



Bogotá, D.C., enero de 2026.

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
M.P. NATALIA ÁNGEL CABO
Ciudad

Expediente: D-16410

Referencia: Acción pública de inconstitucionalidad presentada en contra de las expresiones “*las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y los proveedores de infra estructura del mercado de valores*” del parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 10 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*”.

Concepto No.: 7532

De acuerdo con lo establecido en los artículos 242, numeral 2, y 278, numeral 5, de la Constitución Política, procedo a rendir el concepto de rigor en relación con la acción pública de inconstitucionalidad presentada ante esa Corporación por los ciudadanos Camilo Alberto Gómez Álzate y Luis Jaime Salgar Vegalara, en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 10 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*”.

I. ANTECEDENTES

El 29 de enero de 2025, los actores interpusieron demanda de inconstitucionalidad en contra algunas expresiones del parágrafo 2 artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, cuyo texto se transcribe a continuación, y se subrayan los apartes cuestionados:

“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 10. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%). (...)

PARÁGRAFO 2. Las instituciones financieras, las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y los proveedores de infraestructura del mercado de valores deberán liquidar cinco (5) puntos adicionales al impuesto sobre la renta y complementarios durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025, 2026 y 2027 siendo en total la tarifa del cuarenta por ciento (40%).

Los puntos adicionales de los que trata el presente párrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a ciento veinte mil (120.000) UVT.

La sobretasa de que trata este párrafo está sujeta a un anticipo del ciento por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento.

Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, tres (3) puntos del recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este párrafo se destinará a la financiación de vías de la Red Vial Terciaria. El Gobierno nacional determinará las condiciones y la forma de asignación de los recursos recaudados, así como el mecanismo para la ejecución de los mismos, dando prioridad en todo caso a los proyectos viales de municipios PDET.”

Los accionantes plantearon tres cargos en la medida en que Legislador extendió la sobretasa al impuesto de renta respecto de sujetos que hacen parte del sector financiero pero que no son comparables y, adicionalmente, no cuentan con algunos beneficios tributarios, desconociendo con ello el principio de equidad tributaria.

En ese sentido, sostuvieron que la disposición acusada: primero, viola el principio de igualdad tributaria, en tanto impone la misma sobretasa al impuesto de renta a un grupo de contribuyentes manifiestamente diferentes entre sí, es decir, sostienen que se trata de sujetos pasivos heterogéneos; segundo, vulnera la equidad horizontal, toda vez que, el Legislador no consideró la situación particular de los distintos sujetos (capacidad económica). En otras palabras, se incluyeron como sujetos pasivos del impuesto a sujetos que no reciben beneficios tributarios; y, tercero, desconoce la equidad vertical, *respecto de los sujetos pasivos que se benefician de las rentas exentas*¹.

La magistrada sustanciadora, mediante Auto del 28 de febrero de 2025, inadmitió la demanda al considerar que el escrito no cumplía con la totalidad de los requisitos señalados en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991 y la jurisprudencia constitucional y no se aportaron los elementos suficientes para suscitar duda frente a la validez de la norma.

El 7 de marzo de 2025, los demandantes presentaron escrito de corrección en el que atendieron las observaciones formuladas por el despacho, en ese sentido precisaron los cargos primero y segundo y desistieron del tercero, con el propósito de acreditar las exigencias de admisibilidad señaladas en el auto de inadmisión.

¹ Expediente digital D-16410. Auto de admisión del 25 de marzo de 2025.

Así las cosas, los accionantes consideran que los apartes demandados del parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, imponen una misma sobretasa del impuesto sobre la renta a entidades que no son comparables entre sí, porque presentan naturaleza jurídica, objetos sociales, nivel de riesgo y regímenes tributarios sustancialmente distintos (primer cargo).

Los demandantes alegan que las expresiones contenidas en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulneran derechos constitucionales fundamentales al imponer una misma sobretasa del impuesto sobre la renta a una serie de entidades que no comparten características económicas, jurídicas ni tributarias relevantes.

En su criterio, la norma establece un tratamiento tributario discriminatorio e inequitativo, en la medida en que la sobretasa que originalmente estaba diseñada para las instituciones financieras, ahora se extiende a las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros *commodities* y los proveedores de infraestructura del mercado de valores, sin justificación objetiva, razonable ni proporcional que permita asimilar a todos estos sujetos en términos de su capacidad contributiva o de su posición dentro del sistema tributario.

Sostienen que dicha extensión indiscriminada desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria consagrados en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, al tratar como iguales a contribuyentes que se encuentran en situaciones sustancialmente distintas, generando así un gravamen adicional que carece de soporte técnico y legislativo suficiente.

En esa medida, los accionantes alegan que la disposición acusada no examina la situación específica de los sujetos, incluidos los destinatarios de los beneficios tributarios (segundo cargo) por lo que se viola el principio de equidad horizontal. Al respecto, los actores señalan que la norma que estudió el alto Tribunal en la Sentencia C-057 de 2021 y la norma acusada varió porque en esta oportunidad el Legislador reconoció en el trámite legislativo que no todas las entidades que serían sujetos pasivos del tributo tenían el trato favorable que justifica imponerles la carga tributaria. Por lo que proponen que, la sobretasa sobre las entidades financieras debía limitarse a las rentas exentas que es el rubro en el que sí reciben beneficios tributarios que justifiquen que sean gravadas de manera adicional.

La magistrada sustanciadora, mediante Auto del 25 de marzo de 2025, rechazó el cargo segundo dirigido en contra de la norma demandada, en relación con la presunta violación del principio de equidad tributaria debido a que los planteamientos de los accionantes se construyen principalmente sobre las conclusiones de la Sentencia C-057 de 2021, las que resultan impertinentes para la construcción del cargo de constitucionalidad².

Lo anterior, con fundamento en la sentencia en la que: *“(i) se examinó una sobretarifa destinada únicamente a las entidades del sector financiero; (ii) la disposición se aprobó en un trámite legislativo diferente al que hoy se cuestiona; (iii) los elementos*

² Ibid. p. 16.

sobre la carga tributaria de los destinatarios de la sobretarifa se soportaban en fundamentos técnicos distintos; y (iv) el cargo de equidad que examinó la Corte confrontó los sujetos de la sobretarifa con las demás personas jurídicas obligadas al pago de renta”³. Por ello, indica la magistrada sustanciadora que, si bien el análisis realizado por los accionantes es un referente para tener en consideración, no puede trasladarse al cargo tal como lo proponen en la demanda.

