

Bogotá, 29 de enero de 2025

Señores Magistrados  
**CORTE CONSTITUCIONAL**  
Ciudad

**Ref:** Acción pública de inconstitucionalidad contra parágrafo 2° del artículo 240 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022

Respetados Señores Magistrados:

CAMILO ALBERTO GÓMEZ ALZATE y LUIS JAIME SALGAR VEGALARA, identificados como aparece al pie de nuestras firmas, en nuestra calidad de ciudadanos colombianos, acudimos a la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241-1 de la Constitución Política para solicitar, de manera respetuosa, que se declare la inexequibilidad del actual parágrafo 2° del artículo 240 del Estatuto Tributario (E.T.), introducido al ordenamiento jurídico por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

### **1. Resumen general**

El actual parágrafo 2° del artículo 240 del E.T. contiene una sobretasa de renta que aplica a un listado de sujetos pasivos que pertenecen al sector financiero, al bursátil y al asegurador, pero que son visiblemente diferentes entre sí.

Hasta la fecha, la Corte Constitucional ha declarado la exequibilidad de varias sobretasas de renta. La Sala ha señalado que el Congreso está legitimado para imponer cargas adicionales en sede de renta siempre que los sujetos pasivos de las mismas gocen de beneficios tributarios (Sentencia C-057 de 2021) o de prerrogativas de otra naturaleza (Sentencias C-389 de 2023 y C-036 de 2024) que les permitan aumentar su capacidad de aporte u obtener utilidades extraordinarias.

La sobretasa bajo examen no satisface esta premisa básica. Los sujetos pasivos de las demás sobretasas de renta son *homogéneos*. Los destinatarios de la norma acusada son manifiestamente *heterogéneos*. Las profundas diferencias que hay entre estos sujetos evidencian que no hay entre ellos un criterio que permita compararlos. No hay un *tertium comparationis*. Menos aún en consideración a que la norma los cobija por igual independientemente de que estos sujetos cuenten o no con beneficios tributarios. En efecto, varios de los sujetos pasivos de la norma **no** gozan de exenciones, pero **sí** son destinatarios de la sobretasa. Esta situación es contraria al principio de igualdad tributaria y, por lo tanto, es injusta.

Se observa también que algunos de los sujetos pasivos de la sobretasa gozan de exenciones, pero no respecto de todos sus ingresos sino sólo respecto de algunos de ellos. La Corte ha manifestado que las rentas provenientes de actividades que **no** cuentan con prerrogativas que les permitan obtener utilidades extraordinarias, **no** pueden quedar gravadas con cargas adicionales, sino que las cargas adicionales deben estar directamente vinculadas con la actividad específica generadora de las utilidades extraordinarias (Sentencia C-389 de 2023). La norma acusada transita en un sentido contrario pues establece una carga adicional de renta que grava de manera indiscriminada todas las utilidades de los sujetos cobijados en lugar de recaer sólo sobre las utilidades receptoras de los beneficios. En estas condiciones,

la norma es *supra-inclusiva* y, por ende, contraria al principio de equidad horizontal de los impuestos.

Finalmente, la norma es injusta también en relación con los sujetos pasivos de la sobretasa cuyas rentas son destinatarias de beneficios tributarios. Dichos beneficios responden a medidas de política pública adoptadas de tiempo atrás por el legislador para dar cumplimiento a ciertos mandatos constitucionales: la protección del sistema pensional, la preservación del valor adquisitivo de las pensiones, el estímulo al crédito para la financiación de la vivienda de interés social y prioritario y la promoción de la integración del país en el escenario internacional. Estos beneficios no generan una mayor capacidad de aporte, sino que son mecanismos que compensan a quienes asumen la realización de unas funciones que, sin tales incentivos, quizá no podrían ser realizadas. Al imponer esta carga adicional, el Legislador castiga a sus destinatarios por unos beneficios tributarios que él mismo les había concedido para promover unos objetivos de orden superior. Se trata, por tanto, de una configuración normativa que conduce a la violación del principio de equidad tributaria vertical.

El resumen expuesto permite afirmar que la norma acusada vulnera los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, tal como se demuestra en esta demanda.

## **2. El fenómeno de la cosa juzgada no se predica de la norma demandada**

La presente demanda se dirige contra el párrafo 2° del actual artículo 240 del E.T., introducido por el párrafo 2° del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

El artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 había incorporado ya al ordenamiento jurídico una sobretasa de renta de cuatro puntos adicionales por un uno y de tres puntos por dos años más que aplicaba de manera exclusiva a las entidades financieras. Esta norma fue declarada inexecutable por la Sentencia C-510 de 2019 por vicios de trámite. Tal como lo pudo constatar la Corte en esa oportunidad, dicha iniciativa tuvo origen el Congreso sin aval o aquiescencia del Gobierno.

La sobretasa que aplicaba de manera específica a las entidades financieras fue retomada de nuevo, con algunos ajustes, por el artículo 92 de la Ley 2155 de 2021, norma que fue declarada executable por la Corte Constitucional en Sentencia C-057 de 2021. El artículo 7° de la Ley 2155 de 2021 retomó la sobretasa a las instituciones financieras y estableció que la misma estaría vigente por cuatro años, desde 2022 hasta 2025. Esta norma no fue materia de control constitucional.

En estas condiciones, es preciso explicar por qué el fenómeno de la cosa juzgada no se predica de la norma demandada. Hay **dos razones** que así lo demuestran.

**Primera**, el actual párrafo 2° del 240 del E.T. es manifiestamente diferente a las disposiciones que han establecido sobretasas a cargo de las entidades financieras. Se trata así de una norma distinta, cuyo texto no ha sido sometido al control constitucional.

**Segunda**, con posterioridad a la expedición de la Sentencia C-057 de 2021, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Gobierno Nacional a través de la DIAN procedieron a la publicación del “Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios”<sup>1</sup>. Este documento permite el acceso público a datos y elementos de juicio que permiten sostener que la norma acusada se inscribe en un contexto jurídico y económico que no ha sido objeto de examen en sede de control abstracto de constitucionalidad.

---

<sup>1</sup> El informe está disponible en el siguiente vínculo: <https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf>

Estas dos consideraciones indican que el fenómeno de la cosa juzgada no se predica del párrafo 2° del 240 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. La norma acusada en el presente proceso es una norma nueva, significativamente diferente de las que la han antecedido. Se trata, además, de una norma que se inscribe en un contexto jurídico diferente y que es materia de preguntas y cuestionamientos que hasta la fecha no han sido examinados por la Corte Constitucional. Las secciones 2.1 y 2.2 explican estas dos afirmaciones.

## 2.1. La sobretasa acusada es manifiestamente diferente a las que la han antecedido

El cuadro que se presenta a continuación contiene las cuatro versiones de la sobretasa mencionadas y resalta en negrillas la norma acusada en esta oportunidad.

| Art. 80 Ley 1943 de 2018                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Art. 92 Ley 2010 de 2019                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Art. 7 de la Ley 2155 de 2021                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Art. 10 Ley 2277 de 2022                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>PARÁGRAFO</p> <p>7o. Las entidades financieras deberán liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios durante los siguientes periodos gravables:</p> <p>1. Para el año gravable 2019, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y siete por ciento (37%).</p> <p>2. Para el año gravable 2020, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cinco por ciento (35%).</p> <p>3. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en</p> | <p>NUEVO PARÁGRAFO:</p> <p>Las instituciones financieras deberán liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios durante los siguientes periodos gravables:</p> <p>1. Para el año gravable 2020, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y seis por ciento (36%).</p> <p>2. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cuatro por ciento (34%).</p> <p>3. Numeral derogado por el artículo 65 de la Ley 2155 de 2021. Ver párrafo 8 &lt;sic,9&gt; adicionado por el artículo 7 de la Ley 2155 de 2021.</p> <p>Los puntos adicionales de los que trata el presente párrafo solo son aplicables a las</p> | <p>PARÁGRAFO 9o. Las instituciones financieras deberán liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios durante los siguientes periodos gravables:</p> <p>1. Para el año gravable 2022, se adicionarán tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y ocho por ciento (38%).</p> <p>2. Para el año gravable 2023, se adicionarán tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y ocho por ciento (38%).</p> <p>3. Para el año gravable 2024, se adicionarán tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y ocho por ciento (38%).</p> <p>4. Para el año gravable 2025, se adicionarán tres (3) puntos porcentuales sobre la</p> | <p><b>PARÁGRAFO 2o. 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%).</b></p> <p><b>Los puntos adicionales de los que trata el presente párrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable</b></p> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>total del treinta y cuatro por ciento (34%).</p> <p>Los puntos adicionales de la que trata el presente párrafo solo es aplicable a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT.</p> | <p>personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT.</p> <p>La sobretasa de que trata este párrafo está sujeta, para los tres periodos gravables aplicables, 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.</p> <p>Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, el recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este párrafo se destinará a la financiación de carreteras y 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.</p> | <p>tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y ocho por ciento (38%).</p> <p>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 120.000 UVT.</p> <p>La sobretasa de que trata este párrafo está sujeta, para los cuatro periodos gravables aplicables, 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.</p> | <p><b>correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a ciento veinte mil (120.000) UVT.</b></p> <p><b>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.</b></p> <p><b>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 destinarán 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.</b></p> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

La sobretasa declarada exequible es la prevista en el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019. El principal argumento expuesto en la Sentencia C-057 de 2021 para declarar su exequibilidad fue que las instituciones financieras gozaban de unos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico no les reconocía a las demás personas jurídicas contribuyentes de impuesto a la renta. Estos beneficios llevaban a que las instituciones financieras tuvieran una tasa efectiva o real de renta inferior a la tasa nominal. Para la Sala, la existencia de estos beneficios hace que las instituciones financieras no puedan ser comparadas con “las demás empresas” al tiempo que justifica la imposición de la carga adicional.

El examen de las cuatro disposiciones en las que se ha previsto la sobretasa y, en especial, de la sobretasa establecida en el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019 con la contenida en el párrafo 2° del actual artículo 240 del E.T., permite identificar **tres** diferencias esenciales:

**Primera**, el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 modifica de manera significativa el sujeto pasivo del gravamen.

Las sobretasas que habían antecedido a la que ahora se demanda cobijaban de manera específica a las “instituciones financieras”. Es decir, la norma cobijaba sujetos pasivos relativamente homogéneos.

La nueva norma se extiende a una gran cantidad de sujetos adicionales pues, además de las instituciones financieras, aplica también 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. La norma imparte un mismo tratamiento a todas estas entidades. En los términos del artículo 335 de la Constitución, la nueva norma abarca no sólo las instituciones financieras, sino también las bursátiles y aseguradoras.

En estas condiciones, la norma pasó de tener un sujeto pasivo relativamente *homogéneo* a uno manifiestamente *heterogéneo*.

**Segunda**, el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 modifica también la tarifa del gravamen adicional. La sobretasa fue primero de cuatro puntos para el año 2020 y luego de tres puntos para los años 2021 y 2022. Con la nueva norma, pasó a cinco puntos. La tarifa es otro de los elementos que hacen parte de la estructura de los impuestos, así que se trata de otro cambio relevante.

**Tercera**, el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 modifica su periodicidad. La sobretasa había sido establecida -al menos, para las entidades originalmente cobijadas- por un término de tres años. La Ley 2155 de 2021 la extendió a cuatro años y la Ley 2277 por cinco.

En estas condiciones -y hecha abstracción de las diferencias que hay entre los distintos textos que la han consagrado- la figura de la sobretasa al sector financiero suma 8 años (desde 2020 hasta 2027). Se trata, por tanto, de una sobre carga de renta que comienza ahora a tener rasgos de impuesto permanente.

Estos tres cambios llevan a que, desde su dimensión meramente literal, la nueva sobretasa sea claramente diferenciable de la anterior, y que por esto se encuentre sujeta a cargos de constitucionalidad que no han sido materia de examen por la Corte.

## **2.2. El Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios muestra una realidad sobre los beneficios tributarios del sector financiero que no era conocida en la fecha de expedición de la Sentencia C-057 de 2021**

Esta sección presenta las razones por las cuales el *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* modifica de manera profunda el contexto jurídico en el cual se inscribe la sobretasa bajo examen. Este texto fue publicado luego de la expedición de la Sentencia C-057 de 2021.

El *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* revela un panorama que era desconocido por la ciudadanía en general y que permite tener una mayor claridad sobre la realidad tributaria del amplio conjunto de sujetos que integran el sector financiero, el bursátil, el asegurador y demás relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público. Se trata de un panorama que no ha sido materia de examen por la Corte Constitucional.

Es preciso recordar que la Sentencia C-057 de 2021 utilizó una investigación previa para fundamentar varias de sus consideraciones. Se trata de “*El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas*”<sup>2</sup>.

Dicho informe fue publicado en diciembre de 2019. Sus autores (Alba C. Avendaño Cruz, Diana Marcela Parra Garzón, Gloria Yori Parra y Pastor H. Sierra Reyes) sustentaron sus consideraciones con base en la información contenida en el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) de los años 2017 y 2018<sup>3</sup>.

*El gasto tributario en Colombia* era, en la fecha de expedición de la Sentencia C-057 de 2021, el estudio más actualizado que había sobre los beneficios tributarios y su impacto como mecanismo de promoción de ciertos objetivos.

Ahora bien, en dicho documento se insistía en que “organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aconsejan a los diferentes países la implementación de la medición de los gastos tributarios, esto se manifiesta en los Manuales de Transparencia Fiscal”<sup>4</sup>.

El Cuadro anexo, que ha sido tomado de *El gasto tributario en Colombia*<sup>5</sup>, muestra los conceptos y valores de los beneficios fiscales identificados en ese momento por sus autores, Avendaño, Parra, Yori y Sierra:

---

<sup>2</sup> El informe está disponible en el siguiente vínculo: [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El\\_Gasto\\_Tributario\\_en\\_Colombia\\_Beneficios\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_Personas\\_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/El_Gasto_Tributario_en_Colombia_Beneficios_en_el_Impuesto_sobre_la_Renta_Personas_Juridicas.pdf#search=beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta).

<sup>3</sup> Como se sabe, el artículo primero de la Ley 819 de 2003 señala que el Gobierno Nacional cada año debe presentarles a las Comisiones Económicas del Senado y de la Cámara un Marco Fiscal de Mediano Plazo, el cual debe contener, entre otros requisitos, “una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes”.

<sup>4</sup> *El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas*. Op. cit. Pág. 10.

<sup>5</sup> Cfr. *El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas*. Op. cit. Pág. 15.

**Cuadro 1**  
**Impuesto de renta**

**Beneficios tributarios y costo fiscal asociado para los declarantes  
personas jurídicas Años gravables 2017 – 2018\* Miles de millones de  
pesos**

| Impuesto            | Tipo de beneficio                        | Beneficios tributarios |               | Costo fiscal** |              |               |               |              |                             |
|---------------------|------------------------------------------|------------------------|---------------|----------------|--------------|---------------|---------------|--------------|-----------------------------|
|                     |                                          | 2017                   | 2018          | 2017           | 2018         | Partic. 2017  | Partic. 2018  | Variación %  | Contribución a la variación |
| Impuesto a la renta | Rentas exentas                           | 9.043                  | 11.782        | 3.617          | 4.359        | 67,2%         | 69,2%         | 20,5%        | 13,8%                       |
|                     | Descuentos tributarios                   | 771                    | 1.049         | 771            | 1.049        | 14,3%         | 16,7%         | 36,0%        | 5,2%                        |
|                     | Deducción por inversión en activos fijos | 2.480                  | 2.399         | 992            | 888          | 18,4%         | 14,1%         | -10,5%       | -1,9%                       |
| <b>Total</b>        |                                          | <b>12.294</b>          | <b>15.230</b> | <b>5.380</b>   | <b>6.296</b> | <b>100,0%</b> | <b>100,0%</b> | <b>17,0%</b> | <b>17,0%</b>                |

El texto señala que para el año 2018, los beneficios del impuesto de renta para las personas jurídicas ascendieron a \$ 15,23 billones, de los cuales \$11,78 billones corresponden a **rentas exentas**. El costo o gasto fiscal de dichos beneficios ascendió a \$6,3 billones, de los cuales \$4,359 billones corresponden a las rentas exentas. En otras palabras, las **rentas exentas** habrían representado para el año 2018 el 69,2% del gasto fiscal de ese año asociado a las personas jurídicas.

Como se ha señalado ya, el *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* constituye un esfuerzo posterior y más amplio en la investigación sobre los beneficios tributarios y su impacto. Este documento, publicado poco después de la expedición de la Sentencia C-057 de 2021, es un esfuerzo conjunto de la OCDE y del Gobierno Nacional a través de la DIAN con el apoyo financiero de la Embajada Suiza en Colombia, la Corporación Andina de Fomento (CAF) y la Unión Europea.

Tal como lo señala el Marco Fiscal de Mediano Plazo de 2024, el *Informe* “es fundamental para entender la complejidad del GT [Gasto Tributario] en el país, ya que debe contener un listado exhaustivo de todas las provisiones reportadas como GT, así como la cuantificación a partir de registros administrativos, información complementaria y cálculos propios con base en la normativa tributaria para los impuestos considerados”<sup>6</sup>.

La Comisión de Expertos enfoca su atención de manera especial en las **rentas exentas** que, como se acaba de señalar, eran en ese momento el componente más significativo del gasto tributario en sede de impuesto de **renta de personas jurídicas**.

Estos datos son imprescindibles para la adecuada comprensión de las características y objetivos de los beneficios fiscales, y para la identificación de sus destinatarios pues con ellos se identifica en concreto cuál es el origen de los beneficios y quiénes son sus destinatarios.

