destinatarios “*cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias*”¹⁸³, y (iv) un *mandato de trato diferenciado* a destinatarios que “*se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes*”¹⁸⁴.

198. La igualdad es un concepto de “*carácter relacional*”¹⁸⁵, es decir que “*presupone una comparación entre personas, grupos de personas*”¹⁸⁶ o supuestos, a partir de un determinado criterio de comparación¹⁸⁷.

199. Es por ello, que resulta necesario establecer: (i) los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables; y (ii) los presupuestos a partir de los cuales se establece un trato desigual¹⁸⁸. Posteriormente, debe demostrarse, entonces, que no existe ninguna razón constitucionalmente válida para establecer un trato diferenciado.

200. De acuerdo con el auto de admisión, para los demandantes, la norma genera un trato diferenciado entre los productos nacionales e importados, así como entre productores e importadores que son responsables del impuesto saludable. El tratamiento tributario disímil consiste en que tratándose de productos nacionales la base gravable del impuesto está constituida por el precio

¹⁷⁹ Sentencia C-125 de 2018.

¹⁸⁰ Sentencias C-114 de 2017 y C-505 de 1999.

¹⁸¹ Sentencias C-179 de 2016, C-551 de 2015, C-601 de 2015 y C-1125 de 2008.

¹⁸² Ib.

¹⁸³ Ib.

¹⁸⁴ Ib.

¹⁸⁵ Sentencias C-266 de 2019, C-551 de 2015 y C-601 de 2015.

¹⁸⁶ Sentencias C-006 de 2018 y C-006 de 2017.

¹⁸⁷ Sentencias C-743 de 2015, C-250 de 2012 y C-818 de 2010.

¹⁸⁸ Sobre la aplicación de estos dos presupuestos de procedibilidad del test de igualdad, puede verse, por ejemplo, la Sentencia C-053 de 2018 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, en la cual se analizó una norma que ordenaba tramitar el grado jurisdiccional de consulta en caso de proferimiento de fallos disciplinarios absolutorios en primera instancia en contra de miembros de las Fuerzas Militares, lo cual, de acuerdo con los demandantes, violaba la igualdad porque en ningún otro régimen disciplinario procedía la consulta en esos casos. En dicha providencia se dijo que “*es claro que el patrón de igualdad está marcado por el tratamiento que se da a la procedencia del grado de consulta, ya que el derecho a un trato igual ante la Ley es predicable de todos los servidores públicos, como una categoría general. [...] Atendiendo a ese patrón de igualdad, la Corte estima que en efecto hay un trato desigual respecto del grado de consulta en los distintos procedimientos disciplinarios. Por ende, pasa a revisar si ese trato desigual que se presenta respecto del grado jurisdiccional de consulta entre los distintos regímenes disciplinarios supera o no un test de igualdad*”.

de venta. En contraposición, el segundo y tercer incisos del artículo 54 de la Ley 2277 de 2022 disponen que, en el caso de productos importados o producidos en zona franca, la base gravable del impuesto incluye el valor de los tributos aduaneros, lo que deriva en que el impuesto sobre las ventas (IVA) haga parte de la base gravable del impuesto a los comestibles ultraprocesados de acuerdo con lo previsto en el artículo 3° del Decreto 1165 de 2019.

201. No obstante, como pasará a explicarse, los incisos segundo y tercero de la norma demandada no vulneran el principio de igualdad.

202. Ambas categorías, productores e importadores, lo que también es predicable de productos nacionales e importados respectivamente, se asemejan en que son responsables del ICUI según el artículo 513-7 del Estatuto Tributario, al incurrir en el hecho generador consagrado en el artículo 513-6. Se diferencian en el tipo de actividad económica que realizan y los regímenes a los que están sujetos. De esta manera, los productores nacionales realizan su actividad económica dentro del territorio nacional, bajo el régimen tributario y aduanero ordinario, así como sus relaciones se rigen por el ordenamiento jurídico colombiano. Su actividad económica consiste en la transformación de materias primas para poner productos en el mercado. Por su parte, la importación resulta ser una actividad económica diametralmente distinta que apareja riesgos distintos. De hecho, los importadores de los comestibles ultraprocesados objeto del ICUI no son una categoría homogénea y están sujetos a regímenes arancelarios distintos, de acuerdo con el origen de las mercancías, debido a que los aranceles son objeto de la política comercial.

