Comunicado de prensa 32 de 2026

Sentencia C-333/26./ La Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada de norma atinente a deducción en el Impuesto sobre la Renta para personas naturales empleadoras por pagos de becas contenida en el literal a) del artículo 107-2 del Estatuto Tributario.

La Corte Constitucional, con dos salvamentos parciales de voto, a propósito de la deducibilidad los pagos destinados a becas y créditos educativos a trabajadores, resolvió *"declarar EXEQUIBLE la expresión "por las personas jurídicas", contenida en el literal a) del artículo 107-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 87 de la Ley 2010 de 2019, por el cargo analizado en relación con los principios de igualdad y equidad tributaria, en el entendido de que la deducción allí prevista también se extiende a los empleadores personas naturales"*. El alto tribunal determinó que la exclusión de las personas naturales vulneraba los principios de igualdad y equidad tributaria al no superar un juicio de intensidad leve. Los efectos de este condicionamiento operan a partir del período gravable siguiente a la notificación de esta providencia.

Impuesto de renta | Deducciones | Exequibilidad condicionada | Artículo 107-2 del Estatuto Tributario | Personas naturales | Becas educativas | Créditos educativos | Principio de igualdad | Juicio de intensidad leve.

Comunicado 32
14/15-10-2026
Corte Constitucional

Sentencia C-333/26 (14 de octubre)
M.P. Juan Carlos Cortés González
Expediente: D-16895

Personas naturales empleadoras también podrán acceder a la deducción del impuesto de renta por pagos destinados a becas y créditos condonables para la educación de sus trabajadores prevista en el literal a) del artículo 107-2 del Estatuto Tributario

El beneficio operará a partir del período gravable siguiente al de la notificación de esta sentencia y el Gobierno nacional habrá de reglamentar su operatividad.

1. Normas demandadas

"Ley 1819 de 2016
(diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia
Decreta:
[…]

Artículo 11. Modifíquese el artículo 46 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

> Artículo 46. Apoyos económicos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables o condonados, entregados por el Estado o financiados con recursos públicos, para financiar programas educativos".

"Ley 2010 de 2019
(diciembre 27)

Diario Oficial No. 51.179 de 27 de diciembre de 2019

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

El Congreso de Colombia
Decreta:
[…]

Artículo 87. Adiciónese el artículo 107-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 107-2. Deducciones por contribuciones a educación de los empleados. Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas:

a) Los pagos destinados a programas de becas de estudios totales o parciales y de créditos condonables para educación, establecidos por las personas jurídicas en beneficio de sus empleados o de los miembros del núcleo familiar del trabajador; […]".

2. Decisión

Primero. Inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo en relación con la expresión "por el Estado o financiados con recursos públicos", contenida en el artículo 11 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 46 del Estatuto Tributario, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Segundo. Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "por las personas jurídicas", contenida en el literal a) del artículo 107-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 87 de la Ley 2010 de 2019, por el cargo analizado en relación con los principios de igualdad y equidad tributaria, en el entendido de que la deducción allí prevista también se extiende a los empleadores personas naturales. Los efectos de este condicionamiento operarán a partir del período gravable siguiente al de la notificación de esta sentencia.

Tercero. **Exhortar** al Gobierno Nacional para que, en ejercicio de su potestad reglamentaria, adecúe la reglamentación del literal a) del artículo 107-2 del Estatuto Tributario (Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 1013 de 2020) a los empleadores personas naturales, sin que la eficacia del condicionamiento dispuesto en el numeral anterior esté supeditada a la expedición de dicha reglamentación.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte Constitucional conoció la demanda de inconstitucionalidad formulada contra los artículos 11 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 y 87 (parcial) de la Ley 2010 de 2019[1] que establecen, respectivamente: (i) que son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables o condonados, entregados por el Estado o financiados con recursos públicos, para financiar programas educativos; y (ii) que son deducibles

fiscalmente los pagos destinados a programas de becas de estudios totales o parciales y de créditos condonables para educación, establecidos por las personas jurídicas en beneficio de sus empleados o de los miembros del núcleo familiar del trabajador.

La demanda sostuvo que las expresiones acusadas vulneran los principios de igualdad y equidad tributaria (arts. 13, 95.9 y 363 C.P.), así como el derecho a la educación, por excluir (i) a los beneficiarios de apoyos educativos de origen privado y (ii) a los empleadores personas naturales, respectivamente.