Sin embargo, a pesar de sus avances, el propio *Informe* reconoce que hay vacíos de información que impiden establecer con plena claridad el costo real de los beneficios

<sup>6</sup> MFMP, 2024. Págs. 194 – 195.

tributarios y los retornos que generan. Tal como lo indica la propia Comisión de Expertos, “Colombia no ha definido un sistema tributario de referencia” lo cual “no constituye una buena práctica”<sup>7</sup>. En el mismo sentido, el MFMP de 2023 señala que “a pesar del uso de fuentes complementarias a los formularios tributarios para robustecer la medición, aún persisten limitaciones en la información que dificultan la caracterización del gasto tributario y de su costo fiscal” (todas las subrayas fuera de texto)<sup>8</sup>.

La tabla que se presenta a continuación reproduce de manera idéntica la información contenida en el *Informe*<sup>9</sup> relativa específicamente a las **rentas exentas** previstas en el ordenamiento tributario. Indica también cuál es su respectivo costo tributario. La acotación obedece a que, como se ha señalado ya, en la Sentencia C-057 de 2021 se indicó que las rentas exentas son el rubro que en mayor medida explica los tratamientos tributarios especiales de los que dispone el sector financiero, el bursátil y el asegurador. Para facilitar su identificación, los suscritos demandantes hemos procedido a señalarlas a través de negrillas y subrayas.

**Tabla 4.5. Rentas exentas por sector y tipo (ítems principales) (en miles de millones de pesos)**

| Subsector Económico                                              | Concepto | Descripción del Concepto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Valor |
|------------------------------------------------------------------|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b><u>Actividades financieras y de seguros</u></b>               | 1        | Las rentas exentas por los recursos de un plan financiado a través del sistema de capitalización individual (RAIS), un plan financiado a través de un sistema solidario (Régimen de Prima Media), los fondos para el pago de los bonos y las acciones de los bonos de pensiones, del fondo de pensión solidaria, de los fondos de pensión mencionados en las Artículo 4 del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993. Artículo 235-2, numeral 7, ET. | 2,292 |
| <b><u>Actividades financieras y de seguros</u></b>               | 8168     | Rentas exentas de préstamos para la adquisición de vivienda prioritaria y/o de interés social, ET, Artículo 235-2, numeral 6, literal e)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 1,106 |
| Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado | 8120     | Rentas exentas debido a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 1,045 |
| Construcción                                                     | 8165     | Rentas exentas por la primera venta de vivienda prioritaria y/o de interés social. Literal b) Numeral 6, Artículo 235-2 del ET                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 652   |
| Industrias manufactureras                                        | 8120     | Rentas exentas debido a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 621   |

<sup>7</sup> Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios; Pág. 11.

<sup>8</sup> MFMP del 2023; pág. 213.

<sup>9</sup> Cfr. Pg. 115 del Informe.

|                                                                                  |      |                                                                                                                                                                                                                   |     |
|----------------------------------------------------------------------------------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b><u>Actividades financieras y de seguros</u></b>                               | 8169 | Rentas exentas por los ingresos generados por la reserva de estabilización, constituida por las Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantías. Ley 100/1993 – Artículo 101. Numeral 9, Art, 235-2 del ET. | 555 |
| Educación                                                                        | 8142 | Rentas exentas por ingresos netos de entidades sin ánimo de lucro. Artículo 358 del ET.                                                                                                                           | 531 |
| Actividades sanitarias para humanos y asistencia social                          | 8142 | Rentas exentas por ingresos netos de entidades sin ánimo de lucro. Artículo 358 del ET.                                                                                                                           | 426 |
| <b><u>Actividades financieras y de seguros</u></b>                               | 8120 | Rentas exentas debido a la aplicación de un Acuerdo de Doble Tributación (ADT)                                                                                                                                    | 327 |
| Otras actividades de servicios                                                   | 8142 | Rentas exentas por ingresos netos de entidades sin ánimo de lucro. Artículo 358 del ET.                                                                                                                           | 268 |
| Construcción                                                                     | 8164 | Rentas exentas por la venta de inmuebles destinados al desarrollo de proyectos de vivienda prioritaria y/o de interés social. ET, Artículo 235-2, numeral 6, literal a).                                          | 249 |
| Transporte y almacenamiento                                                      | 8120 | Rentas exentas debido a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI)                                                                                                                                    | 200 |
| Comercio mayorista y minorista; reparaciones de motocicletas y vehículos motores | 8120 | Rentas exentas debido a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI)                                                                                                                                    | 166 |
| Servicios de alojamiento y comidas                                               | 8133 | Rentas exentas por servicios prestados en hoteles nuevos. Numeral 3, Artículo 207-2 del ET – Decisión C-235/2019.                                                                                                 | 152 |
| Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado                 | 8156 | Rentas exentas por beneficios de un fondo de pensiones. Artículo 207 del ET                                                                                                                                       | 130 |
| Actividades profesionales, científicas y técnicas                                | 8142 | Rentas exentas por ingresos netos de entidades sin ánimo de lucro. Artículo 358 del ET.                                                                                                                           | 114 |
| Agricultura, ganado, caza, silvicultura y pesca                                  | 8106 | Rentas exentas de plantaciones forestales nuevas, incluyendo la guadua, el caucho y el marañón. Artículo 235-2 numeral 5.                                                                                         | 106 |

|                                                                                  |      |                                                                                                                                                                                                          |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Construcción                                                                     | 8167 | Rentas exentas establecidas en el Artículo 16 – Ley 546/1999, modificada por la Ley 964/2005 asociadas a los proyectos de vivienda de interés prioritario. Literal d), numeral 6, Artículo 235-2 del ET. | 77 |
| Administración pública y defensa; planes obligatorios de seguridad social        | 8142 | Rentas exentas por ingresos netos de entidades sin ánimo de lucro. Artículo 358 del ET.                                                                                                                  | 72 |
| Actividades de servicios de soporte y administrativos                            | 8120 | Rentas exentas debido a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI)                                                                                                                           | 56 |
| Actividades profesionales, científicas y técnicas                                | 8120 | Rentas exentas debido a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI)                                                                                                                           | 54 |
| Actividades inmobiliarias                                                        | 8164 | Rentas exentas por la venta de inmuebles destinados al desarrollo de proyectos de vivienda prioritaria y/o de interés social. Numeral 6, Artículo 235-2 del ET.                                          | 45 |
| Comercio mayorista y minorista; reparaciones de motocicletas y vehículos motores | 8142 | Rentas exentas por ingresos netos de entidades sin ánimo de lucro. Artículo 358 del ET.                                                                                                                  | 42 |

Como puede verse, el concepto de “*actividades financieras y de seguros*” tiene un **muy amplio significado** pues recoge en una misma categoría actividades propias del sistema pensional, actividades crediticias y actividades aseguradoras.

De hecho, el sector financiero, bursátil y asegurador está compuesto por entidades de las más diversos tipos, saber, establecimientos bancarios, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, bolsa de valores de Colombia, sociedades comisionistas de bolsa, sociedades fiduciarias, sociedades administradoras de inversión, sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, sociedades aseguradoras, sociedades de capitalización, sociedades titularizadoras, sociedades de intermediación cambiaria y de servicios financieros especiales y cámaras de riesgo central de contraparte. estas entidades son manifiestamente diferentes entre sí, al punto de que sólo se asemejan por el hecho de sus objetos sociales se relacionan con la gestión de dineros captados del público y de que son entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC).

La Tabla de “*Rentas exentas por sector y tipo*” tomada del Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios permite extraer **cuatro** conclusiones:

**Primera**, las exenciones identificadas por la Comisión no se aplican de manera generalizada a las entidades financieras, bursátiles y aseguradoras, sino que provienen de cuatro fuentes, a saber:

1. Las rentas exentas generadas por los recursos de los distintos sistemas de ahorro y capitalización del sistema pensional (Artículo 4 del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993. Artículo 235-2, numeral 7, ET).

2. Las rentas exentas de préstamos para la adquisición de vivienda prioritaria y/o de interés social, ET, Artículo 235-2, numeral 6, literal e).
3. Las rentas exentas por los ingresos generados por la reserva de estabilización, constituida por las Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantías (Ley 100/1993 – Artículo 101. Numeral 9, Art, 235-2 del E.T.).
4. Rentas exentas debido a la aplicación de un acuerdo de doble tributación.

La Comisión no menciona otras exenciones que se relacionan con el sector financiero, bursátil y asegurador, pero respecto de las cuales dicho sector no es realmente el beneficiario. Por ejemplo, de conformidad con el artículo 36-1 del E.T., las utilidades por la enajenación de acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana no constituyen renta ni ganancia ocasional siempre que la enajenación no supere el 3% de las acciones en circulación. Se tiene así que, si bien la exención se materializa a través del sector bursátil, no son las firmas comisionistas las que se benefician, sino las personas naturales o jurídicas que proceden a la enajenación de las acciones.

En otras palabras, es un beneficio que recae sobre un sujeto indeterminado: cualquiera que genere utilidad en las ventas de acciones que realice a través de la bolsa de valores.

De manera que la afirmación según la cual las actividades financieras gozan de beneficios tributarios que las llevan a tener una tasa real de impuesto sobre la renta inferior a la que experimentan las demás empresas, es una mera generalización. De conformidad con la *Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*, esta afirmación se predica sólo respecto de algunas de las entidades cobijadas por la norma acusada y sólo respecto de unas actividades precisamente delimitadas, pero no respecto de la totalidad.

**Segunda**, estas exenciones promueven objetivos constitucionales prioritarios y responden a decisiones de política fiscal encaminadas a asegurarlos:

1. La exención de las rentas generadas por los recursos de los sistemas de ahorro y capitalización del sistema pensional beneficia a los respectivos cotizantes. Se trata así de una medida que promueve el acceso a la pensión de jubilación en concordancia con el inciso séptimo del artículo 48 de la Constitución, según el cual *“el Estado garantizará los derechos, la sostenibilidad financiera del Sistema Pensional, respetará los derechos adquiridos con arreglo a la ley y asumirá el pago de la deuda pensional que de acuerdo con la ley esté a su cargo. Las leyes en materia pensional que se expidan con posterioridad a la entrada en vigencia de este acto legislativo, deberán asegurar la sostenibilidad financiera de lo establecido en ellas”*.
2. La exención sobre los rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y/o de interés prioritaria constituye un medio para la satisfacción de lo previsto en el artículo 51 Superior, según el cual *“todos los colombianos tienen derecho a vivienda digna. El Estado fijará las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho y promoverá planes de vivienda de interés social, sistemas adecuados de financiación a largo plazo y formas asociativas de ejecución de estos programas de vivienda”*.

Esta medida apoya también de manera indirecta pero significativa la generación de empleo. En efecto, como es bien sabido, el sector de la construcción es una fuente de puestos de trabajo de gran importancia en la economía nacional y una alternativa laboral de la que disponen una gran cantidad de personas con menor grado de escolaridad.

3. Las rentas exentas por los ingresos generados por la reserva de estabilización constituida por las Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantías busca proteger al sistema pensional de las variaciones que puedan sufrir los pensionados con motivo de la volatilidad de las inversiones que aseguran el pago de las mesadas, de manera que es también un objetivo que se inserta en la esfera del artículo 48 de la Carta.
4. Las rentas exentas debido a la aplicación de un acuerdo de doble tributación promueven la integración del país en el escenario internacional en concordancia con lo previsto en el artículo 9° Superior.

Los fines que persiguen estas exenciones responden así a sólidas razones de naturaleza constitucional que explican su consagración en el ordenamiento tributario.

**Tercera**, son exenciones consagradas de tiempo atrás. Las exenciones que aplican al régimen pensional fueron incorporadas al ordenamiento jurídico hace más de 30 años, en 1993. La que cobija a la financiación de vivienda de interés social y/o prioritario encuentra sus orígenes en 1999, luego de la gran depresión que sufrió la economía colombiana a finales del siglo pasado y que afectó especialmente el sector inmobiliario.

Su larga trayectoria en el ordenamiento jurídico lleva a que se haya construido una elaborada institucionalidad a su alrededor. En efecto, tanto los fondos de pensiones como las entidades crediticias han diseñado una serie de servicios cuya viabilidad depende en parte del tratamiento tributario previsto en estas normas.

**Cuarta**, la exención prevista en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 fue declarada exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-090 de 2011. El accionante señalaba que la norma incurría en una omisión relativa en la medida en que dicho tratamiento tributario debía abarcar no sólo los impuestos nacionales sino también los territoriales y que debía extenderse a la conmutación pensional. La Sala encontró en esa ocasión que la exención bajo examen tenía un alcance compatible con los parámetros previstos en la Constitución.

Se trata, por tanto, para este caso, de una exención cuya existencia y alcance gozan de reconocimiento y de legitimidad en sede de control abstracto de constitucionalidad.

En **conclusión**, el *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* ofrece una claridad que no había antes de su publicación sobre la realidad de los beneficios de los que disponen algunas de las entidades que conforman el sector financiero, el bursátil y el de seguros.

Antes de la publicación de dicho documento quizá había datos agregados sobre el tema. No obstante, estos datos no son de fácil acceso, no son datos susceptibles de una amplia divulgación y no contienen explicaciones que ayuden a su adecuada comprensión.

Por esto mismo, el panorama general de los beneficios fiscales en la fecha de expedición de la Sentencia C-057 de 2021 no era de público conocimiento. La información que en ese momento allegó el Gobierno a la Corte en defensa de la norma mostraba de manera genérica que los sectores financiero, bursátil y asegurador eran receptores de algunos beneficios tributarios. No obstante, no había estudios al alcance del ciudadano del común para identificar, en concreto, cuáles eran los beneficios, qué razones habían llevado a su implementación y quiénes eran sus destinatarios.

El *Informe* da respuesta a tales interrogantes. Los datos que contiene y los elementos de juicio que proporciona ayudan a examinar la sobretasa acusada a la luz de consideraciones

que no era posible advertir en ese entonces. Se trata de argumentos totalmente nuevos, que no han sido materia de pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional y que, por lo tanto, permiten afirmar que respecto del parágrafo 2° del 240 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 **no se predica** el fenómeno de **la cosa juzgada**.

### **3. Los problemas jurídicos que suscita la norma acusada**

Los suscritos demandantes nos permitimos proponer los siguientes problemas jurídicos en relación con la norma acusada:

- i. ¿Puede el Congreso imponer una carga tributaria adicional que se aplica de manera genérica e indiscriminada a un conjunto de sujetos manifiestamente diferentes entre sí o supone ello una violación del principio de igualdad tributaria? Dado que el Gobierno sustentó la sobretasa con base en la existencia de unos beneficios tributarios, ¿qué implicaciones tiene en sede de control constitucional el hecho de que tales beneficios cobijen sólo a algunos de los sujetos pasivos de la carga adicional pero no a todos ellos? La sección 6.1. aborda estos interrogantes.
- ii. El *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* identifica de manera precisa (i) quiénes son los destinatarios de los beneficios tributarios y (ii) cuáles son las razones que llevaron al legislador a incorporar dichos tratamientos especiales. Para el caso de las instituciones financieras, ¿puede el legislador imponer una sobretasa de renta que cobija de manera genérica todas sus utilidades pese a que sólo algunas de ellas provienen de rentas exentas, o estaba el legislador obligado, al amparo del principio de equidad horizontal del sistema tributario, a circunscribir la sobretasa únicamente a las utilidades generadas por las actividades específicas destinatarias de los beneficios? La sección 6.2. aborda este interrogante.
- iii. ¿Puede el legislador ofrecer unos beneficios tributarios para la promoción de ciertos objetivos constitucionales para imponer después cargas adicionales a los receptores de dichos tratamientos especiales o supone ello una violación del principio de equidad vertical del sistema tributario? La sección 6.3. aborda este interrogante.

### **4. Asuntos previos**

Esta sección contiene tres comentarios previos que serán útiles para la formulación de los cargos concretos de inexequibilidad contra el actual parágrafo 2° del 240 del E.T. La sección 4.1. examina algunas de las particularidades del impuesto de renta que son relevantes para el proceso de la referencia. La sección 4.2. enseña que la figura de las exenciones es la que concierne de manera específica a las entidades financieras, bursátiles y aseguradoras. La sección 4.3. muestra que el Gobierno presentó al Congreso, sin motivar, las razones que sustentan una propuesta normativa que grava de manera adicional y específica a un sector de la economía.

#### **4.1. Algunas particularidades del impuesto de renta relevantes para el proceso de la referencia**

El impuesto de renta grava la riqueza que genera el contribuyente durante el respectivo periodo gravable. El gravamen recae, *prima facie*, sobre la renta líquida, la cual resulta de restar los costos y gastos de los ingresos netos. Así lo señala el artículo 26 del E.T., el cual

agrega que “*salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley*”.

#### 4.1.1. Tarifas diferenciales

El artículo 240 del E.T. señala una tarifa corporativa general del 35% aunque, en su redacción actual, contempla dos modalidades de excepciones.

La primera de las excepciones hace referencia a las tarifas preferenciales que la norma les reconoce a algunos sectores particulares. Por ejemplo, 9% para las empresas estatales y algunas de economía mixta que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes; 15% para empresas dedicadas a ciertas modalidades de turismo; y 15% para la industria editorial.

La segunda excepción versa sobre aquellas empresas cuyas actividades quedan gravadas a tasas que superan la tarifa nominal general del 35% ya señalada: (i) extracción de carbón y petróleo; (ii) generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos; y (iii) instituciones financieras, bursátiles y aseguradoras.

Ahora bien, hasta 2018, el legislador sólo había incorporado tratamientos diferenciales en materia de renta para favorecer a sus destinatarios, no para exigirles cargas adicionales. La Ley 1943 de 2018 cambió esta orientación al imponer un gravamen adicional a las entidades financieras. La Ley 2277 de 2022 consolida esta tendencia al establecer obligaciones adicionales a los sectores ya mencionados.

La asignación de obligaciones adicionales en sede de impuesto de renta a cargo de unos sujetos pasivos señalados de manera específica por la ley genera *prima facie* tensiones en materia de igualdad y de generalidad del tributo.