203. Teniendo en cuenta dichas semejanzas y diferencias entre los productores e importadores, así como las diferencias entre esta última categoría, se procede a identificar el trato ofrecido a los productos y a los importadores.

204. En los productos nacionales sometidos al ICUI, el hecho generador lo constituye la producción, venta, retiro de inventario o transferencia del dominio a título gratuito (numeral primero del artículo 513-6 del E.T.). Por ello, la base gravable está constituida por el precio de venta (inciso primero del artículo 513-8 del E.T.) que se refleja en la factura de venta. Por el contrario, para los importadores, el hecho generador del impuesto es la importación (numeral segundo del artículo 513-6 del E.T.). Así que la base gravable es la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen (inciso segundo del artículo 513-8 del E.T.). En el caso de los productos de zonas francas, la base gravable es el valor de todos los costos y gastos de producción de conformidad con el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros (inciso tercero del artículo 513-8 del E.T.).

205. Por otro lado, el artículo 513-10 de la norma en mención establece como momentos de causación del impuesto, los siguientes: (i) en la producción, la venta, retiro de inventario o transferencia a título gratuito u oneroso que realice el productor, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de estos, en el momento de la entrega o retiro, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria y (ii) en las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el

impuesto se liquidará y pagará al momento de la liquidación y pago de los tributos aduaneros.

206. Como se observa, este impuesto tiene el carácter monofásico, y, por tanto, se causa en una sola vez en las fases o etapas del proceso importación o comercialización del bien. En el caso de los productos importados, en virtud del principio de legalidad y certeza tributaria, se causa con la nacionalización del bien y es en este momento cuando surge para el responsable la obligación de liquidar y pagar el impuesto. En ese orden, se observa otra situación disímil que justifica la existencia de dos bases gravables diversas, el producto importado no estará gravado cuando sea comercializado por el importador. Sin embargo, el producto nacional estará gravado con una base gravable que consiste en el precio de venta.

207. Los accionantes adujeron un trato diferente en perjuicio de los importadores, al señalar que la base gravable de los productos importados –al realizarse bajo la fórmula de tributos aduaneros– contenía IVA, lo cual no ocurría con la base gravable de los productos nacionales. En ese sentido, para determinar si existe un trato diferente entre el productor nacional, por una parte, y los importadores –incluyendo las zonas francas– se requiere determinar si “el valor de venta” y la fórmula establecida en función de los tributos aduaneros son diferentes.

208. Para determinar la base gravable de los productos importados y producidos en zonas francas se requiere acudir al artículo 483 del Estatuto Tributario para determinar la liquidación de los tributos aduaneros. De dicho artículo se establece que (i) “los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, en el estado que presenten al momento de la valoración”; (ii) “[e]l valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de conformidad con las reglas establecidas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y normas reglamentarias”; (iii) de dicho valor se “[deduce] el mismo el valor agregado nacional y/o el valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en la Zona Franca”; y (iv) el IVA se liquidará en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario.

209. De acuerdo con esto, la liquidación de los tributos aduaneros requiere identificar el valor en aduana de la mercancía importada. Para ello, el Estatuto Aduanero hace una remisión normativa al Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio y otras normas reglamentarias, entre las que se encuentran la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 1684 de 2014 (conocida como el Reglamento Comunitario).

210. Dichos cuerpos normativos comunitarios establecen seis métodos para determinar el valor en aduana, los cuales deben aplicarse en el siguiente orden: (i) el valor de transacción de las mercancías importadas, (ii) valor de transacción de mercancías idénticas; (iii) valor de transacción de mercancías similares; (iv) valor deductivo; (v) valor reconstruido; y (vi) método del último recurso.

211. Una vez identificado el valor en aduana, para liquidar los tributos aduaneros, corresponde el pago del gravamen arancelario y el IVA. Las reglas de la lógica y la sana crítica indican que la sumatoria de estos conceptos podría resultar inferior al futuro precio de venta, el cual es la fórmula para determinar la base gravable. En ese sentido, un importador adquiere mercancías producidas en el extranjero por un valor determinado, con la finalidad de comercializarlas por un precio mayor para obtener utilidades. En ese sentido, contrario a lo presentado por los demandantes, el valor de los productos ultraprocesados objeto del ICUI que sean importados podría ser un valor inferior al que son vendidos.