De igual forma, la magistrada sustanciadora rechazó el cargo tercero porque no fue subsanado por los accionantes en su oportunidad⁴.

Sin perjuicio de lo anterior, en esa decisión la magistrada sustanciadora admitió el cargo primero dirigido en contra de la expresión contenida en el párrafo 2 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, en relación con la presunta violación del principio de equidad horizontal del que trata los artículos 13, 95.9 y 363 constitucionales. Lo anterior, conforme a que los demandantes proponen dos grupos de comparación y señalan que el precepto impugnado incluye como sujetos de la sobretasa a un grupo de sujetos que no son equiparables a los destinatarios originales de esa sobretarifa. Es decir, la disposición demandada otorga un tratamiento igual a sujetos heterogéneos desde la perspectiva de las cargas tributarias sin que esa equiparación se encuentre debidamente justificada y sea adecuada para lograr equilibrar las cargas de tributación⁵.

Asimismo, en el mismo auto se ordenó fijar en lista para intervenciones de la ciudadanía y correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera concepto de control de constitucionalidad de conformidad con lo previsto en el artículo 7 del Decreto Ley 2067 de 1991. Lo anterior, comunicado mediante Oficio 393 del 12 de noviembre de 2025.

II. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de párrafo 2 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, pues se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de un texto normativo que hace parte de una ley de la República.

III. CUESTIÓN PREVIA - MANIFESTACIÓN DE TRANSPARENCIA

El expediente de la referencia versa sobre una demanda de inconstitucionalidad en contra del párrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 10 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*”. Como ya se ha explicado, el cargo alegado es de carácter sustancial, en el entendido que plantea la presunta vulneración del principio de equidad tributaria.

Teniendo en cuenta que el artículo 278 de la Constitución Política me impone el deber de rendir concepto en todos los procesos de constitucionalidad, estimo necesario realizar la presente **manifestación de transparencia**, pues pese a que no me

³ Ibid. p.16

⁴ Ibid. p.16.

⁵ Ibid. p. 16.

encuentro formalmente en una causal de impedimento, en mi otrora calidad de secretario general del Senado de la República, participé en el trámite de expedición de la Ley 2277 de 2022, la cual introdujo los apartes demandados en el artículo de la norma cuestionada. A lo largo del procedimiento legislativo otorgué constancia del texto aprobado en la plenaria del Senado, realicé actuaciones encaminadas a garantizar el principio de publicidad del trámite y suscribí, junto con el presidente del Senado, el cuerpo normativo finalmente sancionado por el presidente de la República, lo cual consta en las gacetas del Congreso número 1359, 1364, 1387 y 1412 de 2022, y 16, 82, 107 y 121 de 2023.

Si bien, en otras oportunidades me he declarado impedido por haber participado en el trámite legislativo de las normas objeto de control por parte de la Corte Constitucional, el Alto Tribunal ya ha fijado algunas pautas que permiten determinar cuándo dicha conducta no ha sido determinante para la expedición de la norma.

En el caso concreto de la Ley 2277 de 2022, la Corte ya ha admitido al menos otra demanda. Se trata del expediente D-15865, en donde se alegó que las expresiones contenidas en el artículo 54 de la Ley 2277 de 2022, mediante el cual se excluyeron ciertos productos de origen animal del impuesto a los comestibles ultraprocesados industriales (ICUI), vulneraban derechos constitucionales fundamentales, al establecer un tratamiento tributario discriminatorio e inequitativo a los productos ultraprocesados de origen vegetal funcionalmente equitativos a los de animales. En aquella ocasión me declaré impedido al considerar que estaba incurso en la causal de participación en la expedición de la norma, sin embargo, la Sala Plena declaró infundado el impedimento.

Puntualmente, mediante Auto 708 de 22 de mayo de 2025, la Corte Constitucional estableció que, si bien participé en el proceso de formación de la norma objeto de control, en tanto ejercí las funciones propias de mi cargo como secretario general del Senado, lo cierto es que dicha actuación no fue activa y determinante en el proceso de formación de la norma acusada, ni guardaba relación con el asunto que la Corte debía resolver. En consecuencia, la Sala Plena concluyó que no se había demostrado alguna circunstancia que comprometiera mi independencia o imparcialidad para emitir conceptos sobre la constitucionalidad de la norma.

En esta ocasión, al revisar el contenido de la demanda D-16410 y del auto admisorio, no hay duda sobre la naturaleza del cargo propuesto. Se trata de un planteamiento de fondo o sustancial, que, en principio, no tiene ninguna conexión con las funciones que ejercí como secretario general del Senado de la República y, por tanto, estas últimas no guardan relación con la materia que le corresponde conocer a la Corte.

Finalmente, estimo pertinente aclarar que formulo la presente manifestación de transparencia con el objetivo de advertir a la Corte que participé en la expedición de la norma, pero mis actuaciones no fueron activas ni determinantes y por tanto no comprometen mi independencia e imparcialidad para rendir concepto. Así mismo, con el propósito de salvaguardar la celeridad y el buen funcionamiento de la administración de justicia y evitar dilaciones en este proceso.

IV. PROBLEMA JURÍDICO

En atención a los cargos admitidos, el problema jurídico a resolver se circunscribe a determinar si el Legislador desconoció los principios de igualdad y equidad tributaria al establecer la misma sobretasa del impuesto sobre la renta para diversas entidades que integran el sistema financiero y asegurador, incluidas las instituciones financieras, las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa agropecuarias, las bolsas de bienes y productos y los proveedores de infraestructura del mercado de valores.

V. CONSIDERACIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO

Para resolver el problema jurídico planteado, el Ministerio Público realizará un análisis sobre a) la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria y sus límites; b) los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta; c) el alcance de los impuestos adoptados mediante la Ley 2277 de 2024; para finalmente, d) dar solución al caso concreto.

a) La libertad de configuración del Legislador en materia tributaria y sus límites

Los impuestos se crean con el propósito de financiar los gastos del Estado y, al mismo tiempo, para orientar la economía de manera planificada. La facultad impositiva del Estado se encuentra en cabeza del Congreso de la República, en razón al principio de representatividad que rige la materia. Así las cosas, corresponde al Legislador crear, modificar y eliminar impuestos⁶, establecer los elementos que los integran (sujetos, hecho y base gravable, tarifas, etc.), así como conceder beneficios y deducciones fiscales.⁷

La facultad impositiva del Estado se encuentra en cabeza del Congreso de la República, en razón al principio de representatividad que rige la materia. Por ello, corresponde al Legislador crear, modificar y eliminar impuestos⁸, establecer los elementos que los integran (sujetos, hecho y base gravable, tarifas, etc.), así como conceder beneficios y deducciones fiscales⁹. En ese sentido, *“la atribución de legislar en materia tributaria es suficientemente amplia para que el Congreso de la República fije los elementos básicos de cada gravamen, conforme a su propia evaluación y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal”*¹⁰. De hecho, la misma Corte Constitucional ha reconocido que el campo tributario es una de las materias de mayor libertad de configuración normativa del Legislador¹¹.