En primer lugar, la Corte Constitucional estableció que, en relación con el cargo formulado contra el artículo 11 de la Ley 1819 de 2016, la demanda no cumplió los presupuestos argumentativos de especificidad y suficiencia, por lo que se inhibió de emitir un pronunciamiento de fondo.

Respecto del cargo planteado contra la expresión “por las personas jurídicas” del artículo 87 de la Ley 2010 de 2019, la Sala identificó el siguiente problema jurídico: ¿desconoce la norma acusada los principios de igualdad y equidad tributaria, según lo previsto en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución, por excluir a los empleadores personas naturales de la deducción tributaria prevista únicamente para las personas jurídicas que otorgan apoyos educativos a sus trabajadores y a las familias de estos?

Para resolver el caso, la Corte Constitucional reiteró las reglas y subreglas jurisprudenciales sobre (i) el amplio margen de configuración legislativa en materia de beneficios tributarios, (ii) los principios de igualdad y de equidad tributaria, (iii) la metodología para examinar dichos principios, y (iv) el derecho a la educación.

En este punto, la Sala encontró que la finalidad que tuvo el legislador para implementar la medida analizada fue la de promover la educación de los trabajadores de las empresas.

Con base en lo anterior, la Sala encontró que los grupos identificados en la demanda resultaban comparables. De una parte, están los empleadores personas jurídicas beneficiarios de la medida y que contribuyen al fomento de la educación de sus trabajadores y, de otra, están los empleadores personas naturales, que también contribuyen al fomento de la educación de sus empleados, en los términos de la norma acusada, pero no acceden al beneficio tributario. El criterio de comparación es la condición común de empleador y el

gasto educativo que comparten. Se evidenció a continuación que la norma otorga un trato diferente a ambos grupos, pues reserva la deducción a los empleadores personas jurídicas.

Luego, la Sala aplicó un juicio de intensidad leve para evaluar si la medida diferenciadora de beneficiarios era válida, regla general en materia tributaria. En relación con la finalidad de la medida, encontró que no estaba prohibida por la Constitución y que, por el contrario, tenía sustento en su artículo 67. Sin embargo, se advirtió que el legislador no expresó por qué la deducción debía aplicar solo para las personas jurídicas ni por qué se excluía de sus efectos a los empleadores personas naturales.

En el siguiente paso de análisis, la Sala Plena consideró que la exclusión de los empleadores personas naturales no era un medio potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad identificada. Esto, por cuanto privar de la deducción a quienes tienen la misma condición de empleadores y realizan la misma erogación, con idéntico propósito y en favor del mismo tipo de beneficiarios educativos, no contribuye en grado alguno al fin perseguido. Por el contrario, priva del estímulo a un amplio grupo de empleadores que decidan apoyar a sus trabajadores, quienes tienen la misma necesidad de acceso a la educación que los contratados por personas jurídicas. En consecuencia, la expresión "por las personas jurídicas" no supera el juicio integrado de igualdad de intensidad leve.

Como remedio, la Sala descartó la declaratoria de inexequibilidad de la medida, puesto que el asunto analizado recaía sobre la exclusión de los empleadores personas naturales y no sobre la esencia misma de la deducción. Por tal razón, si bien no se trató de una omisión legislativa relativa, se estableció que la forma de remediar la desigualdad normativa y la inequidad tributaria era proferir una sentencia integradora que extienda el beneficio a los empleadores personas naturales. Lo anterior permite preservar la finalidad buscada por el legislador y corregir el trato desigual.

En atención a la periodicidad del impuesto y a la seguridad jurídica, se dispuso que el condicionamiento opere a partir del período gravable siguiente al de la notificación de la sentencia, y se exhortó al Gobierno Nacional a adecuar la reglamentación, sin que la eficacia del condicionamiento dependa de ello.

4. Salvamentos parciales de voto

Los magistrados **Jorge Enrique Ibáñez Najar** y **Miguel Polo Rosero** salvaron parcialmente el voto.

El magistrado **Ibáñez Najar** salvó parcialmente su voto en la presente decisión. Compartió la decisión inhibitoria que se adoptó frente al primer cargo propuesto en contra del artículo 11 (parcial) de la Ley 1819 de 2016.