212. No sería posible igualar las bases gravables, por la naturaleza misma del hecho generador y las cadenas de producción¹⁸⁹. En efecto, existe una radical diferencia entre las operaciones respecto de las cuales el artículo 513-8 establece la base gravable, que son ventas e importaciones, es decir son supuestos de hecho no susceptibles de compararse. Así no es posible exigir en la importación el precio de venta, que por regla general se declara inferior al comercial. En ese orden, los alimentos ultraprocesados importados podrían contar con ventajas frente al mercado nacional con precios más bajos. Así, la diferenciación es justificable como una medida para equilibrar la base gravable, y así la tributación del impuesto, entre productores nacionales e importados.

213. En otras palabras, importar un producto ultraprocesado es un hecho económico diverso a comprar en el país un producto similar. Al gravar una importación, se está gravando la entrada al país de un bien que fue fabricado en otro país, con unas condiciones de impuestos del país de origen disimiles, con unos gastos generales de mano de obra, de producción, de gastos fijos propias del país de donde se importa y que generalmente no son iguales a las del país de importación. Podría incluso decirse que un tratamiento absolutamente igual desconocería la igualdad en razón a unas condiciones diversas.

214. La Sala concluye que, aunque no hay un trato idéntico entre los productores y los importadores, no hay manera de concluir que este sea desigual y desfavorable para los importadores. Este tratamiento atiende las diferencias propias de la actividad económica de la importación, así como las diferencias de los hechos generadores, el momento de causación en uno y otro caso y el carácter monofásico del ICUI. Como fue señalado previamente, dentro de la categoría de importadores de comestibles ultraprocesados existe una gran diversidad que están sujetos a distintas partidas o subpartidas arancelarias, de acuerdo con el tipo de producto y su origen. En otras palabras, existe una amplia gama de importadores de los productos objeto del ICUI que asumen distintos tipos de gravámenes arancelarios.

¹⁸⁹ Los bienes importados son productos que no tuvieron que soportar las mismas cargas productivas que los productos elaborados en el territorio aduanero. Esa es precisamente la diferencia que existe entre las zonas francas y el resto del territorio colombiano: las transacciones de producción ejercidas en esos territorios están eximidas de diversas cargas económicas. En ese marco, es claro que el valor de un producto que tuvo que asumir impuestos y obligaciones tributarias difiere evidentemente del de aquel que no lo hizo.

215. Es por ello que la decisión del legislador de diferenciar las bases gravables, no sólo encaja dentro del amplio margen de configuración, sino que resulta razonable, al atender las diferencias entre los productores e importadores. Las bases gravables no van a ser exactas, pues en la importación no se puede exigir el precio de venta como base gravable y dada la existencia de una gran variedad de importadores de comestibles ultraprocesados sujetos a gravámenes arancelarios distintos.

216. En este contexto, tal y como fue señalado por varios intervinientes, la diferenciación de la base gravable que contempla el artículo 513-8 del Estatuto Tributario, se fundamenta en la naturaleza y estructura del impuesto, específicamente, en (i) la diferencia de los hechos generadores, (ii) el carácter monofásico del impuesto y (iii) el momento de su causación.

217. Finalmente, cabe considerar que la Corte Constitucional ya ha declarado la constitucionalidad de normas que establecen diferenciaciones entre la base gravable entre productos importados y nacionales. Así en la Sentencia C-412 de 1996, este Tribunal sostuvo:

“En principio no se puede objetar que la decisión del legislador desconozca el principio de igualdad pues si bien el hecho generador es el mismo para productores e importadores, a saber el consumo en el territorio colombiano de tales productos, el momento de causación es diverso. Por ende, si el momento de causación -esto es, cuando según la ley, se hace efectiva la obligación de pagar el tributo- es distinto, entonces es razonable que la ley establezca también una forma de cálculo diverso de la base gravable, esto es, del valor de referencia sobre el cual se aplica la correspondiente tarifa impositiva.