⁶ Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. “Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

⁷ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-430 de 1995, C-711 de 2001, C-625 de 2003, C-1003 de 2004, y C-333 de 2017.

⁸ Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. “Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

⁹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-430 de 1995, C-711 de 2001, C-625 de 2003, C-1003 de 2004, y C-333 de 2017.

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-322 de 2022.

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-101 de 2022.

La amplia potestad reconocida al Legislador también lo faculta para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención, exclusión y demás beneficios tributarios aplicables, atendiendo a la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad¹².

Sobre el particular, la jurisprudencia ha definido los beneficios tributarios como aquellas disposiciones que tienen como propósito esencial colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines, que generalmente son extrafiscales, *“tales como (i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global”*¹³.

Es decir, los beneficios tributarios son herramientas utilizadas para incentivar ciertas actividades o comportamientos, reconocer situaciones de carácter económico o social que las ameriten o estimular determinadas actividades productivas. Estos beneficios únicamente pueden operar a favor de los sujetos previstos en las hipótesis establecidas en la ley y respecto de los tributos descritos por esta¹⁴.

Sin embargo, la libertad de configuración normativa del Legislador en materia fiscal no es absoluta; encuentra límites en los derechos fundamentales de los administrados y los principios constitucionales en la materia. Dentro de ellos se encuentran los derivados de los artículos 95.9 y 363 superiores que le imponen al Legislador (i) la obligación de seguir los principios de justicia y equidad en la forma en la que se ha de llevar a cabo la contribución para la financiación de los gastos públicos y que (ii) en el sistema tributario predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

No obstante, dentro de los márgenes que la Constitución le reconoce, el Legislador goza de una potestad de configuración en materia tributaria. En ejercicio de esa facultad puede crear, *modificar, aumentar, disminuir o suprimir tributos*, así como *definir los sujetos pasivos, las reglas de aplicación y las excepciones*, siempre que dichas decisiones se adopten conforme con los parámetros constitucionales¹⁵. Esta potestad, opera tanto en un sentido positivo, al permitir el establecimiento de beneficios, exenciones o tratamientos preferenciales orientados a fines constitucionalmente legítimos, como en un sentido negativo, al permitir la creación de gravámenes mayores o la restricción de beneficios cuando existan razones objetivas, proporcionales y acordes con los principios de justicia y equidad.

En ese sentido, el deber de contribuir en un marco de justicia y equidad tiene fundamento en el principio de reciprocidad que rige las relaciones entre los ciudadanos y el Estado *“a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho”*¹⁶.

¹² Corte Constitucional. Sentencia C-205 de 2024.

¹³ Ibid.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-345 de 2022.

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-203 de 2021.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011.

Por su parte, los principios de equidad, eficiencia y progresividad constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento, brindan legitimidad al sistema, y son predicables en su conjunto y no de los impuestos en particular¹⁷. La jurisprudencia constitucional los ha definido así:

“El principio de equidad tributaria (...) como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.

El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).

En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”¹⁸.

El principio de equidad, el cual se encuentra inescindiblemente ligado al principio de igualdad, involucra: “(i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta”¹⁹.

El artículo 13 de la Constitución garantiza que todas las personas reciban un trato igual por parte de la ley, sin discriminación por motivos de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica y exigiendo que las diferencias de trato se funden en criterios objetivos, razonables y orientados a fines constitucionalmente legítimos²⁰.

Este mandato constitucional, al trasladarse al ámbito económico y tributario, se convierte en un límite al poder legislativo, obligando al Estado a 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 equitativa²¹.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-117 de 2018.

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-862 de 2008.

²¹ Corte Constitucional. Sentencia C-183 de 1998 “(...) El principio de equidad tributaria constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata de establecer igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riquezas existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional. (...)”.

Ahora bien, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reconocido de manera estable que las personas jurídicas son también titulares de derechos fundamentales, en la medida en que dichas garantías resulten compatibles con su naturaleza y con las funciones que desempeñan en el ordenamiento jurídico. La Corte ha precisado que la Constitución no limita la titularidad de los derechos fundamentales exclusivamente a las personas naturales, sino que la extiende a las personas jurídicas cuando ello sea necesario para proteger su autonomía, su actividad económica y su participación en la vida social. Así, derechos como la igualdad, el debido proceso, la libertad económica, la inviolabilidad de la correspondencia, el *habeas data*, entre otros, han sido reconocidos a favor de personas jurídicas, en tanto su vulneración puede afectar directamente su existencia, su operación o sus intereses constitucionalmente relevantes²².

De lo anterior, el principio de equidad tributaria *“resulta diferenciable del derecho a la igualdad, en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de justicia y equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del legislador”*²³. Así las cosas, el principio de equidad tributaria hace referencia 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 cargas excesivas o beneficios exagerados”*²⁴.

Ahora bien, el principio de equidad tributaria 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. En este sentido, el ordenamiento jurídico tributario debe contener normas que aseguren un trato igualitario a los contribuyentes que se encuentren en condiciones similares. Esto implica que la regla general debe ser la uniformidad en el trato fiscal. No obstante, se admite la existencia de disposiciones que establezcan tratos diferenciados, siempre que estas cuenten con una justificación válida desde el punto de vista constitucional. Dicha justificación puede estar basada en criterios de equidad material o en consideraciones de justicia contributiva.

La jurisprudencia ha diferenciado entre equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe tratar de forma idéntica a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de tal manera que después de contribuir, su situación sea de igual manera, similar. En ese sentido la equidad desde esta variable es relacional y consulta la capacidad económica de los contribuyentes individualmente considerados²⁵. Por su parte, la equidad tributaria desde su dimensión vertical ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad de pago soporten una cuota mayor de impuesto, lo cual se interrelaciona con el principio de progresividad, y se predica del sistema tributario en su conjunto²⁶.