Así lo ha manifestado de manera expresa la Corte Constitucional. Por ejemplo, la Sentencia C-293 de 2020 examinó un impuesto solidario que había establecido el Gobierno Nacional con motivo del advenimiento del Covid-19 y que gravaba exclusivamente a los empleados y contratistas del Estado. En esa oportunidad, la Sala afirmó que “*el impuesto solidario es una medida impositiva destinada a un cierto grupo de personas que excluyó, sin justificación constitucional, a los trabajadores y funcionarios particulares que están en similares condiciones, en términos de capacidad contributiva. Por tal razón, desconoció los principios de generalidad del tributo y de solidaridad*” (subrayas fuera de texto).

Como puede verse, la justificación constitucional es el criterio determinante para establecer si una determinada carga adicional en sede de renta a cargo de determinados contribuyentes en particular es ajustada a la Carta Política. Las Sentencias C-057 de 2021, C-389 de 2023 y C-036 de 2024, a las cuales se hará referencia más adelante, examinan en cada caso la justificación que identificó en cada caso la Corte para declarar la exequibilidad de las respectivas sobretasas.

#### 4.1.2. Tarifas nominales y reales

La presente demanda exige también formular algunos comentarios sobre el debate relativo a la tarifa nominal y la tarifa real o efectiva del impuesto de renta.

La tarifa nominal es la prevista de manera expresa en la norma aplicable. En el caso del impuesto de renta, el artículo 240 del E.T. indica que, salvo las excepciones ya comentadas, ésta será del 35% para las sociedades comerciales y demás entidades asimiladas.

La tarifa real, por su parte, es el porcentaje que efectivamente paga la sociedad sobre la utilidad que genera. En algunas ocasiones, la tarifa nominal y la real coinciden. No obstante, hay situaciones que llevan a que estas dos tarifas difieran.

¿Qué particularidades llevan a que estas dos tarifas se aparten? Las reglas sobre deducción de costos y gastos y las reglas que regulan las rentas exentas son unas de estas razones.

Comencemos con las deducciones. En su formulación más elemental, la renta (R) de las sociedades comerciales resulta de restar los costos (C) y gastos (G) de los ingresos netos (I). En nomenclatura matemática:  $I - C - G = R$ .

La alteración de esta fórmula básica lleva a que la tarifa efectiva diverja de la nominal. La divergencia puede conducir, según el caso, a una reducción de la tarifa real frente a la nominal o a un incremento.

¿Qué tipo de medidas lleva a que la tarifa real sea inferior a la nominal? Este fenómeno sucede, entre otras, cuando el legislador autoriza la deducción de erogaciones que no tienen la condición de costos o gastos o cuando permite que las deducciones se realicen por un valor mayor al efectivamente ejecutado. Este tipo de decisiones supone una “contracción artificial” de la base.

Por ejemplo, el hoy derogado artículo 158-1 del E.T. establecía que los contribuyentes de renta podían deducir hasta el 40% del valor de los activos fijos productivos adquiridos por el contribuyente. Los activos fijos no son costo ni gasto, sino inversión. La autorización que en ese entonces le daba el legislador al contribuyente de deducir el 40% del valor de los activos fijos que adquiriría llevaba a una reducción de la tarifa real de renta.

Se trataba, sin embargo, de una medida adoptada por el legislador con el objetivo de promover la inversión en activos productivos y en incentivar la capitalización de las actividades productivas.

La tarifa real también puede alejarse de la nominal cuando el legislador toma otro tipo de decisiones, como, por ejemplo, el reconocimiento de rentas exentas o con tarifas reducidas.

El parágrafo 5° del artículo 240 del E.T. pertenece a esta categoría. Esta norma establece que los ingresos percibidos en la prestación de servicios hoteleros, de parques temáticos de ecoturismo o de agroturismo estarán gravadas al 15% por un término de 10 años siempre que se trate de nuevas instalaciones o de instalaciones remodeladas. Así, el contribuyente que posee varias instalaciones pagará renta a la tarifa ordinaria por aquellas instalaciones que no sean nuevas ni remodeladas y renta a una tarifa del 15% por las rentas provenientes de sus instalaciones que sí satisfacen esta condición.

La finalidad de la norma es obvia: estimular el desarrollo de nueva infraestructura turística y de renovación de la existente para aprovechar las oportunidades y ventajas que ofrece el país en este campo. Ahora bien, la norma lleva a que el contribuyente que cuenta tanto con instalaciones que reúnen los requisitos de ley para obtener el beneficio como con instalaciones que no lo hacen quede sujeto a una tarifa “mixta” de renta que promedia las rentas gravadas con la tarifa general con las rentas gravadas con la tarifa especial.

¿Qué tipo de medidas lleva a que la tarifa real sea superior a la nominal? Este fenómeno sucede en el caso contrario, es decir, cuando el legislador prohíbe deducir costos o gastos que sí lo son. Este fenómeno ha sido analizado ya por la Corte Constitucional. Por ejemplo, en la Sentencia C-489 de 2023, la Sala sostuvo que *“en periodos de precios bajos, la prohibición de deducción de las regalías, tal como fue adoptada, es decir de forma*

*permanente y sin condicionamientos, excepciones, o reglas de compensación, aumenta artificialmente la base gravable de forma que hace confiscatorio el impuesto”.*

Algunas de las entidades cobijadas por la sobretasa de renta prevista en el parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. son receptoras de exenciones que reducen su tasa real de renta. No obstante, esta situación obedece a la implementación de las políticas públicas examinadas arriba. Las implicaciones constitucionales que tal situación comporta se explican en la sección 6.3.

#### **4.2. Pese a los vacíos e inconsistencias, la información fiscal disponible confirma que las rentas exentas son la modalidad de beneficio que en mayor medida atañe a las entidades financieras, aseguradoras y bursátiles**

Esta sección muestra, para efectos de claridad, que las rentas exentas son la modalidad de beneficio tributario que en mayor medida atañe a “las entidades financieras, aseguradoras y bursátiles”.

El punto cobra importancia por dos razones. Primero, porque la normatividad tributaria colombiana asigna diversos beneficios tributarios a una amplia variedad de personas naturales y jurídicas. En estas condiciones, es necesario establecer, hasta donde la información fiscal disponible lo permite, cuál es la situación específica de las entidades cobijadas por la sobretasa de renta prevista en el parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T.

Segundo, porque -tal como lo reconocen la Comisión de Expertos en el Informe y el propio Gobierno en los sucesivos MFMP- la información fiscal disponible aún presenta los vacíos e inconsistencias, así que es necesario establecer elementos seguros de apoyo que faciliten su adecuada interpretación.

Como se indicó ya, la Corte Constitucional acudió en la Sentencia C-057 de 2021 al estudio sobre *El gasto tributario en Colombia* para fundamentar su decisión. Ese documento constituye un primer esfuerzo por identificar el costo tributario real de los beneficios tributarios que reconoce el ordenamiento normativo colombiano.

El cuadro que se transcribe en la sección 2.1 y que reproduce integralmente la información expuesta en ese estudio primigenio señala para el caso de las personas jurídicas tres modalidades de beneficio, a saber, (i) rentas exentas, (ii) descuentos tributarios y (iii) deducción por activos fijos. Estos tres beneficios ascenderían a 15,23 billones para el año fiscal 2018 y tendrían un costo tributario total 6,196 billones de pesos distribuidos de la siguiente forma: las rentas exentas serían de 11,782 billones y tendrían un costo tributario de 4,359 billones, lo cual representaría el 69% del costo tributario total asociado a las personas jurídicas. Los descuentos tributarios serían de 1,049 billones con igual costo fiscal. Y las deducciones por inversión en activos fijos serían de 2,399 billones con un costo fiscal de 0,888 billones.

La Tabla tomada del *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* que se reproduce en la sección 2.2 de la demanda se enfoca de manera específica en las rentas exentas, aunque sólo identifica para el año 2019 rentas exentas por valor de 9,286 billones, es decir, cerca de 1,5 billones menos que las identificadas en *El gasto tributario en Colombia* para el año 2018.

Los datos contenidos en el MFMP de 2023, elaborado por el Ministerio de Hacienda con base en la información fiscal de 2022, expone un panorama diferente. La Tabla anexa<sup>10</sup>, tomada integralmente del MFMP de 2023, así lo indica:

**Tabla A.2.2. Resumen del valor y el costo fiscal de los principales gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, total declarantes (\$mm)**

| Concepto                                   | 2021*          |               | 2022**         |               | Var. Costo fiscal % | Part. Costo fiscal % |
|--------------------------------------------|----------------|---------------|----------------|---------------|---------------------|----------------------|
|                                            | Valor          | Costo fiscal  | Valor          | Costo fiscal  | 2022/21             | 2022                 |
| <b>Total</b>                               | <b>138.301</b> | <b>24.569</b> | <b>167.456</b> | <b>31.725</b> | <b>29,1%</b>        | <b>100,0%</b>        |
| Rentas exentas y deducciones imputables*** | 125.351        | 14.210        | 150.257        | 17.201        | 21,0%               | 54,2%                |
| Descuentos                                 | 7.636          | 7.636         | 10.381         | 10.381        | 35,9%               | 32,7%                |
| Deducción por inversión en activos fijos   | 3.782          | 1.191         | 4.165          | 1.490         | 25,0%               | 4,7%                 |
| Tarifas reducidas                          | 1.531          | 1.531         | 2.654          | 2.654         | 73,3%               | 8,4%                 |
| <b>Total personas jurídicas</b>            | <b>34.271</b>  | <b>16.926</b> | <b>39.885</b>  | <b>22.353</b> | <b>32,1%</b>        | <b>100,0%</b>        |
| Rentas exentas                             | 21.548         | 6.793         | 22.962         | 8.105         | 19,3%               | 36,3%                |
| Descuentos                                 | 7.411          | 7.411         | 10.104         | 10.104        | 36,4%               | 45,2%                |
| Deducción por inversión en activos fijos   | 3.782          | 1.191         | 4.165          | 1.490         | 25,0%               | 6,7%                 |
| Tarifas reducidas                          | 1.531          | 1.531         | 2.654          | 2.654         | 73,3%               | 11,9%                |
| <b>Total personas naturales</b>            | <b>104.030</b> | <b>7.643</b>  | <b>127.572</b> | <b>9.373</b>  | <b>22,6%</b>        | <b>100,0%</b>        |
| Rentas exentas y deducciones imputables    | 103.804        | 7.417         | 127.295        | 9.096         | 22,6%               | 97,0%                |
| Descuentos                                 | 226            | 226           | 277            | 277           | 22,6%               | 3,0%                 |

Como puede verse, la tabla transcrita identifica cuatro fuentes generadoras de costo fiscal: (i) rentas exentas y deducciones imputables; (ii) descuentos; (iii) deducción por inversión en activos fijos; y (iv) tarifas reducidas.

Para el año 2022, estos beneficios en cabeza de las personas jurídicas habrían ascendido a 39,885 billones de pesos y habrían tenido un costo tributario de 22,353 billones. Este costo tributario estaría repartido en rentas exentas por un valor de 8,108 billones (equivalentes al 36,3% de total de costo fiscal asociado a las personas jurídicas), descuentos por 10,104 billones (equivalentes al 45,2% del total), deducción por inversión en activos fijos por 1,49 billones (equivalentes al 6,7% del total) y tarifas reducidas por 2,654 billones (equivalentes al 11,9% del total).

En relación con las **rentas exentas**, el MFMP del año 2023 contiene más adelante otra tabla en la cual se registra una información distinta a la expuesta en la tabla anterior. Según la tabla que se transcribe a continuación, las rentas exentas del año 2022 habrían tenido un costo fiscal de 6,783 billones de pesos y no 17,201 billones, como se menciona arriba. Este costo fiscal estaría repartido de la siguiente manera:

<sup>10</sup> Tabla copiada integralmente del MFMP 2023; pág. 216.

**Tabla A.2.7. Rentas exentas de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta. Año gravable 2022\* (\$mm)<sup>11</sup>**

| Subsector económico                                                                                                            | Monto renta exenta | Costo fiscal | Participación costo fiscal | Rentas exentas / Renta total ** |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------|----------------------------|---------------------------------|
| <b>Total</b>                                                                                                                   | <b>19.184</b>      | <b>6.783</b> | <b>100,0%</b>              | <b>23,9%</b>                    |
| Educación                                                                                                                      | 3                  | 1            | 0,0%                       | 91,5%                           |
| Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental | 9                  | 3            | 0,0%                       | 89,4%                           |
| Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria                                         | 232                | 81           | 1,2%                       | 89,0%                           |
| Transporte y almacenamiento                                                                                                    | 1.867              | 654          | 9,6%                       | 86,1%                           |
| Actividades inmobiliarias                                                                                                      | 251                | 88           | 1,3%                       | 83,7%                           |
| Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca                                                                             | 468                | 164          | 2,4%                       | 79,9%                           |
| Alojamiento y servicios de comida                                                                                              | 573                | 201          | 3,0%                       | 78,2%                           |
| Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación                                                                        | 41                 | 14           | 0,2%                       | 68,7%                           |
| Construcción                                                                                                                   | 1.875              | 656          | 9,7%                       | 67,9%                           |
| Otras actividades de servicios                                                                                                 | 23                 | 8            | 0,1%                       | 56,4%                           |
| Actividades financieras y de seguros                                                                                           | 9.156              | 3.273        | 48,3%                      | 46,9%                           |
| Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas                                       | 1.054              | 369          | 5,4%                       | 45,6%                           |
| Actividades profesionales, científicas y técnicas                                                                              | 410                | 144          | 2,1%                       | 39,2%                           |
| Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social                                                              | 25                 | 9            | 0,1%                       | 25,3%                           |
| Información y comunicaciones                                                                                                   | 313                | 110          | 1,6%                       | 23,8%                           |
| Industrias manufactureras                                                                                                      | 1.055              | 369          | 5,4%                       | 22,1%                           |
| Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado                                                                    | 795                | 278          | 4,1%                       | 15,8%                           |
| Actividades de servicios administrativos y de apoyo                                                                            | 58                 | 20           | 0,3%                       | 6,8%                            |
| Explotación de minas y canteras                                                                                                | 974                | 341          | 5,0%                       | 2,5%                            |

Las diferencias que hay entre las dos tablas no impide observar que las actividades financieras bursátiles y de seguros recogen el 48,3% de las rentas exentas por valor de 9,156 billones, cuyo costo tributario es de 3,273 billones. Estos datos son similares a los que presenta la *Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* en su Informe de 2021.

El MFMP de 2023 contiene tres tablas más que es preciso examinar. La primera muestra cuáles son las personas jurídicas beneficiarias de **descuentos tributarios**.

<sup>11</sup> Tabla copiada integralmente del MFMP 2023; pág. 221.

**Tabla A.2.12. Descuentos tributarios de las personas jurídicas. Total declarantes.  
Año gravable 2022\* (\$mm)**

| Subsector económico                                                                                                            | Valor         | Participación | Descuentos/<br>Impuesto<br>básico de<br>renta |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|-----------------------------------------------|
| <b>Total</b>                                                                                                                   | <b>10.104</b> | <b>100,0%</b> | <b>12,7%</b>                                  |
| Industrias manufactureras                                                                                                      | 1.958         | 19,4%         | 17,4%                                         |
| Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores y motocicletas                                       | 1.694         | 16,8%         | 17,1%                                         |
| Explotación de minas y canteras                                                                                                | 1.576         | 15,6%         | 5,7%                                          |
| Actividades financieras y de seguros                                                                                           | 1.494         | 14,8%         | 19,0%                                         |
| Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado                                                                    | 1.038         | 10,3%         | 15,9%                                         |
| Información y comunicaciones                                                                                                   | 699           | 6,9%          | 35,3%                                         |
| Transporte y almacenamiento                                                                                                    | 365           | 3,6%          | 6,7%                                          |
| Actividades de servicios administrativos y de apoyo                                                                            | 270           | 2,7%          | 21,4%                                         |
| Construcción                                                                                                                   | 248           | 2,5%          | 14,3%                                         |
| Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca                                                                             | 162           | 1,6%          | 12,5%                                         |
| Actividades profesionales, científicas y técnicas                                                                              | 161           | 1,6%          | 11,5%                                         |
| Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social                                                              | 128           | 1,3%          | 10,5%                                         |
| Alojamiento y servicios de comida                                                                                              | 92            | 0,9%          | 25,8%                                         |
| Distribución de agua, evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental | 81            | 0,8%          | 11,4%                                         |
| Actividades inmobiliarias                                                                                                      | 57            | 0,6%          | 9,3%                                          |
| Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación                                                                        | 48            | 0,5%          | 11,6%                                         |
| Educación                                                                                                                      | 18            | 0,2%          | 20,2%                                         |
| Otras actividades de servicios                                                                                                 | 14            | 0,1%          | 23,6%                                         |
| Administración pública y defensa, planes de seguridad social de afiliación obligatoria                                         | 1             | 0,0%          | 0,8%                                          |

¿Cuál es el fundamento de los descuentos? Los descuentos son erogaciones que el Estatuto Tributario autoriza descontar de la base de renta y son los taxativamente previstos en el Estatuto Tributario: impuestos, tasas y contribuciones relacionadas con la actividad productiva y el 50% GMF (art. 115 del E.T.); impuestos pagados en el exterior (art. 254 del E.T.); inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente (art. 255 del E.T.); inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación (art. 256 del E.T.); donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial (art. 257 del E.T.); otorgamiento de becas (art. 257-1 del E.T.); y descuento del IVA pagado en la adquisición, construcción o formación de activos fijos productivos.

Los descuentos son transversales y tienen una dimensión general. Para el caso del impuesto de renta corporativo, los descuentos cobijan a la totalidad de los contribuyentes. Las actividades financieras, bursátiles y aseguradoras son sólo uno más de los sectores productivos facultados por las normas tributarias para solicitarlos.