(...)

Siendo ello así, entonces tampoco viola la igualdad que la ley establezca dos sistemas de cálculo distintos para la determinación de la base gravable, a saber, para la producción nacional, el precio facturado a los expendedores en la capital de departamento en donde se encuentra la fábrica, mientras que para los importadores es el precio CIF de importación, más aranceles, adicionado por un margen de comercialización del treinta por ciento. Se trata pues de un margen de comercialización presumido por la ley, pero que no por ello es inconstitucional, pues esta Corporación ya había aceptado la legitimidad de las presunciones en el campo tributario.

(...)

Además, esta presunción no parece arbitraria, si se tiene en cuenta que de esa manera se pretende equilibrar el valor declarado de un bien importado en puerto, con el precio al detallista de una cerveza nacional ya colocada en el punto de expendio. En efecto, el precio de la cerveza nacional ya incluye el margen de ganancia del productor, y no tiene grandes costos de transporte y distribución, pues es el facturado a los

expendedores en la capital del departamento en donde esta situada la fabrica. En cambio, a la cerveza importada es necesario adicionarle los márgenes de utilidad del importador, así como los fletes de reparto, que son los componentes usuales del precio de venta al detallista del producto importado. No es pues una presunción legal arbitraria pues, según lo señala uno de los intervinientes, diversos estudios estadísticos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público han concluido que en esta clase de actividades éste es el porcentaje promedio que se agrega al producto importado al momento de comercializarlo.”

218. Establecido entonces que no resulta comparable el productor nacional y el importador de comestibles ultraprocesados, ni tampoco en los productos por ellos producidos, no resulta procedente la realización del juicio integrado de igualdad. En efecto, como fue señalado previamente, la aplicación de dicho juicio está precedida de la existencia de dos presupuestos, a saber: (i) “los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables” y (ii) el tratamiento o “trato desigual”¹⁹⁰.

219. En ese orden el cargo por vulneración del derecho a la igualdad no está llamado a prosperar y, en consecuencia, la norma acusada tampoco transgrede el principio de equidad tributaria, previsto en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. Se reitera que el control constitucional de la equidad tributaria admite un doble enfoque. En su dimensión estructural, exige que el sistema en su conjunto preserve una distribución razonable y coherente de las cargas y beneficios, evitando privilegios sistemáticos o regresividades injustificadas. En su dimensión individual, exige que cada disposición particular respete la capacidad contributiva y se funde en razones objetivas verificables.

220. Así, *“la jurisprudencia ha reiterado que el control judicial de la equidad y la igualdad tributaria no busca uniformar el diseño de los tributos ni sustituir la deliberación democrática, sino garantizar que las diferencias normativas obedezcan a razones constitucionalmente válidas. Por ello, la equidad no es un principio de identidad perfecta, sino de racionalidad normativa. En la medida en que la configuración fiscal descansa sobre valoraciones empíricas y técnicas, el juez constitucional debe ejercer un control deferente pero efectivo, orientado a descartar tratamientos caprichosos o desconectados de la capacidad económica y de los fines de interés general.”*¹⁹¹

221. Estas mismas consideraciones permiten concluir que tampoco se desconoce el principio de equidad tributaria. Dicho mandato exige que el legislador disponga una “justa distribución”¹⁹² de las obligaciones fiscales “según criterios de generalidad, uniformidad y progresividad”¹⁹³ y, de esa forma, se abstenga de instituir “cargas excesivas o beneficios [tributarios] exagerados”¹⁹⁴ que no consulten “la capacidad económica de los sujetos pasivos

¹⁹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-345 de 2019.

¹⁹¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-036 de 2024.

¹⁹² Corte Constitucional, sentencia C-1064 de 2001, reiterada en la sentencia C-100 de 2013.

¹⁹³ Corte Constitucional, sentencia C-304 de 2019.

¹⁹⁴ Corte Constitucional, sentencias C-606 de 2019 y C-056 de 2019.

en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”¹⁹⁵, tal y como lo reiteró la sentencia C-099 de 2025.