Dentro de los supuestos, que, sin ser taxativos, tienen la potencialidad de vulnerar dicho principio, se encuentra *“cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente*

²² Corte Constitucional Sentencia T-201 de 1993.

²³ Cfr. Ibid.

²⁴ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002.

²⁵ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-322 de 2022.

²⁶ Ibid.

atendible para ello”, o cuando existe una “prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados (...)”²⁷.

Como bien se mencionó, el principio de equidad en materia tributaria busca equiparar cargas impositivas teniendo en cuenta la capacidad económica o contributiva del sujeto. A pesar de ello, este principio constitucional no busca una igualdad total, pues existen situaciones que ameritan tratamientos desiguales para alcanzar la igualdad.

En cuanto a la metodología para determinar si una norma tributaria es conforme a los principios de justicia y equidad tributaria e igualdad, la jurisprudencia ha acudido al juicio integrado de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables²⁸.

La jurisprudencia constitucional ha señalado que existen tres niveles de intensidad en el control que ejerce el juez sobre las decisiones del Legislador y de la Administración: leve, intermedio y estricto. Este juicio integrado de igualdad a su vez se compone de tres etapas fundamentales: (i) la identificación de los sujetos o situaciones reguladas por la medida y la determinación del parámetro de comparación adecuado; (ii) la elección del nivel de intensidad del juicio de igualdad, en función de la naturaleza de la medida y los derechos potencialmente comprometidos; y (iii) la aplicación del *test* de igualdad correspondiente, evaluando si la medida persigue un fin constitucionalmente legítimo y si los medios empleados son adecuados, necesarios y proporcionales para alcanzarlo²⁹.

En ese sentido, en materias económicas y tributarias, el Alto Tribunal ha sostenido que por regla general procede un *test* de igualdad. Esta intensidad se usa como regla general debido a que existe, en principio, una presunción de constitucionalidad de las normas expedidas por el Legislador. Adicionalmente, se emplea en los eventos en los cuales el Legislador goza de un amplio margen de configuración. En ese sentido, la Corte ha aplicado este escrutinio leve en casos relacionados con:

“(i) materias económicas y tributarias, (ii) con política internacional, (iii) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, (iv) cuando se examina una norma preconstitucional derogada que aun produce efectos y (v) cuando no se aprecia, en principio, una amenaza para el derecho en cuestión”³⁰.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, al tratarse de una medida de naturaleza tributaria adoptada en ejercicio de la amplia libertad de configuración normativa que la Constitución le reconoce al Legislador en esta materia, el juicio aplicable es el *test* de igualdad. Este examen se limita a verificar que la medida persiga un fin legítimo y que el medio escogido por el Legislador sea adecuado para alcanzarlo.

²⁷ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-278 de 2019.

²⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-322 de 2022.

²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-345 de 2019, C-748 de 2019 y C-521 de 2019.

³⁰ Corte Constitucional. Sentencias C-673 de 2001 y C-333 de 2017.

b) Los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta se estructura, en principio, sobre una idea básica: gravar la capacidad económica que se manifiesta en las rentas obtenidas por el contribuyente durante un periodo determinado. El artículo 26 del Estatuto Tributario fija la técnica general para determinar la base gravable, al disponer que, se suman todos los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el año gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio y no exceptuados expresamente, se restan en primer lugar las devoluciones, rebajas y descuentos para obtener los ingresos netos; de estos se deducen los costos imputables para llegar a la renta bruta, y de esta, las deducciones procedentes para determinar la renta líquida, que, salvo las excepciones previstas por la ley, constituye renta gravable a la cual se aplica la tarifa legal.

Dentro de este esquema general, el ordenamiento incorpora una serie de tratamientos especiales que alteran el trámite normal del ingreso bruto hasta la renta gravable o inciden directamente sobre el valor del impuesto a cargo. Estos tratamientos se concretan, por una parte, en figuras que reducen la base gravable, por ejemplo, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, deducciones especiales y rentas exentas y, por otra, en mecanismos que disminuyen el monto del tributo determinado, por ejemplo, tarifas inferiores a la general y descuentos tributarios³¹. Estos tratamientos especiales se diseñan de manera focalizada para determinados sectores, territorios, grupos de población o tipos de activos, y son la principal fuente de diferenciación interna del impuesto sobre la renta.

Los beneficios tributarios comprenden aquellas deducciones, exenciones, descuentos y regímenes preferenciales que reducen la carga impositiva respecto del régimen general y que se incorporan como instrumentos de política económica y social. Su finalidad es promover el desarrollo regional, incentivar ciertos sectores productivos, estimular la inversión y la innovación, generar empleo, proteger el medio ambiente o atraer inversión extranjera, entre otros objetivos. Estos beneficios se materializan, principalmente, a través de rentas exentas, deducciones especiales, tarifas reducidas, descuentos tributarios y, en algunos casos, mecanismos de diferimiento del impuesto en el tiempo³².

En Colombia, la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios ha llamado la atención sobre la magnitud y complejidad del conjunto de beneficios asociados al impuesto sobre la renta, tanto en personas naturales como jurídicas. De esa manera, esta Comisión, en colaboración con otras entidades del Estado como la DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y otros actores como el Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, han señalado que el país ha hecho un uso amplio, excesivo y sistemático de estos instrumentos, lo que se traduce en una reducción significativa del recaudo potencial, una mayor complejidad administrativa y la generación de desigualdades horizontales y verticales al interior del sistema tributario³³.

³¹ DIAN. (2015). *Beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE y en el impuesto al valor agregado (IVA) – año gravable 2014*

³² Cárdenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2005). *El sistema tributario colombiano: Impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Fedesarrollo.

³³ Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. (2021). *Informe técnico sobre beneficios tributarios en Colombia*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Gobierno de Colombia.

En ese sentido, la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022 toma este diagnóstico, destacando que la proliferación de tratamientos preferenciales en renta ha contribuido a que contribuyentes con capacidad económica similar enfrenten cargas efectivas muy dispares, afectando la equidad horizontal, y que buena parte de estos beneficios resultan regresivos, en la medida en que concentran sus ventajas en los contribuyentes de mayores ingresos, debilitando la progresividad del sistema. Desde esta óptica, los beneficios tributarios se reconocen como una forma de gasto público indirecto (gasto tributario) cuya justificación debe demostrar que los beneficios sociales generados superan los costos asociados en términos de recaudo, equidad y simplicidad del sistema³⁴.