La relativa a las **deducciones por activos fijos** es la segunda tabla contenida en la MFMP de 2023 que es necesario tomar en consideración para los fines de la presente demanda:

**Tabla A.2.5. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Por subsector económico. Año gravable 2022\* (\$mm)<sup>12</sup>**

| Subsector económico                                         | Inversión estimada** | Valor deducción | Costo fiscal *** | Participación en el costo fiscal |
|-------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------|------------------|----------------------------------|
| <b>Total</b>                                                | <b>11.548</b>        | <b>4.165</b>    | <b>1.490</b>     | <b>100,0%</b>                    |
| Información y comunicaciones                                | 4.362                | 1.350           | 473              | 31,7%                            |
| Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado | 2.996                | 1.167           | 408              | 27,4%                            |
| Actividades financieras y de seguros                        | 2.729                | 1.068           | 406              | 27,2%                            |
| Industrias manufactureras                                   | 1.110                | 439             | 154              | 10,3%                            |
| Resto de subsectores****                                    | 351                  | 140             | 49               | 3,3%                             |

Aunque no es el sector que en mayor medida se beneficia de esta figura, las actividades financieras y de seguros recibieron para el año 2022 una deducción de 1,068 billones por concepto de inversión en activos fijos reales productivos, cuyo costo fue de 0,406 billones, con una participación sobre el 27,2% del total.

Sin embargo, esta información exige formular dos comentarios. Primero, la tabla presenta los datos contenidos en términos absolutos, pero no relativos. Es decir, se trata de datos que no examinan el peso ponderado que tiene cada sector en el total de la economía. Como se ha mencionado varias veces, el sector financiero, bursátil y asegurador reúne una gran cantidad de entidades diferentes y abarca múltiples ámbitos de la actividad productiva, de manera que es probable que una participación del 27,2% del costo fiscal asociado a las deducciones por inversiones en activos fijos productivos sea relativamente baja en proporción al peso total que tienen dichos sectores en la economía.

Segundo, la tabla no identifica cuáles de las entidades en concreto son las beneficiarias de las deducciones por inversiones en activos fijos productivos. La individualización de los beneficiarios -sobre todo para el caso de los sectores financiero, bursátil y asegurador en razón a la pluralidad de instituciones diversas que lo integran- permitiría establecer, en concreto, las inversiones que generan el beneficio. Es probable que muchas de estas deducciones sean solicitadas por fiduciarias, que actúan en nombre de sus clientes, pero que no son las destinatarias finales del beneficio. Una evaluación integral sobre la materia exige contar con información completa, veraz y actualizada.

Finalmente, está la tabla relativa a las **tarifas reducidas**:

<sup>12</sup> Tabla copiada integralmente del MFMP 2023; pág. 218.

| Concepto/ Año gravable                                                                                    | Tarifa reducida              | Costo fiscal |             | Número de empresas |             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|--------------|-------------|--------------------|-------------|
|                                                                                                           |                              | 2021         | 2022        | 2021               | 2022        |
| <b>Total</b>                                                                                              |                              | <b>1531</b>  | <b>2654</b> | <b>8019</b>        | <b>9673</b> |
| Zonas francas y usuarios de Zonas francas                                                                 | 15%- 20%                     | 641          | 1.085       | 515                | 551         |
| ZESE                                                                                                      | 0,0%                         | 391          | 1.008       | 1.255              | 2.194       |
| ZOMAC                                                                                                     |                              | 298          | 213         | 1.255              | 1.542       |
| Sociedades que liquidan el impuesto de renta al año 0 (año 2021) o al 25% (año 2022) de la tarifa general | 0% (2021) y 8,75% (2022)     | 293          | 207         | 1.233              | 1.496       |
| Sociedades que liquidan el impuesto de renta al 50% (año 2021) o al 75% (año 2022) de la tarifa general   | 15,5% (2021) y 26,25% (2022) | 5            | 6           | 22                 | 46          |
| Cooperativas                                                                                              | 20,0%                        | 75           | 117         | 1.499              | 1.613       |
| Hoteles- Parques temáticos                                                                                | 9,0%                         | 22           | 67          | 324                | 401         |
| Aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento                                                  | 9,0%                         | 34           | 56          | 28                 | 25          |
| Empresas estatales industriales y comerciales relacionadas con el monopolio de licor y juegos de azar     | 9,0%                         | 30           | 47          | 21                 | 21          |
| Editoriales                                                                                               | 9,0%                         | 20           | 28          | 147                | 135         |
| ESAL                                                                                                      | 20,0%                        | 19           | 33          | 2.975              | 3.191       |

Esta tabla resulta de interés para los fines de la presente demanda porque permite afirmar que las tarifas reducidas es una figura que no cobija en ninguna de sus aristas a las entidades financieras, aseguradoras y bursátiles.

Es preciso señalar, por lo demás, que esta demanda no utiliza la información contenida en el MFMP del año 2024, que es el último disponible. Primero, porque el MFMP del 2024 revela información de los años 2021 y 2022, tal como lo hace el MFMP del año 2023. Es decir, no hay en el MFMP una actualización significativa de los datos disponible. Segundo, porque la información contenida en el MFMP de 2024 es menos detallada que la contenida en el MFMP del año 2023. La presentación de datos pormenorizados y específicos es necesaria para la realización de análisis y exámenes profundos sobre el tema que nos ocupa. El MFMP del 2024 no concurre a dicho objetivo, como sí lo hace el MFMP del 2023.

La información contenida en esta sección de la demanda permite extraer las siguientes **tres** conclusiones:

**Primera**, como se había señalado ya, el ordenamiento tributario colombiano incluye una gran cantidad de beneficios tributarios que cobijan una enorme pluralidad de contribuyentes y, de manera más específica, a múltiples sujetos obligados al pago de impuesto de renta corporativa.

**Segunda**, el país sigue con un vacío de información que le permita conocer de manera integral el costo de los beneficios tributarios que confiere. Esta información es necesaria para poder establecer en cada caso los resultados que tales beneficios generan.

**Tercera**, los beneficios tributarios del sector financiero, del bursátil y del asegurador se concentran en la figura de las rentas exentas. Sin perjuicio de que pueda haber alguna

otra, estas rentas exentas son las que fueron identificadas por la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios y responden a políticas públicas que desarrollan objetivos constitucionales y que fueron acogidos de tiempo atrás por el legislador, tal como hemos tenido ya oportunidad de verlo.

#### **4.3. El Gobierno presentó al Congreso, sin motivar, una propuesta normativa que asigna obligaciones adicionales a un sector específico de la economía**

Esta sección de la demanda muestra que la sobretasa de renta que inicialmente estaba a cargo de las entidades financieras y que luego pasó a cobijar un disperso y heterogéneo grupo de entidades, no ha recibido ni de los sucesivos gobiernos que la han propuesto ni de los congresos que la han aprobado la atención que esta figura merece. Las exposiciones de motivos que han acompañado las distintas versiones de la sobretasa bajo examen no examinan sus particularidades ni reflexionan sobre la manera como ella distribuye su peso entre los distintos sujetos a los que obliga. Esta persistente omisión explica las profundas inequidades que incorpora la norma, las cuales se analizan en la sección 6 de la demanda. Por el momento, es preciso hacer una revisión introductoria sobre el significado que tiene la motivación de los proyectos de ley y la importancia de que los congresistas conozcan de manera clara las implicaciones de las disposiciones que aprueban.

##### *4.3.1. El deber de motivación y su vínculo con el principio de racionalidad mínima*

La jurisprudencia constitucional ha reconocido que este deber especial del legislador pertenece a la esfera del principio de racionalidad mínima. En la Sentencia C-076 de 2007 se dijo que este principio es *“una exigencia constitucional mediante la cual se garantiza, entre otras cosas, el cumplimiento en el proceso de creación normativa de todos los debates previstos en la Constitución, la deliberación libre y permanente de los Congresistas y, especialmente, que las decisiones tomadas versen sobre materias plenamente conocidas por todos los integrantes de la Corporación respectiva”*.

El conocimiento por parte del Congreso del contenido, significado e impacto de las decisiones que implementa es una consecuencia básica que se desprende de su deber de hacer las leyes.

En relación con el reconocimiento de beneficios tributarios, en Sentencia C-748 de 2009 de la Corte señaló que *“no obstante el amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador sobre la materia, no queda librado simplemente a su opción política, sino que debe atender a una valoración específica de la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal”* (subrayas fuera de texto).

Este deber recae tanto en el Gobierno como en el Congreso. En efecto, dijo la Sala en esa misma ocasión, *“al legislador le corresponde, a iniciativa del gobierno, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertas personas o actividades del pago de un tributo determinado, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten el otorgamiento del beneficio fiscal”*.

¿Existe un deber similar a cargo del Gobierno de motivar sus propuestas y del Congreso de proceder a su valoración cuando la materia objeto de regulación no es ya una iniciativa que concede un beneficio, sino una que impone cargas tributarias adicionales a un sector o grupo de sectores señalados para tal efecto por dicho proyecto?

Por supuesto que sí. En una democracia no puede haber decisiones de los órganos del poder público que no respondan a una razón de ser y que no persigan un objetivo legítimo expreso.

Además, la información que permite adelantar este análisis se encuentra en poder del Gobierno Nacional. El Gobierno es quien tiene los elementos requeridos para evaluar la efectividad de las políticas públicas, el impacto alcanzado con los beneficios tributarios que otorga, los resultados obtenidos de las medidas que implementa y las eventuales consecuencias que puedan generar las medidas que lleva a consideración del Congreso.

La adecuada gestión y evaluación de la información que se genera con el ejercicio de sus respectivas funciones es una responsabilidad básica de los órganos que componen la administración pública.

*4.3.2. El Gobierno no ha aportado información básica necesaria sobre las características de la sobretasa materia de la controversia ni el Congreso ha hecho un estudio detenido de sus particularidades*

El ordenamiento tributario ha incorporado ya cuatro modalidades de sobretasa de renta, inicialmente a cargo de las instituciones financieras y, a partir de 2022, a cargo también de las entidades de los sectores asegurador y bursátil. No obstante, ninguna de esas cuatro iniciativas ha estado acompañada de una adecuada motivación que la sustente y que exponga de manera suficiente los cambios de política fiscal que dicha medida implica.

Tal como se indicó en la sección segunda de esta demanda, la sobretasa fue inicialmente incorporada por el Congreso a través de la Ley 1943 de 2018, pero sin aval ni aquiescencia del Gobierno. Esta circunstancia llevó a que se le declarara inexecutable.

La figura fue retomada de nuevo en el artículo 72 del Proyecto de Ley N° 278 de 2019 – Cámara, el cual dio lugar a la Ley 2010 de 2019.

El proyecto fue publicado en la Gaceta 1055 del 24 de octubre de 2019. La sección 4.1.1., relativa al impuesto sobre la renta de personas jurídicas, explica que uno de los objetivos de la reforma radica en reducir la tarifa corporativa de renta<sup>13</sup>. No obstante, nada se dice acerca de la sobretasa de renta para las entidades financieras.

El Proyecto de Ley N° 027 de 2021 – Cámara “por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones”, que dio origen a la Ley 2155 de 2021, fue publicada en la Gaceta 810 del 22 de julio de 2021 y contemplaba la extensión de la sobretasa de renta a las entidades financieras para llevarla hasta el 2025.

La exposición de motivos del proyecto se limita a argumentar que “para fortalecer los ingresos tributarios y apoyar los programas sociales, se propone una sobretasa de 3 puntos porcentuales hasta 2025”<sup>14</sup>.

Finalmente, el Proyecto de Ley N° 118 de 2022 - Cámara “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, que dio origen a la Ley 2277 de 2022 y que fue publicada en la Gaceta 917 del 12 de agosto de 2022, tampoco aporta mayor análisis.

El proyecto inicial contemplaba imponer una sobretasa permanente de renta de tres puntos adicionales a cargo exclusivamente de las entidades financieras. En su exposición de motivos, el Gobierno sustenta la propuesta de manera sucinta:

---

<sup>13</sup> Gaceta del Congreso N. 1055 del 24 de octubre de 2019. Pg. 61.

<sup>14</sup> Gaceta del Congreso N. 810 del 22 de julio de 2021. Pg. 13.

**“3.1.1. Sobretasa sector financiero** Actualmente existe una sobretasa transitoria aplicable a las entidades financieras de 3pp sobre la tarifa del impuesto de renta vigente. Dicha sobretasa cuenta con vigencia hasta el año 2025 establecida en la Ley 2155 de 2021 y su aplicación busca equilibrar la balanza entre las compañías con mayores y menores tarifas efectivas de tributación, pues el sector financiero figura con la segunda tarifa efectiva más baja de la muestra”<sup>15</sup>.

Luego, se explica:

**“4.2.3. Sobretasa financiera a instituciones financieras** La sobretasa financiera a instituciones financieras ya existente se mantendría en 3pp adicionales sobre la tarifa del impuesto de renta vigente a los contribuyentes que actualmente se encuentran sometidos a la misma, aunque se propone modificar su temporalidad de tal manera que esté vigente en ese nivel de forma permanente. Esta disposición continúa el argumento relacionado con la finalidad de equiparar las condiciones tributarias entre sectores, toda vez que la tarifa efectiva de tributación de este sector es una de las más bajas entre las grandes ramas de actividad, y sustancialmente menor que la tarifa nominal, tal y como queda constatado en la sección 3.2.2. del capítulo 3”<sup>16</sup>.

Esta lacónica motivación, por lo demás, no resulta de un estudio sobre la materia elaborado por el Gobierno para el conocimiento del Congreso en desarrollo del trámite de la reforma tributaria, sino que proviene de los argumentos que expuso el Gobierno ante la Corte Constitucional en desarrollo del proceso que concluyó con la Sentencia C-057 de 2021, y no de un estudio sobre la materia elaborado por el Gobierno para el conocimiento del Congreso en desarrollo del trámite de la reforma tributaria.

Los nuevos sujetos obligados al pago de la sobretasa (entidades aseguradoras y reaseguradoras, sociedades comisionistas de bolsa de valores, sociedades comisionistas agropecuarias, bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros commodities y proveedores de infraestructura del mercado de valores) fueron incluidos en la ponencia para primer debate conjunto de comisiones terceras de Cámara y Senado.

En esa instancia, los ponentes manifestaron que la sobretasa a las entidades financieras y su incremento de 3 puntos porcentuales a 5 buscaba “equiparar las condiciones tributarias entre sectores, bajo el entendido que la tasa efectiva de tributación de ciertas empresas del sector financiero es de las más bajas”. Los ponentes agregaron que se había establecido que “otras entidades pertenecientes al sector financiero, por su capacidad económica, tienen una mayor capacidad contributiva y, en consecuencia, les sería extensible esta sobretasa, dentro de estas nuevas entidades contribuyentes de la sobretasa se encuentran 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”<sup>17</sup>.

Se trata así de una motivación igualmente exigua que de manera alguna muestra un interés del Congreso por conocer la situación real de los cada uno de los nuevos sujetos cobijados.

Llama la atención, por lo demás, que los ponentes hubieran encontrado en estos nuevos sujetos del gravamen una “mayor capacidad contributiva” cuando el propio Gobierno, en

---

<sup>15</sup> Gaceta del Congreso N. 917 del 12 de agosto de 2022. Pg. 8.

<sup>16</sup> Ibidem. Pg. 16.

<sup>17</sup> Gaceta del Congreso N. 1199 del 4 de octubre de 2022. Pg. 67.

los distintos estudios sobre la materia y en los sucesivos Marcos Fiscales de Mediano Plazo han dado aviso de los vacíos de información que aún persisten en este campo.

La realidad es que, desde sus inicios, ha habido una marcada ausencia de información que permita establecer las características de la sobretasa y sus implicaciones de cara a los sectores que afecta. Este problema se predica tanto de las versiones de la norma que cobijaban inicialmente a las entidades financieras, como de la versión actual que se extiende de manera indiscriminada a las demás instituciones de los sectores financiero, bursátil y asegurador.

Los elementos de análisis que aporta el Gobierno en defensa de la norma y los que el Congreso formula más adelante de manera alguna reflejan el impacto y las consecuencias de la medida. La adopción de una política tributaria consistente en señalar un conjunto de sectores de la economía a los cuales se les imponen obligaciones tributarias adicionales en sede de renta modifica las reglas sobre la distribución de las cargas impositivas. El Gobierno estaba obligado a conocer tales consecuencias y a brindarles la respectiva información al Congreso y a la ciudadanía.

Los suscritos demandantes utilizarán esta omisión del Gobierno y del Congreso como parte de los argumentos tendientes a demostrar que el parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. presenta una serie de vicios de igualdad y de equidad que un estudio detallado de su contenido hubiera evitado. La sección sexta, en la cual se formula el concepto de la violación, examina estos defectos.

## **5. Precedentes judiciales aplicables**

Los suscritos demandantes encuentran que en esta ocasión operan tres precedentes directamente aplicables, a saber, las Sentencias C-057 de 2021, C-389 de 2023 y C-036 de 2024.

Estas tres providencias reúnen las reglas que la Corte Constitucional ha formulado en relación con la imposición de sobretasas en materia de impuesto de renta corporativa a cargo de sectores específicos.

A continuación, se presenta un resumen de estas tres sentencias y se mencionan las reglas jurisprudenciales adoptadas en cada caso.

Las demás reglas jurisprudenciales relevantes para los propósitos de la presente demanda serán mencionadas en desarrollo de los respectivos cargos de constitucionalidad.

### **5.1. Reglas jurisprudenciales formuladas Sentencia C-057 de 2021**

La Sentencia C-057 de 2021 resulta de especial importancia para los fines del proceso de la referencia dado que constituye el precedente que mayor cercanía guarda con los problemas jurídicos que se formulan en la acción pública de la referencia.

Dicha providencia ayuda además a mostrar las diferencias que existen entre la sobretasa prevista en el artículo 92 Ley 2010 de 2019, declarado exequible en esa oportunidad, y la sobretasa incorporada al ordenamiento jurídico mediante el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. También ayuda a hacer claridad sobre el contexto jurídico en el cual se inscribe cada una de estas dos normas.