222. Como se señaló de forma precedente, el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones¹⁹⁶: vertical y horizontal. La *dimensión vertical*, identificada con la exigencia de progresividad, exige que “el sistema tributario en su integridad sea equitativo”¹⁹⁷ y ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”¹⁹⁸. La *dimensión horizontal*, por su parte, impone al legislador el deber de propender por que los individuos “con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera”¹⁹⁹. En otras palabras, “exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar”²⁰⁰.

223. En ese orden, como lo puso de presente el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, para desestimular el consumo de bienes de esta condición importados, el legislador, en su libertad de configuración, estableció una base gravable que no está demostrado que conduzca a situaciones confiscatorias, desproporcionadas o inequitativas, pues a todos los importadores se le aplican de la misma forma y cuantía”²⁰¹. De igual forma, no discrimina en ninguna forma la capacidad contributiva, sino que considera las características especiales de los productos, para la determinación de la base gravable de los importados y nacionales.

224. No sobra recordar, como se dijo en la parte considerativa de esta providencia que el principio de equidad en su dimensión horizontal implica la prohibición de que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente, tal y como lo ha desarrollado la jurisprudencia en las sentencias C-600 de 2015²⁰², C-266 de 2019²⁰³, C-431 de 2020²⁰⁴ y C-059 de 2021²⁰⁵. La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. Esta situación se produce, como se ha explicado, en el caso concreto.

3. Análisis del cargo de presunta vulneración a la reserva de ley marco en materia aduanera

¹⁹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-056 de 2019. Ver también, sentencias C-600 de 2015 y C-169 de 2014.

¹⁹⁶ Corte Constitucional, sentencias C-600 de 2015, C-120 de 2018 y C-056 de 2019.

¹⁹⁷ Corte Constitucional, sentencia C-169 de 2014.

¹⁹⁸ Corte Constitucional, sentencia C-606 de 2019.

¹⁹⁹ Corte Constitucional, sentencias C-100 de 2014, C-249 de 2013 y C-203 de 2021.

²⁰⁰ Corte Constitucional, sentencia C-266 de 2019.

²⁰¹ Expediente digital, archivo “Concepto – Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. Folio 10. Disponible en:

https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

²⁰² M.P María Victoria Calle Correa.

²⁰³ M.P Gloria Stella Ortiz Delgado

²⁰⁴ M.P Alejandro Linares Cantillo.

²⁰⁵ M.P Alberto Rojas Ríos.

225. De acuerdo con la demanda y su corrección, el uso del término *tributos aduaneros* en lugar de *derechos de aduana* agregó a la base gravable de los productos importados el valor del IVA, lo que —según los demandantes— genera una situación de inequidad frente a los productores nacionales. Afirman que, dado que este trato diferencial no se encuentra justificado ni en los debates del Congreso ni en la exposición de motivos de la norma cuestionada, su adopción respondería a razones de política comercial orientadas a favorecer los productos nacionales frente a los importados.

226. A juicio de los demandantes, esta circunstancia configura una vulneración de la reserva de ley marco en materia aduanera prevista en los artículos 150-19, literal c), y 189-25 de la Constitución Política, en la medida en que el legislador habría definido elementos propios del arancel “sin que el Gobierno Nacional haya tenido, o pueda tener en el futuro, la oportunidad de evaluar la conveniencia de este arancel a la luz de la política comercial, con el fin de aumentarlo o disminuirlo”²⁰⁶. Esta postura es compartida por algunas intervenciones, que sostienen que, al fundarse exclusivamente en el origen del bien, la diferencia tributaria constituye materialmente un arancel con fines de política comercial.

227. En contraposición, otros intervinientes discrepan de esta postura y sostienen: (i) que no existe una distinción real entre las bases gravables que pueda ser entendida como un arancel; o (ii) que, en todo caso, la diferencia en las bases gravables no persigue ningún fin comercial, sino exclusivamente fines fiscales, por lo que la interpretación de los accionantes resulta subjetiva.

228. Según la jurisprudencia de la Corte, la reserva de ley marco —como técnica legislativa de carácter excepcional— se circunscribe únicamente a los escenarios expresamente previstos en la Constitución Política. En materia aduanera, ello implica que su aplicación se limita a “razones de política comercial”²⁰⁷, es decir, “*al logro de objetivos que tengan un claro y marcado propósito comercial y que, además, obedezcan al carácter dinámico y altamente especializado que caracteriza a las materias objeto de dicha regulación especial*”²⁰⁸.