Así, en el marco del impuesto sobre la renta, los beneficios tributarios cumplen doble función, por un lado, son herramientas de intervención económica y social que permiten incentivar o proteger determinadas actividades, sectores o situaciones consideradas importantes por el Legislador, de otro lado, son excepciones al régimen general de imposición que deben ser evaluadas a la luz de los principios constitucionales de igualdad, equidad, eficiencia y progresividad, así como del deber general de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

En atención al Auto de pruebas de 30 de mayo de 2025, la DIAN allegó al expediente información técnica que permite dimensionar de manera más precisa el alcance y la incidencia de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta aplicables a las personas jurídicas, así como su impacto particular en el sector financiero. Estos documentos exponen que los beneficios tributarios no operan de manera marginal, sino que constituyen un componente estructural del sistema de imposición sobre la renta, con efectos importantes sobre la tasa efectiva de tributación de determinados sectores económicos.

En particular, la DIAN puso de presente que una gran parte del gasto tributario asociado al impuesto sobre la renta se explica por la concurrencia de rentas exentas, deducciones especiales, descuentos tributarios y tratamientos preferenciales, muchos de los cuales se encuentran directa o indirectamente vinculados con actividades en las que participan de manera importante las entidades del sistema financiero. Ello ocurre, no solo cuando estas entidades son beneficiarias directas del sistema financiero, sino también cuando, en su calidad de intermediarias, administradoras o financiadoras, realizan operaciones que permiten materializar estos beneficios.

De acuerdo con la información aportada, entre los principales beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta que inciden en la carga fiscal efectiva de las instituciones financieras de crédito, las entidades bursátiles y aseguradoras, se encuentran los siguientes:

“(…)

- *Rentas Exentas Relacionadas con Inversión Social (VIVIENDA): Se identificó el uso de rentas exentas vinculadas a créditos hipotecarios y proyectos de vivienda, las cuales fueron utilizadas por entidades que liquidaron la sobretasa, incluyendo códigos de actividad que representan entidades crediticias y de financiación.*

³⁴ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022, agosto 8). *Exposición de motivos del proyecto de ley “Por la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social”*. Gobierno de Colombia.

- *Renta exenta por rendimientos financieros provenientes de créditos para adquisición de vivienda de interés social y/o prioritario (VIS/VIP)*
- *Renta exenta por la utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o prioritario*
- *Renta exenta por la utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda interés social y/o prioritario*
- *Rentas Exentas relacionadas con el sector pensional y la estabilización*
- *Renta exenta por los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las entidades administradoras de fondos de pensiones y cesantías.*
- *Rentas exentas por aportes voluntarios a los fondos de pensiones.*
- *Rentas exentas prestaciones provenientes de un fondo de pensiones*
- *Rentas Exentas en el sector asegurador y bursátil: Se identificaron beneficios utilizados por códigos que incluyen a las entidades aseguradoras, comisionistas de bolsa y otras entidades del aparte demandado:*
- *Rentas exentas por aplicación de algún convenio para evitar la doble tributación.*
- *Renta exenta de las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.*
- *Rentas exentas por beneficios empresariales en servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría prestados en otro país de la CAN.*
- *Renta exenta de capital por dividendos o participaciones distribuidos por no residentes a CHC y por prima en colocación de acciones.”³⁵*

En el caso del sector financiero, de acuerdo con los informes de la DIAN y las evaluaciones de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, una parte significativa de los beneficios que reducen la carga fiscal efectiva de las personas jurídicas se concentra en actividades que son desarrolladas, gestionadas o administradas por entidades del sistema financiero. En cumplimiento al Auto de pruebas, la DIAN consolidó la información exógena reportadas en las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que liquidaron la sobretasa, clasificando los datos en categorías específicas, entre ellas, rentas exentas, con el propósito de identificar los principales beneficios tributarios asociados a cada actividad económica y sustentar técnicamente la extensión del gravamen.

Asimismo, los estudios oficiales han identificado que la tasa efectiva de tributación del sector financiero ha sido históricamente inferior a la prevista en el régimen general, como resultado de la acumulación de tratamientos preferenciales y de la posibilidad de descontar o deducir erogaciones propias de su operación. Lo anterior permite concluir que, si bien los beneficios tributarios no son exclusivos de este sector, sí tienen un impacto relevante en su carga fiscal efectiva, razón por la cual las reformas recientes han considerado necesario ajustar su nivel de contribución en atención a los principios de equidad y capacidad contributiva³⁶.

³⁵ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025). *Documentos técnicos y probatorios allegados al expediente D-16410 en cumplimiento del auto de pruebas del 30 de mayo de 2025*. Corte Constitucional de Colombia.

³⁶ Corte Constitucional. Sentencia C- 057 de 2021.

c) El alcance de los impuestos adoptados mediante la Ley 2277 de 2024. La sobretasa al impuesto de renta para entidades del sector financiero, asegurador y bursátil

La reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022, denominada “*por la igualdad y la justicia social*”, fue concebida como un instrumento para fortalecer el recaudo estatal y avanzar en la reducción de brechas socioeconómicas mediante medidas orientadas a mejorar la equidad, la progresividad y la eficiencia del sistema tributario. Según lo dispuesto en el artículo 1 de dicha ley, su finalidad principal es apoyar el gasto social, consolidar el ajuste fiscal y corregir inequidades estructurales, mediante mecanismos que fortalezcan la tributación de quienes ostentan mayor capacidad contributiva, optimicen la eficiencia recaudatoria y contrarresten la evasión, la elusión y el abuso fiscal³⁷.

En ese marco general, la Ley 2277 incorporó distintas medidas tributarias dirigidas a sectores específicos con el propósito de aumentar el recaudo, corregir asimetrías y garantizar una distribución más equitativa de las cargas fiscales. Dentro de este grupo de instrumentos se encuentra la sobretasa al impuesto sobre la renta prevista en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, la cual impone cinco (5) puntos porcentuales adicionales a entidades pertenecientes al sector financiero, asegurador y bursátil.

De acuerdo con la exposición de motivos, la sobretasa aplicada a las instituciones financieras se justificó inicialmente ante la necesidad de equiparar las condiciones tributarias entre sectores, pues la tasa efectiva de tributación de ciertas empresas del sector financiero era de las más bajas de la economía, en parte debido al uso intensivo de beneficios fiscales. Con fundamento en ello, el proyecto de iniciativa gubernamental propuso mantener la sobretasa existente, aprobada en la Ley 2010 de 2019³⁸ y ajustarla para corregir las distorsiones identificadas en el sistema.