Los demandantes en ese proceso señalaron que la imposición de una sobretasa de renta que cobijaba de manera específica a las entidades financieras vulneraba la igualdad

tributaria y la equidad horizontal en la medida en que obligaba a las entidades financieras al pago de una carga que no se exigía a las demás empresas.

Afirmaron que, hasta ese entonces, el legislador se había limitado a establecer tarifas diferenciales únicamente para conceder beneficios a favor de algunos sujetos delimitados, pero no para gravar en adición a otros.

Manifiestan que tradicionalmente se había entendido que el impuesto de renta se dirigía a un hecho en concreto, a saber, la generación de rentas durante el respectivo período gravable.

No obstante, la sobretasa examinada en esa oportunidad llevaba a que el impuesto de renta se determinara no sólo en razón a la renta generada, sino también en función de las actividades que acometía el contribuyente para generar tales recursos.

La Corte Constitucional denegó cargos. La Sala comenzó por advertir que la sobretasa no obedecía de manera alguna al hecho de tratarse de entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC), sino que obedecía a tres razones. Primera, la sobretasa sólo aplicaba a entidades financieras que obtuviera renta gravable superior a 120.000 UVT's. Segunda, el nuevo gravamen recaía sobre personas que “han sido objeto de beneficios tributarios, pero no han contribuido significativamente con la creación de empleos formales”. Tercera, en la exposición de motivos que acompañó la norma, “no hay referencias directas que permitan vincular la sobre tarifa acusada [...] con la información sobre crecimiento económico de las entidades financieras, menos para suponer que la capacidad tributaria fue establecida teniendo como parámetro el crecimiento económico de las entidades financieras”.

La Sala pasó a la exposición de las razones por las cuales las entidades financieras no eran comparables con las “demás empresas”. Para tal efecto, acudió al estudio “*El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas*” ya mencionado en esta demanda. Como se mencionó arriba, en dicho documento consta que las rentas exentas son, para el caso de las personas jurídicas, el rubro que mayores beneficios tributarios genera (el 69,2% para el año fiscal 2018).

La Sentencia C-057 de 2021 señala también que, si bien las entidades financieras tienen una tasa nominal de renta igual a la de las demás sociedades, su tasa real es inferior, situación que obedecería a los beneficios mencionados.

En estas condiciones, no sería posible adelantar el juicio integrado de igualdad pues no hay un *tertium comparationis* o criterio a partir del cual realizar una comparación. En efecto, “las entidades financieras tienen una carga tributaria menor, en comparación de los ‘otras sociedades’”, situación que “en criterio de la Sala, explica la imposición de unos puntos adicionales en renta”.

En conclusión, la existencia de estos beneficios tributarios es, a juicio de la Sala, la razón básica que justificó en ese momento la imposición de la sobretasa especial de renta que en ese momento cobijaba de manera exclusiva a las entidades financieras.

La Sentencia C-057 de 2021 incorporó así **cinco** reglas que cobran relevancia para los fines del proceso de la referencia.

**Primera**, la existencia de rentas exentas y otros beneficios tributarios en favor de un determinado sector faculta al legislador para imponerle a dicho sector cargas específicas adicionales en materia de impuesto a la renta.

**Segunda**, la existencia de dichas rentas y beneficios implica que los sectores beneficiarios no son comparables con las demás personas jurídicas.

**Tercera**, la implementación de un umbral de renta a partir del cual aplica el gravamen (en este caso, a partir de 120.000 UVTs) es un mecanismo que permite tomar en consideración la capacidad contributiva de los respectivos sujetos gravados.

**Cuarta**, el hecho de que un sector no aporte a la creación de empleo es un factor adicional que justifica la imposición de la medida.

**Quinta**, la sobretasa de renta a cargo de las entidades financieras puede aplicar en aquellos casos es los que no es posible vincular la sobretasa acusada con la información sobre crecimiento económico de las entidades financieras.

## **5.2. Reglas jurisprudenciales formuladas Sentencia C-389 de 2023**

La Sentencia C-389 de 2023 declaró la exequibilidad del parágrafo 4° del 240 del E.T. introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

Dicha norma contempla una sobretasa de renta de tres puntos adicionales por cuatro años a cargo de las empresas cuya actividad económica principal es la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos.

En dicha providencia, la Sala no analizó de fondo el cargo según el cual la sobretasa bajo examen era contraria a los principios de igualdad y equidad por asignarles a tales sujetos una carga adicional que no se exige a las demás personas jurídicas contribuyentes de renta. La Corte estimó que el demandante no había logrado construir un cargo que permitiera comparar la situación de los sujetos destinatarios de la sobretasa con la situación de las demás empresas.

En palabras de la Corte, “la finalidad de la norma atendía a unas razones de política fiscal y económica que influyeron en su conformación, al buscar capturar parte de las rentas extraordinarias proyectadas para el sector para las vigencias de 2023, 2024, 2025 y 2026. De modo que, la comparabilidad entre un sector específico objeto de un tratamiento diferenciado en el impuesto sobre la renta por razones de política fiscal, debía tener en cuenta la especial finalidad de la disposición, pues es indudable que, si unas de las finalidades principales de la norma era captar parte de las rentas extraordinarias del sector, es evidente que el grupo contrastado no sería comparable si no estuviera sujeto a una misma situación de esperada bonanza”.

La Sentencia C-389 de 2023 sí se pronunció de fondo sobre otro cargo propuesto por el demandante según el cual la norma acusada vulneraba el principio de equidad tributaria por el tratamiento diferente entre las empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos y las que, además de dicha actividad, adelantan otras actividades productivas.

La Corte indicó que el juicio integrado de igualdad era la herramienta idónea para responder al cargo e hizo referencia a sus dos etapas, a saber, (i) identificar los criterios de comparación de los sujetos comparados; y (ii) establecer “si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales”. La segunda etapa exige establecer si tal tratamiento cuenta con justificación constitucional.

Hechas estas consideraciones, la Sala reiteró que la finalidad de la medida era “la de gravar rentas extraordinariamente altas, para incrementar el recaudo y así atender el aumento previsto para el gasto público social”.

No obstante, “el mecanismo escogido por el Legislador en este caso no resulta potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad identificada” porque afecta “una serie de ingresos de los cuales no se argumentó, ni siquiera de manera tangencial, que tuvieran una relación con una capacidad contributiva elevada. En efecto no es claro por qué las condiciones hidrológicas y la variación de precios en la cotización de la energía favorecerían a la Empresa GEERH [es decir, de Generación de Energía Eléctrica a través de Recursos Hídricos] que desarrolla otras actividades económicas”.

La norma no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo porque “el aumento de la tarifa del impuesto sobre la renta estaría captando unos mayores ingresos que pueden provenir de fuentes distintas a la GEERH, pese a que la finalidad de la disposición es capturar el aumento en la renta líquida de un contribuyente en relación con un sector en condiciones de bonanza que no son fruto de esfuerzos activos para aumentar su productividad”.

La Sentencia C-389 de 2023 incorporó así **dos** reglas adicionales que cobran relevancia para los fines del proceso de la referencia.

**Primera**, la expectativa de que un determinado sector se beneficie de utilidades extraordinarias faculta al legislador para imponerle a dicho sector cargas específicas adicionales en materia de impuesto a la renta.

**Segunda**, en todo caso, la carga adicional debe estar directamente vinculada con la actividad específica en relación con la cual hay la expectativa de que obtendrá utilidades extraordinarias provenientes de factores exógenos. Para el caso de los contribuyentes cuyos recursos provienen tanto de actividades en relación con las cuales hay expectativas de obtener utilidades extraordinarias provenientes de factores exógenos y utilidades que no tienen esa condición, el legislador deberá imponer la carga adicional sólo sobre las primeras al tiempo que debe excluir de tal gravamen a las segundas.

### **5.3. Reglas jurisprudenciales formuladas Sentencia C-036 de 2024**

La Sentencia C-036 de 2024 declaró la exequibilidad de la sobretasa de renta a cargo de las empresas extractoras de carbón y petróleo prevista en el parágrafo 3° del artículo 240 del E.T.

La Sala comenzó por advertir que “la violación del principio de equidad ocurre cuando los tributos se definen sin atender la capacidad de pago del contribuyente, cuando se grava de manera desigual a sujetos en situaciones análogas sin justificación válida, o cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias” (subrayas fuera de texto).

Sostuvo que la sobretasa bajo su conocimiento “se asimila a lo que la doctrina tributaria internacional ha denominado como *Windfall Profit Taxes* o impuestos a las ganancias extraordinarias”.

Más adelante, en la misma sentencia, la Corte hace referencia al “interés global en gravar las rentas extraordinarias del sector extractivo” y menciona instrumentos de política pública europea tales como la adopción de “medidas fiscales temporales sobre los beneficios imprevistos con el fin de capturar y redirigir estos beneficios a la transición energética y disminuir la dependencia energética de la Unión Europea de combustibles fósiles tras el incremento del precio de recursos energéticos como consecuencia de la guerra entre Ucrania y Rusia”.

La Corte indicó así que su función radicaba en “verificar si el gravamen (i) fue definido con base en la capacidad contributiva del sujeto o grupo de sujetos; y (ii) si grava, injustificadamente, dos sujetos o grupos de sujetos que deberían estar en iguales condiciones de manera diferenciada”.

Asegura que “tanto el legislador como el Gobierno nacional tuvieron presente desde la génesis del proyecto, la importancia de que el respectivo tributo consultara adecuadamente la capacidad contributiva de las empresas del sector minero-energético”.

En relación con la capacidad contributiva, la Sala resalta el umbral de 50.000 UVTs que fija la norma a partir del cual opera la carga adicional. Este umbral es “un indicador relevante de la capacidad contributiva de las empresas que deban adicionar los puntos adicionales a la tarifa estatutaria”. Indica que la tarifa varía del 0% al 15% en función de los incrementos del precio, que toma en cuenta las fluctuaciones de los últimos 10 años y que fija reglas específicas según la situación que tiene en concreto cada contribuyente de acuerdo con las diversas actividades extractivas que realiza.

Finalmente, se señala que en ese caso hay unos elementos diferenciadores que se deben tener en cuenta. Indica que los sujetos gravados son destinatarios de una “posible menor carga impositiva en comparación con los demás sujetos contrastados” en la medida en que en la Sentencia C-489 de 2023 se dispuso que “las empresas extractivas pueden tomar como deducible el monto pagado por concepto de regalías”.

Reitera que en la Sentencia C-057 de 2021 se estableció que “las entidades financieras gozan de algunos beneficios con los que no cuentan las demás sociedades comerciales, por lo que no son sujetos comparables con el resto de las compañías en el marco de un juicio integrado de igualdad”.

Finalmente, subraya que, de conformidad con lo debatido en el Congreso de la República, la sobretasa examinada en esa ocasión “apunta a la materialización de un fin extrafiscal relacionado con “internalizar la externalidad negativa que genera en el medio ambiente la explotación de estos productos en las regiones productoras en el país, así como los efectos que el posterior uso de estos combustibles fósiles y sus derivados tienen en la contaminación ambiental. La “intención específica del legislador de materializar una finalidad extrafiscal” llevaría así a que los destinatarios de la norma constituyan un universo no comparable con las demás personas jurídicas destinatarias del impuesto corporativo de renta.

La Sentencia C-036 de 2024 incorporó así **cinco** reglas adicionales que cobran relevancia para los fines del proceso de la referencia.

**Primera**, la figura de las ganancias extraordinarias (o “*windfall profits*”) faculta al legislador para establecer obligaciones tributarias adicionales a cargo de quienes las obtienen.

**Segunda**, en el caso de la industria extractiva de carbón (y de petróleo) los recursos obtenidos por este concepto deben ser utilizados para financiar la transición energética.

**Tercera**, la fijación de tarifas graduales que aumentan según el incremento de las utilidades extraordinarias, así como el establecimiento de umbrales a partir de los cuales aplica el tributo especial, es decir, el que cobija a un sector en particular, son mecanismos idóneos para configurar la carga impositiva en función de la capacidad contributiva.

**Cuarta**, es necesario que el tributo especial cuente con la debida justificación.

**Quinta**, los objetivos extrafiscales son factores que proporcionan sustento adicional a los tributos especiales.

## **6. Concepto de la violación**

Esta sección desarrolla el concepto de la violación en los términos ya indicados: violación del principio de igualdad tributaria por la configuración de una carga tributaria que grava de manera indiscriminada un conjunto de sujetos manifiestamente diferentes entre sí (sección 6.1); violación del principio de equidad horizontal por la configuración de una carga tributaria que no responde a las especificidades de algunos de los sujetos pasivos de cara al sub grupo al que pertenecen y que por ello mismo resulta *sobre inclusiva* (sección 6.2); y violación del principio de equidad vertical por la configuración de una carga que castiga a ciertos contribuyentes con motivo de unos beneficios que el propio legislador les había otorgado para promover ciertos fines de carácter superior (sección 6.3).

### **6.1. El parágrafo 2° del artículo 240 del E.T. impone una misma sobretasa de renta a un grupo de contribuyentes manifiestamente diferentes entre sí. Violación de principio de igualdad tributaria**

El parágrafo 2° del artículo viola el artículo 13 de la Constitución Política porque grava de manera indiscriminada un conjunto amplio de contribuyentes que son manifiestamente diferentes entre sí y respecto de los cuales no es posible establecer criterios de identidad en lo relativo a la sobretasa bajo examen.

En aras de desarrollar el cargo, los suscritos demandantes acudirán a la metodología establecida en la Sentencia C-389 de 2023 y seguirán los pasos señalados en dicho precedente. En esa oportunidad, la Corte reiteró que las acciones públicas de inexequibilidad por violación del principio de igualdad exigen cuatro especiales condiciones. En efecto, “al momento de realizar el análisis de constitucionalidad de una norma en virtud del supuesto desconocimiento del principio de igualdad, quien demanda: “(i) [...] debe dirigirla en contra de una disposición que establezca, en realidad, un tratamiento diferente o igual a determinadas personas o grupos. Asimismo (ii) deberá identificar los sujetos, grupos o supuestos que deben ser comparados de manera que sea posible establecer con precisión los extremos de la contrastación. Dada la libertad de configuración del Congreso, no basta con identificar uno de los extremos de manera precisa y referir de forma general “todos los demás” o el universo restante. A continuación (iii) la impugnación debe señalar el criterio con fundamento en el cual debe hacerse la comparación o, de otra forma dicho, el rasgo o cualidad que permite afirmar que los elementos comparados son iguales o diferentes según se invoque la violación de los mandatos de trato igual o de trato diferente. Finalmente (iv) existe la obligación de indicar las razones que hacen que el trato diferente o igual -que cuestiona- carece de fundamento en la Carta”.

#### *6.1.1. Identificación de la norma*

El primer paso consiste en identificar la norma que asigna un tratamiento diferente o igual, según el caso. El cargo por violación de la igualdad se dirige contra el parágrafo 2° del artículo 240 del E.T.

#### *6.1.2. Identificación del grupo a partir del cual se hace la comparación*

El segundo paso radica en identificar el grupo o grupos sujetos de la comparación. En este caso, el cargo de igualdad se estructura bajo el entendido de que la norma asigna de manera contraria a la Constitución un mismo tratamiento a sujetos manifiestamente diferentes entre sí. El grupo está compuesto, para los efectos del primer cargo, por todas aquellas entidades que la norma cobija. Como se ha dicho ya, esas entidades son los bancos, las

corporaciones financieras, las compañías de financiamiento, las cooperativas 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.

*6.1.3. Demostración de que el grupo está compuesto por elementos manifiestamente diferentes entre sí*

Corresponde ahora establecer tales diferencias. El Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (EOSF) es la fuente de Derecho que así lo permite. Dado que son entidades cuyas actividades relacionadas con la captación, administración y/o circulación de los recursos del público, sus características y sus funciones están precisamente delimitadas por dicha norma.

Como se indicó arriba, la comparación de los sujetos cubiertos por la norma enfrenta una dificultad inicial que obedece a la gran cantidad de entidades que integran el sistema. En efecto, el artículo 1° del EOSF indica que los sectores financiero, bursátil y asegurador se encuentran compuestos por (i) los establecimientos de crédito, (ii) las sociedades de servicios financieros, (iii) las sociedades de capitalización, (iv) las entidades aseguradoras y (v) los intermediarios de seguros y reaseguros.

Estos grupos están integrados a su vez por distintas modalidades de entidades. Por ejemplo, de conformidad con el artículo 2° del EOSF, en la actualidad los establecimientos de crédito son (i) los bancos, (ii) las corporaciones financieras, (iii) las compañías de financiamiento y (iv) las cooperativas financieras.

Las sociedades de servicios financieros son “las sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito, las sociedades administradoras de Fondos de Pensiones y de cesantías y las sociedades de intermediación cambiaria y de servicios financieros especiales, las cuales tienen por función la realización de las operaciones previstas en el régimen que regula su actividad” (art 3° del EOSF).

El artículo 4° del EOSF indica que “Las sociedades de capitalización son instituciones financieras cuyo objeto consiste en estimular el ahorro mediante la constitución, en cualquier forma, de capitales determinados, a cambio de desembolsos únicos o periódicos, con posibilidad o sin ella de reembolsos anticipados por medio de sorteos”.

El artículo 5° del EOSF enumera las entidades del sector asegurador, así; entidades aseguradoras, intermediarios de seguros e intermediarios de reaseguros.

¿Cómo comparar entonces un banco con una sociedad comisionista de la bolsa agropecuaria? ¿Qué similitudes hay entre una administradora de un fondo de pensiones y cesantías con una cooperativa financiera? ¿En qué aspectos convergen las entidades reaseguradoras con los proveedores de infraestructura del mercado de valores?

Como puede verse, en la práctica resulta imposible identificar un criterio uniforme de comparación de las entidades e instituciones del sector financiero y asegurador obligadas al pago de la sobretasa prevista en la norma acusada.

El examen de las particularidades que presentan dichas entidades e instituciones confirma lo dicho. Hay para el efecto dos factores de especial relevancia: (i) las actividades que pueden realizar estas entidades e instituciones y (ii) los requisitos de capital que se les exigen. Estos dos factores están reglamentados de manera precisa por el EOSF.