Sin embargo, discrepó de la determinación que se tomó ante el segundo cargo formulado contra del artículo 87 (parcial) de la Ley 2010 de 2019, que modificó el literal "a" del artículo 107-2 del Estatuto Tributario. Su diferencia en este punto recayó en considerar que el contenido demandado ha debido declararse exequible sin ningún condicionamiento.

Para el magistrado Ibáñez, la posición mayoritaria no reparó en identificar la finalidad de la medida a partir de los antecedentes legislativos que dieron lugar a la Ley 2010 de 2019. Estos demostraban con absoluta claridad que la finalidad remite a promover la educación de los trabajadores empleados por personas jurídicas. Así podía confirmarse con la proposición que en el trámite legislativo introdujo la medida demandada y con el debate que se propuso frente a ella y la decisión adoptada por el legislador.

El magistrado Ibáñez recordó que la identificación de la finalidad de la norma exige del juez constitucional un análisis cuidadoso que debe basarse en las pruebas decretadas y debidamente recaudadas, las cuales deben valorarse por el Juez para con fundamento en ellas adoptar la decisión que en derecho constitucional corresponda. De lo contrario, el juez terminaría por asumir una tarea que solo le compete al legislador. Aunque en ciertos eventos el juez puede consultar el contexto de la disposición y surtir una valoración razonable de la finalidad que podría inspirarla, ello solo ocurre cuando la finalidad de la medida no es identificable a partir del trámite legislativo o con las pruebas que debidamente decretadas obren en el expediente. De ahí que si en el curso del proceso legislativo la finalidad se hace expresa, el juez está en el deber de atenerse a ella para efectos de juzgar su constitucionalidad.

A juicio del magistrado Ibáñez, la posición mayoritaria no consideró ese parámetro de valoración. Aunque en este caso, el proceso legislativo da cuenta exacta y concreta de la finalidad de la medida y de las razones que la fundamentaron, con prescindencia de lo anterior, la Corte resolvió construir el juicio sobre una premisa adoptada en el curso del proceso y con el agravante de

que, al proceder en ese sentido, la mayoría sostuvo que el legislador no expresó las razones de la exclusión prevista en la medida.

El magistrado Ibáñez advirtió que el legislador sí se ocupó de explicar por qué la medida aplica a las personas jurídicas y no a las naturales. En efecto, señaló que la medida fue el resultado de la observación de un hecho social existente: que las empresas son las que ofrecen apoyos educativos a sus trabajadores, que estos se pueden encauzar en programas de responsabilidad social, que no reciben beneficios por esto y deberían recibirlos. Considerada la evidencia descrita, a juicio del magistrado Ibáñez Najar, era forzoso concluir que la medida fue plenamente expuesta con su correspondiente justificación y ella fue debatida durante todo el proceso legislativo, y por esa razón no resultaba posible aceptar la tesis que defendió la mayoría en este punto.

El magistrado Ibáñez también discrepó de la valoración dada a la potencialidad del medio para alcanzar la finalidad. A su juicio, resulta razonable que, en aras de contribuir a promover la educación de los trabajadores de las personas jurídicas, se circunscriba a los empleadores personas jurídicas el beneficio de deducción por contribuciones a la educación. De manera que, el medio por el que optó el legislador se ofrece como adecuado para alcanzar una finalidad que, como lo señaló la posición mayoritaria, no está prohibida por la Constitución Política.

Por último, el magistrado Ibáñez Najar expresó su oposición a la premisa de la que partió la Sala Plena según la cual no extender el beneficio tributario *sub judice* a las personas naturales impide la satisfacción del derecho a la educación de los trabajadores a su servicio. Esta apreciación desconoce lo que de manera uniforme ha dicho la Corte inclusive hasta el mes de septiembre de 2026, que los beneficios tributarios no son derechos. Por lo tanto, cuando se establecen para incentivar alguna conducta privada no se integran a la faceta prestacional de los derechos económicos, sociales, culturales o ambientales que podrían realizarse mediante la conducta incentivada. De modo que, aunque el legislador debe respetar los principios de universalidad y generalidad en la determinación de los beneficios tributarios, no tiene prohibido restringir su alcance, si tal restricción es razonable y proporcionada dentro del amplio margen de configuración normativa que la Constitución Política le reconoce al legislador ordinario en materia tributaria.