No obstante, la extensión de la sobretasa a nuevas entidades no provino de la iniciativa sino de la Ponencia para Primer Debate en Cámara, en donde se planteó que “*otras entidades pertenecientes al sector financiero, por su capacidad económica, tienen una mayor capacidad contributiva y, en consecuencia, les sería extensible esta sobretasa*”³⁹. En virtud de esta afirmación, se incorporó como sujetos pasivos adicionales a las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios y los proveedores de infraestructura del mercado de valores, bajo el entendido de que todas ellas serían equiparables a las instituciones financieras desde la perspectiva de la capacidad contributiva.

A partir de esta ampliación, la sobretasa se estructura conforme a los elementos esenciales del tributo. El sujeto activo es la Nación, representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). El sujeto pasivo lo constituyen, además de las instituciones financieras, las demás entidades que fueron agregadas, entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos

³⁷ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022, agosto). *Exposición de motivos: Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social*.

³⁸ Congreso de la República de Colombia. (2019). *Ley 2010 de 2019* "Por la cual se expiden disposiciones en materia de educación superior, se dictan otras disposiciones y se dictan disposiciones relacionadas con la calidad educativa".

³⁹ Congreso de la República de Colombia. (2022). *Gaceta del Congreso No. 1199 de 2022*

agropecuarios y los proveedores de infraestructura del mercado de valores, siempre que su renta gravable sea igual o superior a 120.000 UVT. El hecho generador es la obtención de renta gravada por parte de estas entidades, bajo los parámetros generales del impuesto de renta y complementarios, calculada conforme a las reglas del Estatuto Tributario.

En cuanto a la tarifa, el parágrafo fija un recargo de cinco (5) puntos porcentuales adicionales sobre la tarifa general del 35%, lo que genera una carga total del 40% para los contribuyentes obligados. Asimismo, la ley mantiene la obligación de anticipar la sobretasa en el respectivo periodo fiscal y establece que este tributo tendrá carácter temporal, aplicable únicamente durante los años gravables 2023 a 2027, ampliando en dos años adicionales la vigencia establecida en reformas previas.

En conclusión, la finalidad de este tributo se manifiesta en los siguientes objetivos: i) reconocer la mayor capacidad contributiva atribuida por el Legislador a las instituciones financieras, cuya tasa efectiva de tributación fue considerada inferior al promedio de la economía y, por ende, susceptible de ser ajustada mediante un gravamen adicional, ii) extender esa contribución a otras entidades calificadas en el trámite legislativo como pertenecientes al sector financiero y, iii) fortalecer la suficiencia y progresividad del sistema tributario mediante un aporte sectorial y temporal, destinado a incrementar el recaudo y corregir asimetrías en la tributación efectiva.

d) La solución al caso concreto

a. Violación del principio de justicia y equidad tributaria

A continuación, se procede a realizar el *test* de igualdad el cual comprende los siguientes momentos: i) identificación de los sujetos comparables y el criterio de comparación, posteriormente, se analizará: ii) que la medida persiga un fin constitucionalmente legítimo; iii) el medio empleado sea idóneo para alcanzarlo, y (iv) no exista una prohibición expresa en la Constitución.

En el caso bajo examen, los demandantes cuestionan la decisión del Legislador de establecer una misma sobretasa de impuesto sobre la renta para diversas entidades que integran el sistema financiero y asegurador, al considerar que dicha medida impone una carga tributaria uniforme a una serie de entidades que, a su juicio, no comparten características económicas, jurídicas ni tributarias relevantes.

- Los sujetos comparados y el criterio de comparación

Instituciones financieras en sentido estricto y las demás entidades que integran el sistema financiero, asegurador y del mercado de valores

Como se mencionó anteriormente, uno de los presupuestos fundamentales para determinar si hubo una vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria, desarrollado por la jurisprudencia constitucional colombiana, consiste en la verificación de que los sujetos o situaciones objeto de comparación se encuentren en condiciones jurídico-fácticas equivalentes frente al propósito de la norma o medida que se analiza. Este requisito busca evitar comparaciones irrelevantes que pueden

distorsionar el examen de constitucionalidad, pues no toda diferencia de trato entre sujetos disímiles constituye una vulneración al principio equidad y justicia tributaria.

En el cargo por presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, los demandantes comparan, de un lado, las instituciones financieras en sentido estricto, y de otro, a las demás entidades que integran el sistema financiero y el mercado de valores, tales como las entidades aseguradoras, reaseguradoras, sociedades comisionistas, comisionistas agropecuarias, bolsas de bienes y productos agropecuarios y proveedores de infraestructura del mercado de valores. Según su planteamiento, la presunta vulneración se origina en que la sobretasa prevista en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario se aplica de manera uniforme a todos estos sujetos, a pesar de que, a su juicio, no comparten características económicas, jurídicas ni tributarias relevantes; razón por la cual no tienen la misma capacidad contributiva.

Desde esta perspectiva, los demandantes sostienen que la imposición de una sobretasa homogénea generaría un trato fiscal injustificado entre entidades que, aunque pertenecen formalmente al sistema financiero y asegurador, desarrollan actividades económicas distintas, se encuentran sometidas a regímenes regulatorios específicos y presentan estructuras operativas diferenciadas, lo que impediría considerarlas como un grupo homogéneo para efectos tributarios.

Prima facie, la imposición de una sobretasa uniforme podría interpretarse como un trato homogéneo a entidades con estructuras operativas diferentes. No obstante, el criterio de comparación relevante no se encuentra en el objeto social específico o en el modelo de negocio de cada entidad, sino en su pertenencia a un mismo sector económico caracterizado por una capacidad contributiva superior al promedio de la economía, por el acceso a mercados regulados y por la obtención de beneficios derivados de la estabilidad, protección y supervisión por parte del estado propias del sistema financiero.⁴⁰

En efecto, de acuerdo con el artículo 1 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, el sistema financiero y asegurador está integrado por un conjunto amplio de entidades que, aunque cumplen funciones diversas, participan de manera estructural en la intermediación, administración, aseguramiento, canalización y organización de recursos financieros, y se encuentran sometidas a una regulación especial y permanente por parte del Estado.⁴¹ Este elemento sectorial fue el que tuvo en cuenta el Legislador al momento de extender la sobretasa originalmente prevista para las instituciones financieras a otras entidades que forman parte del mismo sistema.