No es el propósito de esta demanda hacer una taxonomía detallada de cada una de las entidades cobijadas por la norma, pero sí mostrar algunos ejemplos que ratifican lo dicho y facilitan la formulación de los argumentos que se proponen contra la norma acusada.

Es preciso comenzar con los establecimientos de crédito y con algunas de las entidades que lo integran. El artículo 7° del EOSF enuncia las operaciones que se autoriza realizar a los establecimientos bancarios. Se trata, en general, de operaciones encaminadas a la captación del ahorro público para su reasignación a los agentes que requieren de crédito. En ejercicio de esta función, los establecimientos bancarios tienen autorización para constituir cuentas corrientes o de ahorros, emitir títulos de deuda, negociar obligaciones financieras, otorgar créditos, suscribir contratos de leasing y otorgar avales.

Las compañías de financiamiento cumplen una finalidad similar a la de los establecimientos bancarios pero sus funciones, previstas en el artículo 24 del EOSF, son bastante más limitadas. Por ejemplo, sus captaciones se sujetan a plazos mínimos, así que no tienen autorización para constituir cuentas corrientes ni de ahorros.

Las actividades de las cooperativas financieras, por su parte, se circunscriben a las previstas en los artículos 27 y 28 del EOSF y se encaminan principalmente a la realización de operaciones especializadas en beneficio de sus asociados.

Las sociedades de servicios financieros son la segunda gran modalidad de entidades que integran el sector financiero y asegurador. Las sociedades fiduciarias y las administradoras de fondos de pensiones y cesantías son dos de sus integrantes.

Las sociedades fiduciarias, en representación de sus usuarios, realizan inversiones, administran activos y otorgan garantías. Por regla general se les prohíbe asumir obligaciones de resultado (art. 29 del EOSF).

Las administradoras de fondos de pensiones y cesantías, por su parte, se caracterizan por el hecho de que su objeto exclusivo es la administración de los recursos obtenidos por los respectivos fondos de pensiones y cesantías (art. 30 del EOSF).

Las sociedades de capitalización tienen por objeto estimular el ahorro mediante la constitución de capitales (art. 36 del EOSF).

Las entidades aseguradoras y reaseguradoras tienen también un objeto precisamente delimitado consistente en “la realización de operaciones de seguro, bajo las modalidades y los ramos facultados expresamente, aparte de aquellas previstas en la ley con carácter especial. Así mismo, podrán efectuar operaciones de reaseguro, en los términos que establezca el Gobierno Nacional” (art. 38-3 del EOSF).

Finalmente, los intermediarios de seguros son entidades que realizan actividades de corretaje en los términos de los artículos 1347 y siguientes del Código de Comercio.

Miremos ahora los requisitos de capital. El artículo 80 del EOSF reglamenta la materia para lo cual señala unos mínimos con base en valores del año 2002 aunque precisa que tales valores se actualizarán cada año según la variación del IPC.

A manera de ejemplo, vale la pena resaltar que el capital mínimo de los establecimientos bancarios es de \$45.085.000.000 (aprox. \$133 mil millones a valores actuales); de \$11.613.000.000 (aprox. \$34 mil millones a valores actuales) para las compañías de financiamiento; de \$3.417.000.000 para las sociedades fiduciarias (aprox. \$ 10 mil millones a valores actuales); de \$6.831.000.000 para las sociedades administradoras de Fondos de

Pensiones (aprox. \$20 mil millones a valores actuales) y de \$2.733.000.000 para las demás entidades financieras (aprox. \$8 mil millones a valores actuales).

Las diferencias que presentan entre sí las entidades cobijadas por la sobretasa acusada, tanto en términos de objeto social como de requisitos de capital, son manifiestas.

En relación con sus actividades, basta con señalar que para los establecimientos de crédito la asunción de obligaciones de resultados es parte inherente de la operación de los establecimientos de crédito; para las fiduciarias tales obligaciones están prohibidas. Las obligaciones de las aseguradoras son básicamente obligaciones condicionadas; no así para las demás entidades financieras. La figura del seguro de depósito que otorga el Fondo de Garantías de las Instituciones Financieras (FOGAFÍN) aplica sólo para bancos, corporaciones financieras, compañías de financiamiento y sociedades especializadas en depósitos y pagos electrónicos (SED PES), y no para las demás entidades.

En relación con los requisitos de capital, el requerido por los bancos es de casi 7 veces en comparación con el que se exige a las administradoras de fondos de pensiones y de más de 16 veces superior en comparación con el que se les exige a las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias y las bolsas de bienes y productos agropecuarios.

Las consideraciones expuestas demuestran, tal como lo dispuso la Sentencia C-389 de 2023, que la norma acusada reúne y asigna una misma obligación a una pluralidad de sujetos manifiestamente diferentes entre sí.

Las diferencias manifiestas que hay entre los sujetos pasivos de la sobretasa de renta prevista en el párrafo 2° del artículo 240 del E.T. le confiere a este gravamen unos defectos que no se observan en las demás sobretasas previstas en otros párrafos del mencionado artículo.

En su párrafo 3°, el artículo 240 grava las utilidades de la industria extractiva y, en especial, de las empresas extractoras de carbón y petróleo. La norma contempla además dos modalidades de sobretasa que aplican a cada una de estas dos industrias. Hay así un ejercicio de diferenciación que responde a las realidades de cada modalidad de sujeto gravable.

El párrafo 4° cobija específicamente a las empresas generadoras de energía eléctrica a través de recursos hídricos. Es, por tanto, una sobretasa que aplica a una modalidad única de sujeto pasivo.

Las sobretasas previstas en los párrafos 3° y 4° del artículo 240 del E.T. aplican, por tanto, a *sujetos pasivos homogéneos*. En sentido contrario, la sobretasa prevista en el párrafo 2°, acusada en el proceso de la referencia, cobija por igual a sujetos pasivos *heterogéneos*.

La norma acusada reúne en un solo grupo un número amplio de sujetos pasivos claramente diferentes entre sí. Esta decisión del legislador despierta los reparos de constitucionalidad a los que se ha hecho referencia.

#### *6.1.4. Los sujetos cobijados por la sobretasa no son comparables a la luz del criterio determinante*

Existe una última diferencia que es la esencial para los fines de la presente demanda. En la Sentencia C-057 de 2021, la Corte indicó que la existencia de rentas exentas a favor de las entidades financieras era el factor específico que autorizaba al legislador a imponerles

a estas mismas entidades una carga adicional en sede impuesto a la renta. La Sala señaló que el hecho de ser destinatario de tales beneficios hacía que los respectivos contribuyentes contaran con tasas reales de tributación más bajas a las que aplican para los demás sujetos del gravamen. La Sala agregó que la existencia de dichas rentas exentas hacía que no fuera posible comparar las entidades financieras con las demás empresas.

Las Sentencias C-389 de 2023 y C-036 de 2024 agregaron que la imposición de cargas adicionales se justifica igualmente cuando el sujeto al que se le impone la carga adicional se encuentra en una situación que le permite obtener rentas extraordinarias.

En el caso de las entidades financieras, esa parecía ser la situación en la fecha de expedición de la Sentencia C-057 de 2021. No obstante, la publicación del *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* cambió profundamente este panorama.

El *Informe* muestra cuál es la realidad de tales beneficios e indica quiénes son sus verdaderos receptores: (i) recursos administrados por fondos pensionales; (ii) rendimientos financieros de créditos para la adquisición de vivienda de interés social o prioritario; (iii) rendimientos de la reserva de estabilización de las entidades administradoras de fondos de pensiones y cesantías; y (iv) rentas exentas debido a la aplicación de un acuerdo de doble tributación.

En estas condiciones, ¿son todas las entidades e instituciones obligadas por el parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. al pago de la sobretasa de renta receptoras de beneficios tributarios?

**No.** Tal como lo estableció la *Comisión de Expertos*, las rentas exentas de las que gozan las entidades financieras, que son la modalidad de beneficio tributarios más significativo, son sólo cuatro. La norma acusada, por su parte, aplica de manera genérica a una gran cantidad de entidades que nada tienen que ver con tales tratamientos especiales.

La Corte Constitucional ha señalado ya en varias ocasiones que el legislador no puede establecer cargas tributarias indiscriminadas, sino que debe velar por la razonabilidad que acompaña cada una de las obligaciones tributarias que impone.

Por ejemplo, la Sentencia C-776 de 2003, declaró la inexequibilidad de una norma tributaria que imponía una tarifa especial de IVA a todos los bienes y servicios que habían estado exentos hasta ese momento. La Sala encontró que la norma bajo examen generaba “una ampliación significativa de la base efectuada de manera indiscriminada sobre bienes y servicios muy diversos”. En su concepto, “la decisión de gravar bienes o servicios de primera necesidad no puede adoptarse de manera ‘indiscriminada’ sino que debe obedecer a una previsión ‘razonada y ecuaníme’”. La Sala manifestó su preocupación debido a que la decisión de gravar estos bienes y servicios no hubiera estado “acompañada de la deliberación pública mínima, mediante la cual se materializa el principio de no tributación sin representación, respecto de las implicaciones de ampliar la base del IVA para la progresividad y equidad del sistema tributario” (subrayas fuera de texto).

La Sentencia C-540 de 2023 es también un precedente judicial aplicable. En esa oportunidad, la Sala declaró la inexequibilidad de una norma que establecía un tratamiento diferencial en relación con el Régimen Simple de Tributación (RST) que afectaba a las profesiones liberales donde prima el factor intelectual en relación con otras profesiones intelectuales. En su concepto, “el criterio que plantearon el Gobierno y el Legislador para separar las profesiones liberales y adoptar dos grupos distintos no cuenta con una justificación sólida y suficiente, y por tanto, la medida se torna arbitraria. Los grupos 4 y 5 de contribuyentes del RST están integrados por sujetos pasivos tan disímiles en cuanto a su estructura de costos, que el fundamento utilizado para justificar el agrupamiento

separado es caprichoso y arbitrario, tratándose de profesionales liberales igualmente valiosas para la sociedad” (subrayas fuera de texto).

Las dos sentencias mencionadas muestran que al Congreso le está proscrito incorporar en una misma categoría normativa elementos manifiestamente diferentes entre sí pues por esta vía se configuran cargas indiscriminadas. En ambos casos se insiste en que los tratamientos diferenciales deben contar con *justificación sólida y suficiente* para que *la medida no se torne arbitraria*. Para la Corte, la integración en un mismo grupo de sujetos pasivos manifiestamente disímiles entre sí lleva a que *el fundamento utilizado para justificar el agrupamiento separado sea caprichoso y arbitrario*.

Como se ha señalado ya, el Gobierno ha sostenido que la sobretasa bajo examen encuentra sustento en las rentas exentas de las que gozan las entidades obligadas a su pago. La existencia de tales beneficios constituye así el fundamento de la obligación adicional y el criterio de comparación aplicable a los sujetos cobijados por dicha carga. En teoría, ése era el *tertium comparationis* que le daba unidad al grupo.

La información oficial existente demuestra que este criterio de comparación no aplica para todos los destinatarios de la norma. Este vicio responde a la ligereza que exhibieron tanto el Gobierno como el Congreso durante el proceso de evaluación y aprobación de la medida.

Un estudio equilibrado y responsable, les hubiera mostrado al Gobierno y al Congreso que la norma bajo examen abarca una gran cantidad de actividades que no guardan relación alguna con ninguno de los beneficios identificados por la *Comisión de Expertos* designada por la DIAN para ese propósito. Muchas de las categorías de sujeto pasivo cobijados por la norma **no gozan de las exenciones** a los que se hace referencia en la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, pero **sí son destinatarias de la sobretasa**.

La sobretasa a cargo de las entidades señaladas por el parágrafo 2° del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 no obedece, por tanto, a *una previsión razonada y ecuanime* ni cuenta con una *justificación sólida y suficiente*, sino que es producto del mero capricho del Gobierno y del Congreso.

La prueba de ello radica en que ni la norma ni la exposición de motivos que la acompañó ni los debates que tuvieron lugar durante su trámite legislativo se tuvo en cuenta la situación particular de cada categoría de sujetos cobijados por la sobretasa.

El Congreso se limitó a afirmar, sin prueba alguna, que los nuevos sujetos del gravamen adicional tienen una “mayor capacidad contributiva”. En estas condiciones, la formulación de una tesis de esta naturaleza sin elemento alguno que lo sustente, lleva a la configuración de un prejuicio.

El Gobierno y el Congreso procedieron así a establecer una sobretasa de renta sobre un conjunto amplio y heterogéneo de contribuyentes sin que hubieren aportado unos datos necesarios para evaluar la eventual legitimidad o ilegitimidad de aplicar la nueva carga tributaria sobre cada una de estas categorías.

Fue así como este sub grupo de contribuyentes que no gozan de beneficios tributarios especiales ni cuentan con una tarifa efectiva de renta menor a la tarifa nominal terminaron **castigados** por unos beneficios de los que, en realidad, **no son beneficiarios**.

La situación de estos contribuyentes que no gozan de beneficios tributarios pero que quedan cubiertos por la sobretasa es esencialmente **diferente** a la situación de los contribuyentes a los que el ordenamiento tributario sí se los concede; no obstante, la norma los trata de manera **igual**.

La situación de estos contribuyentes es **igual** a la que opera para los sujetos cobijados por la tarifa general de renta; no obstante, la norma los trata de manera **diferente**.

La sobretasa prevista en el parágrafo 2° acusado atribuye a todo un sector de la economía compuesto por contribuyentes que pertenecen a un número plural y diverso de subsectores una característica -ser beneficiario de rentas exentas- que se observa sólo en algunos de sus integrantes y sólo respecto de algunas de las actividades productivas que estas empresas acometen. En estas condiciones, la sobre tasa acusada tiene un componente de **estigmatización**, lo cual es inadmisibles en un sistema democrático de derecho.

En ese escenario, la existencia de un umbral, sea éste de 120.000 UVT o de cualquier otro valor, pierde por completo su razón de ser y su proporción. ¿Qué sentido tiene este mecanismo de mitigación de la carga para un contribuyente que **no goza** de beneficios tributarios ni de rentas exentas específicas, pero a quien **sí se le obliga** al pago de la sobretasa?

Pero incluso respecto de las entidades que sí cuentan con beneficios tributarios, ¿qué sentido tiene aplicar un **umbral igual** a entidades a quienes el propio legislador les ha señalado **condiciones manifiestamente diferentes** tanto en términos del objeto que les corresponde desarrollar como de los requisitos de capital que deben reunir? Basta con reiterar que el ordenamiento jurídico les exige a los bancos un requisito de capital 7 veces superior al que les exige a las administradoras de fondos de pensiones y 16 veces superior al que les exige a las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias y las bolsas de bienes y productos agropecuarios. ¿Qué impacto tiene, de cara al principio de igualdad, el hecho de que la norma les aplique a todos los sujetos gravados un mismo umbral a pesar de que el propio ordenamiento jurídico les impone a algunos de estos sujetos unos requisitos de capital que son incluso 16 veces más exigentes que los que les exige a otros?

El parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. desafía al menos **cinco** reglas que ha establecido la Corte Constitucional para asegurar la efectividad del principio de igualdad en materia tributaria.

**Primera**, la norma acusada contiene un gravamen adicional que cobija de manera genérica e indiscriminada una gran cantidad de sujetos pasivos manifiestamente diferentes entre sí a pesar de que la jurisprudencia constitucional proscribe la configuración de cargas impositivas de este tipo. La norma aplica de igual manera a entidades cuyas diferencias son manifiestas. Las Sentencias C-776 de 2003 y C-540 de 2023 prohíben este tipo de decisiones en la medida en que configuran realidades tributarias injustas y caprichosas. Estas dos decisiones constituyen precedente aplicable al presente caso.

**Segunda**, la norma acusada no satisface la regla establecida en la Sentencia C-057 de 2021 según la cual la existencia de rentas exentas y otros beneficios tributarios en favor de un determinado sector faculta al legislador para imponerle a dicho sector cargas específicas adicionales en materia de impuesto a la renta. Muchos de los sujetos pasivos cobijados por la norma **no gozan de beneficio tributario** alguno y sin embargo **sí son destinatarios de la sobretasa**. Esa situación es injusta pues no reparte la carga adicional en función de la capacidad adicional de aporte de los distintos sujetos a los que cobija. Al proceder de este modo, el parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. genera un tratamiento discriminatorio a través del cual se configura una violación al principio de igualdad.

**Tercera**, la norma no cuenta con una justificación que permita conocer las razones que la fundamentan. La sección 4.3. de esta demanda así lo enseña.

La Corte Constitucional se ha pronunciado en múltiples oportunidades sobre el deber que tiene el Gobierno de motivar sus iniciativas tributarias y el Congreso de conocer y evaluar tales motivaciones. La Sentencia C-776 de 2003 prohibió adoptar decisiones “indiscriminadas” en materia impositiva e hizo referencia a la necesidad de actuar de manera “razonada y ecuánime”. La Sentencia C-076 de 2007 exigió que las medidas fueran adoptadas con el “pleno conocimiento” del Congreso. La Sentencia C-748 de 2009 señaló que la adopción de nuevas cargas debía estar acompañada de una “valoración específica” que tomara en cuenta “la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal”. La Sentencia C-293 de 2020 declaró la inexequibilidad de un gravamen especial a cargo de los servidores públicos y los contratistas del Estado. La Corte encontró que el legislador extraordinario había excluido a los particulares “sin justificación alguna”. La Sentencia C-540 de 2023 declaró la inexequibilidad de la norma que les asignaba a los profesionales liberales un tratamiento diferencial en materia de RST en la medida en que tal distinción “no cuenta con una justificación sólida y suficiente, y por tanto, la medida se torna arbitraria”. La Sentencia C-389 de 2023, aplicable de manera directa al presente caso, limitó el alcance de la sobretasa a la generación de energía sólo a la producida por medios hídricos en atención a que “no se argumentó, ni siquiera de manera tangencial, que [las demás rentas] tuvieran una relación con una capacidad contributiva elevada”.