229. En ese sentido, la Constitución establece una distribución de competencias: Al Congreso de la República le corresponde fijar los objetivos y criterios generales en la materia, mientras que al Gobierno Nacional le compete expedir los decretos ejecutivos dirigidos a regular de manera detallada los asuntos de política comercial relacionados con aranceles y tarifas del régimen de aduanas²⁰⁹.

230. En consecuencia, se vulnera la reserva de ley marco en materia aduanera cuando el legislador adopta una medida impositiva orientada a fines propiamente comerciales, tales como proteger la industria nacional, regular las

²⁰⁶ Expediente digital, archivo “Demanda ciudadana”, folio 15. Disponible en: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/expediente?proceso=1&expediente=D0016314&lista=datosExpedientes_1761103971974

²⁰⁷ Constitución Política de Colombia. Artículo 150-19, ordinal c)

²⁰⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-441 de 2021.

²⁰⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-026 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. Fundamento Jurídico 34.

importaciones, promover la sustitución de importaciones, incentivar la inversión internacional, o atender compromisos derivados de procesos de integración económica. En contraste, la competencia del Ejecutivo se circunscribe a la regulación específica de los asuntos de naturaleza comercial, debiéndose impedir que se ingrese “en la órbita de lo político y de las cuestiones de fondo y fundamentales” que corresponden al Congreso²¹⁰.

231. Ahora bien, el hecho de que un impuesto se cause con ocasión de la importación de un bien no es, por sí solo, suficiente para atribuirle una finalidad de política comercial. Como lo precisó la Corte en la Sentencia C-510 de 1992,

“el arancel de aduanas es una especie de prestación pecuniaria exigida a los particulares por el Estado, sin contraprestación alguna, para atender a las necesidades del servicio público. El arancel reúne a cabalidad los caracteres distintivos de los impuestos y de ahí que en la literatura especializada se lo conozca con el nombre de impuesto de aduanas. (...) Los autores coinciden en destacar el doble carácter o función de estos impuestos: fiscal (instrumento de recaudo público) y económico (instrumento de desarrollo y estabilidad económicas). (...) Por el aspecto económico, el impuesto de aduanas (...) se utiliza (...) como instrumento de políticas orientadas a favorecer la producción nacional (...) y promover la estabilidad económica”²¹¹.

232. De esta caracterización se desprende que, aunque un tributo interno causado en la importación pueda producir efectos económicos análogos a los de un arancel, ello no lo convierte automáticamente en una medida de política comercial. La calificación jurídica depende de su finalidad y diseño normativo, no exclusivamente del momento en que se causa.

233. En el caso concreto, la Sala no advierte la existencia de un trato desigual y desfavorable para los importadores, ni encuentra que la eventual diferencia en las bases gravables pueda asociarse razonablemente a una finalidad de política comercial.

234. Como se indicó previamente, dada la amplia gama de productos objeto del ICUI y la diversidad de gravámenes aplicables, no es posible concluir que el impuesto resulte más gravoso para los importadores que para los productores nacionales.

235. De acuerdo con lo expuesto por el Ministerio de Hacienda, la DIAN y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la base gravable establecida en la disposición demandada tuvo como propósito ajustar el valor del bien en frontera para efectos del cobro del impuesto saludable, a fin de asegurar que todos los productos sujetos a este impuesto indirecto fueran efectivamente gravados, independientemente de su origen²¹².

²¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-026 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. Fundamento Jurídico 41.

²¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-510 de 1992. Acápite 4.

²¹² El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, explicaron que la determinación cuestionada se limita a establecer la base gravable reconociendo las diferencias de los hechos generados. Además, se fundamentó en la fórmula empleada en el artículo 459 del Estatuto Tributario.

236. En ese contexto, la diferencia en la fórmula de determinación de la base gravable entre productos nacionales e importados no constituye un gravamen superior ni un arancel encubierto, sino un mecanismo técnico orientado a asegurar condiciones equivalentes de causación del tributo.