En este contexto, la exposición de motivos y los documentos técnicos que acompañaron la reforma tributaria, en particular los informes de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios pusieron de presente que el sector financiero, considerado en su conjunto, ha presentado históricamente una tasa efectiva de tributación inferior al promedio de la economía, en parte como consecuencia del

⁴⁰ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022, agosto 8). *Exposición de motivos del proyecto de ley "Por la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social"*. Gobierno de Colombia.

⁴¹ Congreso de la República de Colombia, *Decreto Ley 663 de 1993* "por el cual se expide el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero", ARTICULO 1o. ESTRUCTURA GENERAL. El sistema financiero y asegurador se encuentra conformado de la siguiente manera: a. Establecimientos de crédito. b. Sociedades de servicios financieros. c. Sociedades de capitalización. d. Entidades aseguradoras. e. Intermediarios de seguros y reaseguros

acceso a diferentes tratamientos tributarios preferenciales⁴². Desde esta óptica, la capacidad contributiva que el Legislador valoró no fue individual ni estrictamente funcional, sino sectorial, atendiendo al peso económico, la estabilidad y la posición estratégica de dicho sector dentro del sistema productivo del país.

Así, la diferenciación de la norma no se estructura entre entidades financieras y no financieras, sino entre el sector financiero y asegurador, por un lado, y el resto de la economía, por el otro. Dentro de ese sector, el Legislador optó por imponer una carga adicional equitativa, al considerar que las entidades que lo integran comparten una posición económica privilegiada y una capacidad contributiva superior frente a otros sectores productivos, aun cuando existan diferencias internas en la forma específica en que cada entidad desarrolla su objeto social.

No obstante, el hecho de que el Legislador haya adoptado un criterio sectorial como parámetro de comparación no excluye, por sí mismo, la posibilidad de que al interior del sector financiero y asegurador existan diferencias relevantes en términos de capacidad contributiva, derivados tanto de la diversidad de actividades y de los ingresos, como del acceso a determinados beneficios tributarios. En efecto, aun cuando dichas entidades comparten un marco institucional común y participan de un mismo sistema económico, ello no implica que el impacto de una sobretasa sea igual para todas ellas.

En ese sentido, la disposición analizada podría generar interrogantes respecto de los principios de igualdad y equidad tributaria, en la medida en que imponen una misma carga fiscal a entidades que, aun perteneciendo al sector financiero y asegurador, podrían presentar diferencias relevantes en su capacidad contributiva pues en teoría no cuentan, todas con los mismos beneficios tributarios. Por ello, la sola identificación de un criterio de agrupación por sectores no resulta suficiente para descartar la eventual existencia de un trato desigual, por lo que se debe continuar con el examen propio del *test* de igualdad, a fin de establecer si la medida persigue un fin constitucionalmente legítimo y si el medio escogido por el Legislador resulta adecuado dentro del margen de configuración normativa en materia tributaria.

- Finalidad y legitimidad de la medida

La sobretasa al impuesto sobre la renta prevista en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, aplicable a las entidades que integran el sistema financiero y asegurador, constituye una medida de naturaleza tributaria y económica que responde a objetivos de justicia fiscal, equidad tributaria y redistribución de la carga impositiva, en el marco de la reforma tributaria adoptada mediante la Ley 2277 de 2022. Tal como se desprende de su exposición de motivos y de las ponencias legislativas, esta medida no obedece a un propósito meramente recaudatorio, sino que es una estrategia de política pública orientada a fortalecer el financiamiento del gasto social y a corregir desequilibrios estructurales del sistema tributario colombiano.

En particular, el Legislador justificó la imposición de la sobretasa en la necesidad de incrementar la contribución del sector financiero, bajo el entendido de que este sector, considerado en su conjunto, ha presentado históricamente una capacidad

⁴² Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. (2021). *Informe técnico sobre beneficios tributarios en Colombia*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Gobierno de Colombia.

contributiva superior al promedio de la economía, reflejada, entre otros aspectos, en una tasa efectiva de tributación relativamente baja en comparación con otros sectores productivos. Los documentos técnicos que acompañan la reforma, así como los documentos aportados como prueba a este proceso por parte de la DIAN⁴³, pusieron de presente que el acceso a diversos tratamientos tributarios preferenciales y la estabilidad propia de las actividades financieras han incidido en una menor carga fiscal efectiva del sector, situación que el Legislador consideró importante para justificar una sobretasa en la contribución.

Desde esta óptica, la sobretasa busca corregir distorsiones en la equidad horizontal y vertical del sistema tributario, asegurando que sectores con mayor capacidad económica contribuyan en mayor proporción al financiamiento de los fines esenciales del Estado, conforme a los artículos 95.9 y 363 de la Constitución. La medida se orienta a materializar el principio de equidad y progresividad tributaria (artículo 363 CP), en la medida en que incrementa la carga fiscal de un sector con alta estabilidad y rentabilidad, sin trasladar dicha carga a sectores con menor capacidad contributiva.

Además, al establecer que los puntos adicionales de la sobretasa solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el respectivo año gravable, cuenten con una renta gravable igual o superior a ciento veinte mil (120.000) UVT, el Legislador incorporó un criterio objetivo de focalización que garantiza que la medida recaiga exclusivamente sobre los contribuyentes con mayor capacidad contributiva dentro del sector financiero y asegurador. Este umbral cuantitativo permite excluir de la aplicación de la sobretasa a aquellas entidades con menores rentas, evitando impactos desproporcionados sobre actores de menor escala y de esa manera reforzando la equidad y progresividad de la medida.

Ahora bien, la decisión de extender la sobretasa a las distintas entidades que integran el sistema financiero y asegurador responde a un criterio sectorial, sustentado en la definición contenida en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Aunque dichas entidades desarrollan actividades diversas y se encuentran sometidas a regímenes regulatorios específicos, el Legislador considero que todas ellas participan de un mismo sistema económico, regulado y supervisado por el Estado, y cuentan con ciertos beneficios comunes lo que permite cierta estabilidad financiera. Desde esta perspectiva, la finalidad de la medida no es gravar funciones particulares, sino aprovechar la capacidad contributiva el sector financiero visto como un todo.