En esta oportunidad se presenta una situación similar. No hay en los antecedentes de la norma ni en los antecedentes de las normas que han regulado las anteriores sobretasas ninguna consideración orientada a examinar la realidad de los sujetos pasivos, el alcance de los beneficios de los que presuntamente gozan ni el impacto de la medida sobre otras esferas como el de la vivienda de interés social y prioritario o el de las pensiones.

**Cuarta**, el párrafo 2° acusado no contiene mecanismos que permitan distribuir la carga tributaria de conformidad con la capacidad de aporte de los sujetos obligados, incluso para el caso de los que sí gozan de beneficios tributarios. Es verdad que la norma contempla un umbral a partir del cual se genera la sobretasa. No obstante, se trata de un umbral único de 120.000 UVTs que aplica de igual manera para sujetos que desarrollan actividades manifiestamente diferentes y que tienen requisitos de capital claramente distintos. La aplicación de una regla igual para sujetos que experimentan diferencias de tal dimensión constituye una infracción al principio de igualdad.

**Quinta**, la sobretasa de renta a los sectores financiero, bursátil y asegurador no persigue ni puede perseguir objetivo extrafiscal alguno. Lejos de desincentivar estos sectores, la Constitución obliga a darles especial protección en la medida en que su artículo 335 les da la categoría de actividades de “interés público [que] sólo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado”.

**En conclusión**, los vicios que presenta el párrafo 2° del artículo 240 del E.T. introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 configuran una violación manifiesta al principio de igualdad tributaria, lo cual supone su inexequibilidad integral.

#### **6.2. El párrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. no examina, incluso respecto de los sujetos receptores de beneficios, su situación específica. Violación del principio de equidad horizontal**

La sección anterior muestra que la sobretasa acusada viola el principio de igualdad tributaria porque cobija de manera indiscriminada una gran variedad de sujeto pasivos que nada tienen que ver entre sí. Algunos de estos sujetos gozan de beneficios y además quedan cobijados por la sobretasa. Hay otros que no gozan de beneficio alguno. Sin embargo, también quedan cobijados.

El *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* señala que las rentas exentas -que son las que en mayor medida favorecen a los sectores financiero, bursátil y asegurador- son las cuatro modalidades señaladas en esta demanda.

Dentro de los beneficios tributarios identificados por la *Comisión* hay uno que merece un examen individualizado: el que beneficia los ingresos provenientes de los rendimientos de los créditos otorgados para la adquisición de vivienda de interés social y de interés prioritario. Se trata de una modalidad de renta exenta que beneficia exclusivamente a los establecimientos bancarios y demás entidades crediticias que otorgan crédito hipotecario.

¿Cuál es entonces, desde una perspectiva constitucional, la situación de aquellos establecimientos bancarios que no reciben rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y de interés prioritario? ¿Qué sucede con los establecimientos bancarios que, además de recibir rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y de interés prioritario, generan utilidades por otras actividades diferentes?

En relación con este subgrupo se configura una violación del principio de **equidad horizontal**, tal como pasa a demostrarse.

En la Sentencia C-057 de 2021, la Sala explicó las distintas facetas de la equidad horizontal en los siguientes términos:

“(…) el principio de equidad tributaria en su dimensión *horizontal* es una clara manifestación del principio de igualdad en las cargas públicas<sup>18</sup>. Lo anterior, en tanto dicho principio (i) “*es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo*”<sup>19</sup>; y (ii) exige que, en la “*formulación singular de las normas impositivas*, [el legislador] *respete en la mayor medida posible*”<sup>20</sup> los mandatos que derivan del principio de igualdad y **se abstenga** de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios *infra-inclusivos* o *supra-inclusivos*<sup>21</sup> (negrillas y subrayas fuera de texto).

El precedente jurisprudencial citado contiene tres elementos relevantes para los fines de la actual acción pública de inexequibilidad. Primero, el carácter relacional del principio de equidad horizontal. En otras palabras, el principio de equidad horizontal exige comparar la situación de los distintos sujetos cobijados por el gravamen. Segundo, su dimensión singular lo cual se concreta en el hecho de que cada norma impositiva debe ser examinada de manera individual. Tercero, la prohibición de que haya “*cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos*”.

Las instituciones crediticias que **no realizan** las actividades generadoras de las exenciones quedan expuestas a una situación en la cual **no gozan** de las respectivas prerrogativas

---

<sup>18</sup> Sentencia C-511 de 1996 “[l]a equidad tributaria se desconoce cuándo se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas”. Reiterada en las sentencias C-520 de 2019 y C-060 de 2019.

<sup>19</sup> Sentencia C-056 de 2019. Ver también, sentencias C-117 de 2018, C-291 de 2015 y C-169 de 2014, entre otras.

<sup>20</sup> Sentencia C-169 de 2014, reiterada en la sentencia C-117 de 2018.

<sup>21</sup> Sentencias C-218 de 2019. La declaratoria de inexequibilidad de una disposición singular y concreta que prevea un trato tributario diferenciado solo procede si impone “*cargas excesivas o beneficios exagerados*” y, de esta forma, “*aporta al sistema [tributario] una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad*”. Esto es consecuencia la naturaleza preponderantemente sistémica del principio de equidad tributaria y su autonomía conceptual frente al principio de igualdad, 1

tributarias señaladas por la Comisión de Expertos. Sin embargo, **sí asumen la sobretasa**. Las instituciones crediticias que, además de las actividades generadoras de las exenciones, realizan otras actividades adicionales generadoras de renta, reciben el beneficio sólo respecto de **algunos** de sus ingresos, pero asumen la sobretasa por la **totalidad** de sus utilidades.

¿Es ésta una situación justa? Tal como lo señala la cita de la Sentencia C-057 de 2021 que se transcribe, el principio de equidad horizontal exige *respetar en la mayor medida posible los mandatos que derivan del principio de igualdad*, lo cual prohíbe que el legislador imponga *cargas tributarias irrazonables y desproporcionadas fundadas en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos*.

En estas condiciones, la sobretasa bajo examen deviene irrazonable y desproporcionada.

La sobretasa bajo examen carece **totalmente** de fundamento en relación con los establecimientos de crédito que no reciben rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y de interés prioritario y carece **parcialmente** de fundamento en relación con los establecimientos bancarios que reciben rendimientos de otras fuentes adicionales.

En efecto, ¿qué razón objetiva justifica que quien no goza de las rentas exentas asuma la sobretasa de renta? ¿Qué razón objetiva justifica que quien goza de las rentas exentas sólo respecto de parte de sus rendimientos asuma la sobra tarifa en relación con la totalidad de sus utilidades?

Las reglas jurisprudenciales mencionadas en la sección quinta de nuevo cobran aplicación. La Sentencia C-057 de 2021 señaló que la existencia de rentas exentas y otros beneficios autorizaba al legislador a imponerles cargas adicionales a los destinatarios de tales beneficios. La Sentencia C-389 de 2023 extendió la regla a casos en los cuales había expectativas de que un cierto sector se beneficiare de rentas extraordinarias.

Ahora bien, la Sentencia C-389 de 2023 indicó también que el legislador estaba obligado a configurar las sobretasas de renta de tal manera que hubiera una directa correlación entre el origen de las rentas extraordinarias y el alcance del gravamen adicional.

De hecho, la Corte declaró la exequibilidad del parágrafo 4° del actual artículo 240 del E.T. “*en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos*” pues encontró que la decisión del legislador de imponerle la sobretasa a la totalidad de las utilidades generadas por esas empresas “*no resulta potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad identificada*” porque afecta “*una serie de ingresos de los cuales no se argumentó, ni siquiera de manera tangencial, que tuvieran una relación con una capacidad contributiva elevada*”.

La regla jurisprudencial mencionada aplica en las mismas condiciones al proceso de la referencia. En efecto, si la regla es que la imposición de cargas impositivas específicas adicionales exige que medien beneficios, prerrogativas o situaciones excepcionales que permiten la generación de rentas extraordinarias, es claro entonces que las rentas que no están asociadas al beneficio, a la prerrogativa o a la situación excepcional no pueden ser materia de la carga tributaria adicional. Ésta es una consecuencia de mínima justicia tributaria en la medida en que repara sobre la condición específica en la que se encuentra cada contribuyente en relación con el gravamen.

El presente argumento amerita una reflexión adicional. La jurisprudencia constitucional ha señalado que no siempre es posible configurar cargas impositivas que permitan darles de manera simultánea pleno vigor a todos los principios tributarios.

La norma acusada no admite esta consideración. Hay, al menos, dos razones que sustentan lo dicho.

Primera, la sobretasa bajo examen es una figura de naturaleza excepcional pues no aplica de manera general, sino sólo a los contribuyentes expresamente señalados. Su aplicación debe estar condicionada a requisitos objetivos que aseguren su legitimidad. Tal como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional, es necesario que el destinatario de la carga adicional cuente con beneficios o prerrogativas que le permitan obtener utilidades extraordinarias. Sin la concurrencia de tal requisito objetivo, las cargas impositivas adicionales resultan arbitrarias.

Segunda, los eventuales sacrificios que pueda haber de un principio tributario para darles vigor a los demás se justifican en aquellos casos en los que no hay alternativas disponibles. Sucede así, por ejemplo, con las presunciones: como es muy complejo y costoso conocer la situación individual de cada contribuyente, la norma les atribuye a todos un mismo tratamiento una vez que concurren ciertas condiciones. En esos casos, la Corte ha señalado que el sistema tributario acepta ciertas inequidades con tal de tener una mayor eficiencia.

No obstante, en este caso sí había alternativas. El *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* permitió que hubiera claridad y precisión sobre la realidad tributaria de cada grupo de sujetos cobijados por la sobretasa. Se trata, además, de un número reducido de contribuyentes, de manera que su adecuada categorización no demanda un trabajo excesivo, sino sólo un pequeño esfuerzo. El Gobierno y el Congreso cuentan así con la información y demás elementos fácticos requeridos para responder de manera justa y equilibrada a la realidad de los distintos contribuyentes cobijados sin tener que incurrir en los vicios que presenta la norma actual.

**En conclusión**, la norma acusada viola el principio de equidad horizontal del sistema tributario por la introducción de una carga tributaria *supra-inclusiva*. Esta carga aplica por igual a tres grupos de establecimientos bancarios que el legislador ha debido diferenciar, a saber, (i) establecimientos de crédito que sólo otorgan crédito de vivienda y que se especializan en la vivienda de interés social y prioritario; (ii) establecimientos bancarios para los que el crédito de vivienda de interés social y prioritario es sólo una de sus líneas de negocio; y (iii) establecimientos bancarios que no tienen dentro de sus líneas de negocio ninguna relacionada con el crédito de vivienda de interés social y prioritario.

La realidad de cada una de estas modalidades es **diferente** de cara al factor que sustenta la sobretasa de renta. La decisión de imponer este gravamen adicional sólo hubiera sido *razonada y ecuatoria* si el Congreso, a petición del Gobierno, hubiera configurado la carga según las particularidades de cada grupo de contribuyentes. Los datos contenidos en el *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* permitían que uno y otro procedieran en esa dirección. No obstante, se abstuvieron de hacerlo, lo cual los llevo a implementar una obligación tributaria que no consulta la realidad fáctica de los sujetos pasivos a los cuales cobija ni su capacidad de pago.

En estas condiciones, la norma deviene inexecutable.

### **6.3. Inequidad originada por la imposición de una sobretasa que anula unos beneficios otorgados de tiempo atrás por el legislador a sus destinatarios para promover unos objetivos constitucionales específicos. Violación del principio de equidad vertical**

La sección 6.1. muestra que la sobretasa acusada se aplica por igual a sectores que tienen entre sí realidades totalmente diferentes de cara a las particularidades del gravamen, lo cual lleva a que viole el principio de igualdad tributaria.

La sección 6.2 enseña que la norma es *supra inclusiva* incluso respecto de los establecimientos de crédito pues grava por igual a entidades que se benefician plenamente de las rentas exentas, a las que sólo cuentan con un beneficio parcial y las que no se benefician.

Esta última sección revela las razones por las cuales la norma acusada es inexecutable incluso de cara a las actividades directamente relacionadas con las rentas exentas. En esta esfera, la norma viola en principio de **equidad vertical**.

En Sentencia C-057 de 2021, la Corte Constitucional reiteró que la **equidad vertical** “ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto” de manera que “el mayor peso, en cuanto al deber de contribuir al financiamiento de los gastos de funcionamiento e inversión del Estado, debe recaer sobre aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad económica, lo que supone que este tipo de equidad deliberadamente comporta un trato diferenciado, pero no inequitativo ni injusto”.

A la luz de esta consideración podría señalarse que la existencia de rentas exentas a su favor, las cuales reducen su tarifa real de tributación, llevaría a que tales contribuyentes tuvieran una mayor capacidad relativa de aporte. Esta mayor capacidad de aporte, a su vez, daría sustento a la imposición de una sobretasa de renta aplicable de manera exclusiva a dichos sujetos pasivos en particular.

Aunque *prima facie* convincente, se trata de un argumento que debe ser examinado con la mayor atención.

Como se ha señalado, la *Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* estableció que las exenciones de las que disfrutaban las actividades financieras, bursátiles y de seguros cobijan sólo a los cuatro sectores ya mencionados. Estas exenciones fueron incorporadas de tiempo atrás por el legislador con el objetivo de promover objetivos contenidos de manera expresa en la Carta y que gozan de desarrollo en la jurisprudencia constitucional.

Son beneficios que buscan proteger el ahorro pensional, facilitar que las personas de menos recursos accedan a la vivienda de interés social o prioritaria, asegurar el poder adquisitivo de las mesadas pensionales y evitar la doble tributación en la esfera internacional.

Todos estos objetivos tienen sustento constitucional expreso. El artículo 48 de la Constitución establece que la Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio. Más adelante agrega que “la ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante”. El artículo 51 señala que “todos los colombianos tienen derecho a vivienda digna. El Estado fijará las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho y promoverá planes de vivienda de interés social, sistemas adecuados de financiación a largo plazo y formas asociativas de ejecución de estos programas de vivienda”. El artículo 9 promueve la inserción de Colombia en el escenario internacional.

La satisfacción de estos objetivos superiores exige la intervención del Estado, de manera que las medidas que implementa el legislador para asegurar su satisfacción tienen un carácter “importante” e incluso “imperioso”. El legislador quiso así que estos objetivos se materializaran a través de los tratamientos tributarios diferenciales. Para su inclusión, el Congreso y el Gobierno siguieron la regla jurisprudencial ya mencionada según la cual la incorporación de beneficios tributarios que afectan el principio de generalidad del tributo debe estar antecedida de una valoración específica encaminada a establecer que la medida sea justa y se adecúe a los demás principios del sistema tributario y de la política fiscal.

Es decir, son tratamientos diferenciales que el propio legislador consideró justos y conformes con los demás principios del sistema tributario. Más aún, los beneficios que cobijan las rentas del sistema pensional obtuvieron con la Sentencia C-090 de 2011 un reconocimiento de exequibilidad. Las Sentencias C-252 de 1998 y C-383, C-700 y C-747 de 1999 declararon inconstitucionales o condicionaron varias disposiciones legales que, a juicio de la Sala, no garantizaban el debido acceso a los mecanismos de financiación de vivienda. Los tratados encaminados a evitar la doble tributación han contado en todos los casos con decisiones previas de exequibilidad.

Las exenciones bajo examen responden, por tanto, a políticas públicas que o bien han sido respaldadas por decisiones en las que se reconoce de manera expresa su exequibilidad o han sido configuradas por el legislador a partir de los lineamientos señalados en fallos previos de inexequibilidad o de exequibilidad condicionada.

Es cierto que las cuatro rentas exentas identificadas por el *Comité de Expertos en Beneficios Tributarios* generan una reducción de la tarifa real de tributación. La sección 4.1 examina detenidamente las razones que generan este efecto. Lo relevante radica en destacar que el legislador hubiere podido acudir a otros mecanismos para lograr este mismo objetivo. Por ejemplo, hubiera podido establecer una tarifa diferencial a favor de las entidades que realizan estas cuatro funciones, tal como sucede con las empresas estatales y las de economía mixta que ejercen los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes, las que se dedican a ciertas modalidades de turismo y las de la industria editorial. No obstante, en ejercicio del amplio ámbito de configuración del que dispone, escogió el mecanismo de las rentas exentas.

Es preciso señalar además que estos beneficios tributarios **fomentan de forma indirecta otros sectores de la economía como el de la construcción**, que es uno de los grandes generadores de empleo y cuyo crecimiento impulsa de manera general el crecimiento del país.

Ahora bien, estos tratamientos diferenciales tienen una dimensión compensadora. Los ahorros pensionales gozan de una garantía de rentabilidad mínima, garantía que a su vez constituye una contingencia para quienes administran dichos recursos. Esta contingencia impone una carga significativa sobre los administradores de fondos, quienes deben diseñar estrategias de inversión diversificadas y sólidas para mitigar riesgos, y mantener reservas que les permitan enfrentar los períodos de volatilidad económica. Los tratamientos tributarios diferenciales, como las exenciones contempladas en la Ley 100 de 1993 y recogidas en el artículo 232-2 del E.T buscan mitigar esta carga, atada al rol estratégico de los fondos en la seguridad social. Dichos incentivos no deben entenderse como privilegios, sino como herramientas destinadas a garantizar que las administradoras puedan cumplir con sus obligaciones legales, en beneficio de los derechos de los cotizantes y la sostenibilidad del sistema pensional en su conjunto.

El crédito de vivienda de interés social y prioritaria experimenta también sus propias dificultades. Como se indicó ya, sus usuarios usualmente son personas de menores ingresos y menor nivel de formalidad económica; suelen requerir un mayor porcentaje de

apalancamiento (es decir, créditos cuya proporción en comparación con el valor de la vivienda es más alta) y plazos más largos. Estas características necesariamente elevan su riesgo, pese a lo cual estos créditos quedan sujetos a bajas tasa de interés.