237. Además, de la información presentada en el proceso, no es posible determinar que la base gravable prevista para los productos importados obedezca a un propósito comercial.

238. Al respecto, conviene recordar que el artículo demandado regula la base gravable del impuesto a los productos comestibles ultraprocesados, integrante de los impuestos saludables introducidos por la Ley 2277 de 2022. Estos tributos, de carácter indirecto y naturaleza pigouviana, no tienen como finalidad principal incrementar el recaudo, sino contrarrestar externalidades negativas derivadas del consumo de determinados productos. En la Sentencia C-435 de 2023, la Corte precisó que “el propósito fundamental de los impuestos pigouvianos no consiste en generar mayor recaudo, sino atajar un hecho o circunstancia que genera un impacto social deletéreo, mediante la asignación de costos adicionales para quien los realiza”²¹³. Esta función encuentra respaldo constitucional, pues “el uso del sistema tributario para desincentivar actividades, conductas y hechos económicos que llevan aparejadas externalidades negativas, con importante impacto para la comunidad, pueden ser compatibles con la Constitución”²¹⁴. De forma tal que, el legislador puede “reconocer y catalogar las conductas nocivas para la sociedad, así como para cuantificar el costo social y determinar el mecanismo adecuado para compensarlo, de modo que se genere un desincentivo relevante y eficaz para la actividad nociva”²¹⁵.

239. De lo anterior es claro que el ICUI persigue una finalidad prevalente extrafiscal orientada a inducir a los individuos a internalizar los costos sociales derivados de externalidades negativas. Por ello, la determinación de su base gravable, diseñada para garantizar el cobro efectivo del impuesto en condiciones equiparables a las del producto nacional, responde a una decisión de política tributaria interna.

240. Con eso claro, para la Sala, incluso en el escenario hipotético planteado por los accionantes —según el cual la base gravable de los productos importados resultaría superior al precio de venta o al valor comercial de los productos nacionales—, tal diferencia no es vinculable a fines de naturaleza comercial. La fórmula adoptada no persigue (i) facilitar convenios o tratados internacionales, (ii) fomentar o proteger la producción nacional, (iii) facilitar o agilizar las operaciones de comercio exterior, (iv) promover el uso de tecnologías y medios de comunicación modernos, ni (v) adoptar procedimientos orientados a la facilitación del comercio. Por el contrario, busca garantizar el pago del impuesto pigouviano conforme a los principios de legalidad y certeza

²¹³ Corte Constitucional. Sentencia C-435 de 2023. Fundamento Jurídico 96.

²¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-435 de 2023. Fundamento Jurídico 107.

²¹⁵ *Ibidem*.

tributaria, dado que “[en] la importación no se puede exigir el precio de venta como base gravable”.

241. En consecuencia, la determinación de la base gravable para los productos importados no vulnera la reserva de ley marco en materia aduanera. Aun si se admitiera la existencia de alguna diferencia, esta obedecería exclusivamente a la necesidad de asegurar la legalidad y certeza en la liquidación de un impuesto interno de finalidad extrafiscal, y no a objetivos de política comercial. Conforme a lo anterior, la medida se mantiene dentro de la competencia fiscal del Congreso y es concordante con la distribución de competencias fijada por la técnica de leyes marco.

IV. DECISIÓN

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

RESUELVE

ÚNICO. Declarar **EXEQUIBLE**, las expresiones “En el caso de las mercancías importadas, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto a los productos comestibles ultraprocesados y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los tributos aduaneros, adicionados con el valor de este gravamen.” y “Tratándose de productos terminados producidos en zona franca, la base gravable será el valor de todos los costos y gastos de producción de conformidad con el certificado de integración, más el valor de los tributos aduaneros. Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable será el valor de la factura más los tributos aduaneros”, contenidas en artículo 513-8 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, modificado por el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por los cargos estudiados.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Presidente
Con aclaración de voto

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

CARLOS CAMARGO ASSIS
Magistrado
Con aclaración de voto

HECTOR ALFONSO CARVAJAL LONDOÑO
Magistrado

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado

LINA MARCELA ESCOBAR MARTÍNEZ
Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE
Magistrado
Con impedimento aceptado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

MIGUEL POLO ROSERO
Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General