El análisis económico y jurídico realizado por el Gobierno respalda la conclusión de que la sobretasa es una medida focalizada, proporcional y coherente con los objetivos de política fiscal. Su carácter temporal (2023-2027) refuerza su razonabilidad, al concebirse como un mecanismo de ajuste mientras se consolidan otras fuentes de financiamiento del gasto social.

En definitiva, la sobretasa al impuesto sobre la renta para el sector financiero y asegurador persigue una finalidad constitucionalmente legítima, al orientarse a fortalecer la equidad y progresividad del sistema tributario, redistribuir la carga fiscal conforme a la capacidad contributiva sectorial y asegurar una mayor participación de un sector económico estratégico en el financiamiento del gasto social. Estos objetivos se encuentran alineados con los mandatos constitucionales de justicia tributaria,

⁴³ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2025). *Pruebas aportadas en el expediente D-16410*. Gobierno de Colombia.

solidaridad y eficiencia fiscal, lo que permite concluir, en esta etapa del test, que la medida supera el examen de finalidad y legitimidad constitucional, y así dando paso al siguiente elemento del test de igualdad.

- Idoneidad de la medida

En el caso del parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 2277 de 2022, la finalidad identificada consiste en incrementar la contribución del sector financiero y asegurador al financiamiento del gasto público, a partir del reconocimiento de su mayor capacidad contributiva, así como en corregir distorsiones en la equidad del sistema tributario derivadas de una tasa efectiva de tributación históricamente inferior al promedio de la economía. En ese contexto, la sobretasa al impuesto sobre la renta se concibió como un instrumento para materializar los principios de justicia, equidad y progresividad tributaria.

La idoneidad de la medida radica en que el diseño de la norma de la sobretasa permite alcanzar dichos fines de manera directa, sin imponer cargas indiscriminadas ni generar efectos desproporcionados. En primer lugar, al circunscribir su aplicación exclusivamente a entidades que integran el sistema financiero y asegurador, el Legislador focalizó la medida en un sector económico específico, caracterizado por su estabilidad y su posición dentro del sistema productivo. Con ello, se evita trasladar la carga fiscal adicional a sectores con menor capacidad contributiva o mayor vulnerabilidad económica.

En segundo lugar, haber establecido un umbral objetivo de renta gravable igual o superior a ciento veinte mil (120.000) UVT como condición para la aplicación de la sobretasa constituye un mecanismo idóneo de focalización, en tanto garantiza que la carga adicional recaiga únicamente sobre las entidades con mayor capacidad económica dentro del sector financiero y asegurador. Este criterio cuantitativo permite excluir de la aplicación de la medida aquellas entidades que, aun perteneciendo al sector, presentan niveles de renta más bajos, evitando impactos desproporcionados sobre actores de menor escala y reforzando el carácter equitativo y progresivo del gravamen.

En este sentido, la medida es idónea para cumplir el objetivo constitucional de fortalecer la equidad y progresividad del sistema tributario, pues permite que las entidades con mayor capacidad económica contribuyan en mayor proporción al sostenimiento de los fines esenciales del Estado, al tiempo que preserva la sostenibilidad financiera de los actores con menor nivel de rentas. El diseño de la sobretasa muestra un equilibrio razonable entre la necesidad de incrementar el recaudo y la protección de la capacidad económica de los contribuyentes.

En consecuencia, la sobretasa prevista en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario constituye un medio adecuado e idóneo para alcanzar las finalidades de justicia y equidad tributaria que motivaron su creación en tanto su aplicación sectorial y su focalización mediante un umbral objetivo que permite captar la capacidad contributiva relevante sin imponer cargas excesivas a los sujetos pasivos.

CONCLUSIÓN

Del análisis integral realizado, se concluye que el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 2277 de 2022, que establece una sobretasa al impuesto sobre la renta aplicable a las entidades que integran el sector financiero y asegurador, supera el test de igualdad, y no desconoce principios constitucionales de igualdad, equidad tributaria y capacidad contributiva.

En primer lugar, el cargo por presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria no prospera. Si bien los demandantes identifican diferencias internas entre las instituciones financieras en sentido estricto y las demás entidades que conforman el sistema financiero y del mercado de valores, dichas diferencias no desvirtúan la existencia de un criterio de comparación constitucionalmente relevante, consistente en la pertenencia a un sector económico regulado de manera integral, con una posición estratégica dentro del sistema productivo y una capacidad contributiva apreciada por el Legislador desde una perspectiva sectorial y agregada. En este contexto, la decisión de imponer una sobretasa uniforme no resulta arbitraria ni carente de justificación objetiva.

En segundo lugar, se estableció que la medida persigue una finalidad constitucionalmente legítima, orientada a fortalecer la equidad y progresividad del sistema tributario, corregir distorsiones derivadas de una tasa efectiva de tributación históricamente inferior al promedio de la economía y asegurar una mayor contribución de un sector económico importante en el financiamiento del gasto social, en consonancia con los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. La sobretasa no responde a un propósito recaudatorio, sino que se inserta en una estrategia de política fiscal dirigida a materializar los principios de justicia tributaria.

En tercer lugar, el análisis de idoneidad permitió constatar que el diseño normativo de la sobretasa es adecuado y razonable para alcanzar los fines perseguidos. En particular, la focalización de la medida en el sector financiero y asegurador, así como la incorporación de un umbral objetivo de renta gravable 120.000 UVT, garantiza que la carga adicional recaiga exclusivamente sobre los constituyentes con mayor capacidad económica, evitando impactos desproporcionados sobre entidades de menor escala.

En consecuencia, la sobretasa prevista en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario constituye una medida idónea, razonable y proporcional, adoptada dentro del amplio margen de configuración normativa que la Constitución reconoce al Legislador en materia tributaria y en concordancia con los principios de igualdad, equidad, progresividad y solidaridad fiscal del sistema tributario en Colombia.

Por lo anterior, el Ministerio Público solicitará a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad de la norma demandada, al considerar que la sobretasa establecida por el Legislador se ajusta a la Constitución Política y contribuye de manera legítima al fortalecimiento de la justicia y equidad del sistema tributario.

VI. SOLICITUD

Por las razones expuestas, el Ministerio Público le solicita a la Corte Constitucional:

Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de la expresión “[l]as entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y los proveedores de infraestructura del mercado de valores”, contenida en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 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”.

Atentamente,

GREGORIO ELIJAH PACHECO
Procurador General de la Nación

DCM/CRM