La exención a favor de los rendimientos de los créditos de vivienda de interés social y prioritaria es, por tanto, un vehículo de política fiscal que incentiva a las entidades financieras para que ofrezcan esta modalidad de servicio crediticio. De este modo, la medida promueve “*la democratización del crédito*”, tal como lo ordena el artículo 335 superior, pues compensa a las entidades que prestan este servicio.

Las entidades cobijadas por el parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. que sí son destinatarias de rentas exentas sufren así de una particular forma de inequidad que se manifiesta en dos dimensiones.

La primera dimensión aborda el problema desde una óptica sistémica. Como se ha señalado ya, el Gobierno fundamenta la sobretasa acusada con base en los beneficios con los que cuentan algunos de los sujetos pasivos cobijados por la norma.

Estos beneficios no son caprichosos, sino que responden a los objetivos superiores que hemos tenido ya oportunidad de identificar. Además, en concordancia con lo previsto en la jurisprudencia constitucional, el Congreso procedió a evaluar los propósitos que se buscaban con su consagración.

Establecido el contexto normativo en el cual se ubican estos tratamientos tributarios especiales, corresponde preguntar: ¿puede el legislador otorgar primero un beneficio tributario a un cierto sector para promover objetivos de orden superior y luego imponerle una sobretasa de impuesto de renta para “compensar” ese beneficio?

De ninguna manera. Los beneficios tributarios y las cargas impositivas específicas deben contar con un fundamento objetivo que los sustente. Este mandato es consecuencia del principio de equidad vertical, el cual ordena distribuir las obligaciones tributarias de conformidad con la capacidad de aporte de los distintos sujetos tributarios. Un contribuyente al cual se le concede un beneficio tributario para incentivar su compromiso con la satisfacción de fines constitucionales expresos **aporta cuando satisface el propósito que se le ha encomendado.**

En gracia de discusión, es preciso señalar que si el beneficio resulta exagerado o innecesario o si ya no concurren las razones que sustentaron su inclusión, lo que corresponde al legislador es modificarlo o derogarlo. La incorporación de beneficios fiscales carentes de justificación vulnera el principio de equidad, tal como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional.

Pero el legislador no puede “corregir” un eventual beneficio tributario inequitativo (lo cual no sucede con ninguna de las cuatro rentas exentas identificadas por el Comisión de Expertos, tal como lo hemos visto ya) con un nuevo gravamen que aplique de manera específica a los sujetos pasivos receptores del tal beneficio (lo cual, en todo caso, tampoco sucede en esta oportunidad pues, tal como hemos tenido oportunidad de demostrarlo, la norma grava a sectores que no tienen ninguna relación con las rentas exentas que motivaron la sobretasa; a entidades que si bien hacen parte de los sectores beneficiarios pero que no se benefician integralmente; y a entidades que sí son receptores de dichos tratamientos especiales).

La segunda dimensión examina la situación individual de los contribuyentes a los que el ordenamiento jurídico les reconoció alguno de los cuatro beneficios identificados por la *Comisión de Expertos*. ¿Puede el legislador reconocerles a ciertos contribuyentes un

beneficio tributario específico encaminado a la promoción de determinados objetivos expresamente previstos en la Constitución y luego invocar el beneficio concedido a manera de fundamento para imponerles un nuevo gravamen que cobija de manera específica a estos mismos contribuyentes?

En esta dimensión, el vicio de inequidad vertical confluye con una afectación del principio de la buena fe y la confianza legítima. Las cuatro modalidades de rentas exentas identificadas por la Comisión de Expertos a las cuales se ha hecho referencia en esta demanda son mecanismos de intervención del Estado en la economía a través de las cuales se busca el funcionamiento eficiente del mercado en una situación en la cual habría *prima facie* incentivos para que ello no ocurra.

En principio, no es buen negocio asumir los riesgos del portafolio de los cotizantes del sistema pensional. Tampoco lo es otorgar créditos que tienen larga duración y alto apalancamiento, pero baja tasa de interés. Las exenciones materia de examen promueven estos servicios que gozan de protección constitucional expresa y que tienen la mayor importancia en las sociedades contemporáneas. Es decir, se trata de exenciones encaminadas a la satisfacción de los fines constitucionales a través del mercado con el concurso de las empresas, tanto públicas como privadas.

Uno de los efectos financieros de estas exenciones ciertamente radica en que se generan tarifas nominales de renta inferiores a las reales o efectivas. No obstante, estas tarifas efectivas inferiores aplican a actividades que *prima facie* son demasiado riesgosas o poco rentables pero que al final operan de manera eficiente gracias a tales beneficios. En otras palabras, las exenciones que el Gobierno invoca para justificar la sobretasa permiten que las actividades beneficiarias (principalmente, el sistema pensional y el mercado de vivienda de interés social y prioritario) permiten la prestación de servicios que, de otra manera, quizá no se prestarían o no lo harían de manera eficiente. ¿Aceptaría una sociedad democrática que se desmonten los mecanismos que protegen el ahorro pensional; los que aseguran el valor adquisitivo de las pensiones; los que promueven una oferta adecuada de vivienda de interés social y prioritaria; los que facilitan la incorporación del país en el escenario económico mundial?

Es altamente inequitativo y manifiestamente injusto que el Congreso, a solicitud del Gobierno, imponga una sobretasa de renta a unas entidades a los que el propio legislador ha invitado -a través de los beneficios tributarios que hemos tenido oportunidad de analizar- a que concurran a la satisfacción de unos objetivos constitucionales cuyo primer responsable es el Estado.

Adicionalmente, es preciso señalar que esta medida fue propuesta por el Gobierno al Congreso sin que mediara la más mínima consideración en relación con su eventual impacto sobre las actividades materia de las exenciones.

La norma acusada resulta de una propuesta que el Gobierno formuló sin tener siquiera información adecuada relativa al Gasto Tributario en Colombia y a los resultados que generan los distintos beneficios que otorga el ordenamiento tributario. La propia Comisión de Expertos había sostenido que no hay en Colombia un sistema de referencia que permita “establecer la naturaleza y el alcance de cualquier concesión fiscal”<sup>22</sup>. El MFMP del año 2023 confirmó esta misma problemática al manifestar que “aún persisten limitaciones en la información que dificultan la caracterización del gasto tributario y de su costo fiscal”.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. Pág. 11.

<sup>23</sup> MFMP. 2023. Pág. 213.

No obstante, este vacío no lo detuvo a la hora de presentar un proyecto de ley que incide en la política pública aplicable al sector pensional y al sector de financiación de vivienda de interés social y de interés prioritario. Estos sectores están sujetos a reglas constitucionales específicas dado su alto significado social. La introducción de reglas que los afectan exige de la especial atención del Gobierno y del Congreso, lo cual no sucedió en esta ocasión.

**En conclusión**, el actual párrafo 2° del artículo 240 del E.T. viola el principio de equidad vertical incluso de cara a las instituciones crediticias y aseguradoras que sí gozan de rentas exentas. La violación obedece a que se trata de un gravamen que las obliga al pago de una obligación adicional que el Gobierno y el Congreso justifican a partir de unos beneficios que ellos mismos les habían otorgado de tiempo atrás para promover objetivos de carácter constitucional. En estas condiciones, el mayor esfuerzo que se les exige no responde en realidad a una mayor capacidad de aporte, sino que constituye una “nueva compensación”, adicional a la que ya ofrecen por el hecho de hacerse cargo de la prestación de servicios que *prima facie* no serían rentables en condiciones de mercado. En estos términos, el trato diferenciado deviene *inequitativo e injusto*. Este defecto se acentúa por la ausencia de una motivación adecuada que permita conocer y evaluar de manera integral las particularidades de la norma y la manera como ella incide en los sujetos pasivos que cobija.

#### **7. Comentario adicional en relación con el ejercicio del derecho de defensa en sede de control abstracto de constitucionalidad**

Esta demanda muestra que la sobretasa de renta que originalmente cobijaba a las entidades financieras y que, a partir de la Ley 2277 de 2022 comenzó a cobijar un amplio y diverso conjunto de sujetos pasivos adicionales, ha sido aprobada sin que el Gobierno haya presentado un estudio, siquiera somero, sobre las implicaciones sistémicas de tal decisión.

Al actuar de esta manera, el Gobierno se reserva la posibilidad de allegar ante la Corte Constitucional argumentos en defensa de la norma que los ciudadanos no hemos tenido oportunidad de conocer previamente y que, dadas las particularidades del juicio de exequibilidad, no podemos controvertir en sede de control abstracto.

Así sucedió, por ejemplo, en desarrollo del proceso que terminó con la Sentencia C-057 de 2021. El Gobierno argumentó ante la Corte que la norma se ajustaba a la Carta en la medida en que las entidades financieras tenían una tarifa de renta inferior a la que aplica para las demás empresas. Esta afirmación es cierta *prima facie* y a grandes rasgos. No obstante, un examen detallado de la información tributaria muestra que la realidad es mucho más compleja: mientras que la sobretasa es genérica, los beneficios son específicos. Además, responden a políticas de carácter fiscal adoptadas de tiempo atrás por el legislador para la promoción de fines constitucionales prioritarios.

La exposición previa de los motivos que fundamentan las iniciativas tributarias permite que los ciudadanos ejerzamos de manera oportuna nuestro derecho de participación incluso desde que inicia el trámite de los proyectos de ley.

La motivación de los proyectos de ley no ante el Congreso, sino en sede de control abstracto de constitucionalidad priva al ciudadano del derecho de conocer las razones que tiene el Gobierno presentar las propuestas que formula ante el órgano máximo de representación popular e impide que éste examine la justificación que se invoca en defensa de las iniciativas.

Este desbalance sólo se evita en la medida en que la Corte pondere de manera estricta las omisiones en las que incurre el Gobierno en relación con su deber de motivar adecuadamente los proyectos que lleva al conocimiento del Congreso.

En caso contrario, el incumplimiento del deber que tiene el Gobierno de motivar los proyectos de ley que presenta al órgano de representación democrática termina por actuar a su favor en la medida en que lo faculta para observar dicha obligación *ex post* y no *ex ante*, que como debe ser.

#### **8. Exposición de las razones por las cuales la presente demanda es admisible**

La demanda de la referencia satisface los criterios claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia previstos en la jurisprudencia constitucional como requisitos de admisibilidad de las acciones públicas de inexequibilidad.

La *claridad* implica que la demanda siga un hilo conductor en el escrito que permita comprender el significado de los argumentos. Para lograr *claridad*, los suscritos demandantes parten de las consideraciones expuestas en la Sentencia C-057 de 2021. Luego muestran las diferencias que hay entre la norma actual y la que fue declarada exequible en dicha providencia. Una vez identificadas esas diferencias, los demandantes toman los elementos de juicio que sobrevinieron con la publicación del *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios* y acuden a las reglas jurisprudenciales formuladas las Sentencias C-389 de 2023 y C-036 de 2024. Con base en todos estos elementos, los demandantes concluyen que el párrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. trasgrede los lineamientos que ha señalado la Corte Constitucional para declarar la exequibilidad de las demás sobretasas de renta que contempla el ordenamiento jurídico.

La demanda es *cierta* en la medida en que recae sobre una norma de rango legal, el párrafo 2° del artículo 240 del E.T., el cual fue introducido al ordenamiento jurídico por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

La *especificidad* exige que la parte actora presente planteamientos reales, objetivos y verificables encaminados a mostrar la manera como la norma acusada contradice las disposiciones constitucionales.

Los planteamientos son reales: es un hecho que el párrafo 2° del actual artículo 240 del E.T. contempla una sobretasa de renta específica, que no aplica de manera generalizada para los demás sujetos pasivos del impuesto de renta corporativa. Esta sobretasa es diferente a la que fue declarada exequible por la Sentencia C-057 de 2021 en la medida en que hubo un cambio significativo en la definición del sujeto pasivo de la obligación. También se modificó su tarifa y su duración. Es igualmente un hecho objetivo que con posterioridad a la expedición de la Sentencia C-057 de 2021, el Gobierno procedió a la publicación del *Informe de la Comisión de Expertos sobre Beneficios Tributarios*. Este documento, que es de carácter oficial, aporta elementos de análisis que no han sido evaluados por la Corte Constitucional y muestra para las entidades financieras, aseguradoras y bursátiles un panorama que no era conocido hasta la publicación de dicho documento.

El *Informe* señala de manera transparente (i) quiénes son los beneficiarios de las rentas exentas; (ii) en qué montos; y (iii) con qué propósitos. En estos términos, los planteamientos que se exponen son también objetivos.

Con fundamento en el *Informe*, la demanda señala que la sobretasa acusada recae sobre tres tipos de sujeto pasivo:

- (i) Sujetos que no tienen relación alguna con las actividades que se benefician de las rentas exentas. En relación con estos sujetos, la norma es contraria al principio de igualdad pues les impone de manera indiscriminada una sobretasa de renta que a

partir de unos presuntos beneficios tributarios de los que no son destinatarios. Es decir, la norma aplica un tratamiento **igual** a sujetos **diferentes**.

- (ii) Sujetos pasivos de la sobretasa que se benefician de las exenciones establecidas en el *Informe*, pero sólo de manera parcial. En relación con estos sujetos, la norma es contraria al principio de equidad horizontal pues configura una **carga sobre inclusiva**, que no repara en las particularidades de dichos contribuyentes.
- (iii) Sujetos pasivos de la sobretasa que sí son beneficiarios de las rentas exentas, pero que lo hacen como contraprestación otorgada por el propio legislador a título de incentivo para la realización de funciones que constituyen objetivos constitucionales expresos. En relación con estos sujetos, la norma es contraria al principio de equidad vertical porque establece una “**compensación adicional**” frente a unos beneficios que el propio legislador les había reconocido para garantizar unos servicios que *prima facie* enfrentan unas restricciones para su prestación en condiciones de libre mercado.

El examen individualizado de los beneficios tributarios muestra así que efectivamente hay cuatro modalidades de rentas exentas que favorecen al sector financiero, asegurador y bursátil. No obstante, estos beneficios son específicos y determinados en razón de la actividad concreta receptora del tratamiento especial. En esa medida, son beneficios de **carácter objetivo**. La sobretasa, por su parte, se aplica de **manera genérica e indiscriminada** sobre los sujetos a los cuales cobija, sin reparo de la actividad específica que realizan. Es decir, se trata de una sobretasa de **carácter subjetivo** pues no recae sobre las actividades receptoras del beneficio sino sobre las entidades, independientemente de las actividades que ellas acometan para generar sus ingresos y su renta.

La *pertinencia* supone que el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, esto es, basado en el examen de la disposición demandada frente a las normas superiores que se estiman violadas, apartándose de sustentos puramente legales y doctrinarios o simples análisis sobre la conveniencia de la norma.

En aras de la pertinencia, los suscritos demandantes formulan un cargo de igualdad y dos de equidad. Para la construcción de los cargos, la parte actora acude a las reglas jurisprudenciales establecidas principalmente en las Sentencias C-057 de 2021, C-389 de 2023 y C-036 de 2024. Hacen referencia también a las consideraciones expuestas en las Sentencias C-776 de 2003, C-293 de 2020 y C-540 de 2023.

Finalmente, la *suficiencia* se refiere, por un lado, a la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche y, por otro, a la exposición de argumentos que logren despertar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada que haga necesario un pronunciamiento de la Corte.

Los elementos probatorios que allega la parte actora son en todos los casos documentos de carácter oficial: (i) algunas Gacetas del Congreso, principalmente la 917 del 12 de agosto de 2022 en la cual se publicó el proyecto que se convirtió luego en la Ley 2277 de 2022; (ii) los MFMP de 2023 y de 2024; y (iii) los documentos *El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas* y el *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*.

A partir de las pruebas relevantes que se anexan a la demanda, los accionantes formulan los tres cargos ya expuestos, a saber: (i) la norma impone a un conjunto heterogéneo de entidades, respecto de las cuales no es posible establecer un criterio de comparación, una carga tributaria adicional con motivo de unos beneficios de los sólo son beneficiarios

algunos de los sujetos que integran el conjunto; (ii) la norma no diferencia la situación de (a) las entidades que sólo realizan actividades que generan de exenciones; (b) las que realizan varias actividades incluidas las generan rentas exentas; y (c) las que no realizan ninguna actividad generadora de rentas exentas; y (iii) la norma castiga por vía de la sobretasa a aquellas entidades a las que les había asignado rentas exentas con el fin de incentivarlas a acometer funciones a través de las cuales se alcanzan objetivos constitucionales prioritarios.

Estas reflexiones explican de manera amplia las razones por las cuales el parágrafo 2° del artículo 240 del E.T. es contrario a la igualdad y al principio de equidad tributaria tanto en su dimensión horizontal como en su dimensión vertical.

## **9. Solicitud**

De conformidad con los argumentos expuestos, los suscritos ciudadanos solicitamos que se declare la INEXEQUIBILIDAD del parágrafo 2° del actual artículo 240 del E.T.

## **10. Anexos**

Los suscritos allegan con la demanda los siguientes anexos:

- El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas
- Gaceta del Congreso N. 1055 del 24 de octubre de 2019
- Gaceta del Congreso N. 810 del 22 de julio de 2021
- Gaceta del Congreso N. 917 del 12 de agosto de 2022
- Gaceta del Congreso N. 1199 del 4 de octubre de 2022
- Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios
- MFMP 2023
- MFMP 2024

## **11. Notificaciones**

Los suscritos reciben notificaciones en los correos electrónicos [cgomez@gomezalzate.com](mailto:cgomez@gomezalzate.com) y [lsalgar@salgarvegalara.com](mailto:lsalgar@salgarvegalara.com)

De los señores magistrados,

**CAMILO ALBERTO GÓMEZ ALZATE**  
C.C. 19.472.289

**LUIS JAIME SALGAR VEGALARA**  
C.C. 80.424.166