En definitiva, el magistrado Ibáñez consideró que la posición mayoritaria restringió de forma desproporcionada la libertad de configuración normativa del

legislador y lo hizo variando sin razón ni causa alguna la jurisprudencia constitucional inclusive la más reciente adoptada en el mes inmediatamente anterior, lo que, de contera, genera inseguridad jurídica.

Además, esto lo hizo a través de un escrutinio que superpuso indebidamente razones de conveniencia del juez constitucional a la finalidad explícita que adujo el legislador quien es el que en virtud de la potestad tributaria puede crear o modificar tributos, incentivos, exenciones, aminoraciones, etc. La finalidad fundada en la evidencia que arrojó el proceso trámite legislativo, que no se tuvo en cuenta, no contraría la Constitución Política y el medio escogido para lograrla sí resultaba potencialmente adecuado. Por estas razones el magistrado Ibáñez salvó su voto en esta decisión.

El magistrado **Miguel Polo Rosero** salvó parcialmente su voto. Si bien acompañó la decisión de inhibirse para pronunciarse frente a la primera acusación contra el artículo 46 del Estatuto Tributario, dado que, como lo indicó la Corte, no cumplía las condiciones mínimas para justificar un pronunciamiento de fondo; se apartó de lo resuelto respecto de declarar **EXEQUIBLE** la expresión "*por las personas jurídicas*" del artículo 107-2, literal a), del mismo Estatuto Tributario, en el entendido de que la deducción allí prevista también se extiende a los empleadores personas naturales. Su desacuerdo se fundamentó en tres razones.

Primera. El magistrado **Polo Rosero** sostuvo que el cargo por la violación de los mandatos de igualdad y equidad tributaria (en su dimensión horizontal) no cumplía las condiciones básicas para justificar un pronunciamiento de fondo. A su juicio, la caracterización (i) de los grupos objeto de comparación y (ii) del criterio para realizar el contraste, no permitía identificar con precisión los rasgos relevantes para emprender un examen de igualdad. En este contexto, recordó que, en la sentencia C-121 de 2026, la Sala Plena había destacado que le correspondía al actor justificar adecuadamente la comparabilidad entre los contribuyentes y que, en caso de no proceder en esa dirección, se imponía una decisión inhibitoria. En su opinión, en este caso la Corte no disponía de todos los elementos de juicio para establecer si, en los términos de la demanda, *son comparables fáctica y jurídicamente dos sujetos* (persona jurídica y empleador persona natural), por el solo hecho de "*ser empleador*" y "*realizar los pagos*", previstos por la norma demandada.

Tal afirmación genérica no satisfacía los mínimos argumentativos para dar por acreditada la comparabilidad propuesta, lo que demandaba, por razones de contención judicial y dada la prohibición del control oficioso, adoptar una

resolución inhibitoria. Lejos de proceder en este sentido, la Sala Plena corrigió y perfiló los sujetos, hasta el punto de hacerlos comparables.

Segunda. Precisó que, si en gracia de discusión se aceptara que los grupos son comparables y, en consecuencia, que el legislador estableció un trato diferente entre sujetos iguales, debería concluirse que este se encuentra justificado. En este caso, la medida superaba el juicio de intensidad débil. El En efecto, además (i) de perseguir un fin constitucionalmente legítimo. consistente en promover la formalización empresarial y laboral, (ii) la medida acusada resultaba potencialmente adecuada para alcanzar tal objetivo, dado que, mediante la distinción, el legislador incentivaba la adopción de formas de organización a través del nacimiento de una persona jurídica.

En todo caso, si se admite que la finalidad de la medida, tal y como lo decidió la Sala, consiste en desarrollar el artículo 67 de la Constitución, sobre el derecho a la educación, también era necesario concluir que se superaba el estándar impuesto por un juicio de intensidad débil. Precisamente, más allá de que dicho propósito es compatible con la Constitución –tal y como lo reconoce la decisión–, la medida tenía la aptitud de impulsar a los empleadores, que han tomado la forma de personas jurídicas, para invertir en becas para la realización de estudios por parte de sus trabajadores.

Asumir que una medida de esa naturaleza no es potencialmente adecuada parece imponer al legislador tributario, cuando adopta una exención, la obligación de extenderla a todos los supuestos que contribuyan a dicho fin.

Y ello, aseguró el magistrado, no resulta compatible con la naturaleza de este escrutinio. En efecto, el juicio débil tiene como propósito evaluar el cumplimiento de las condiciones mínimas de racionalidad, esto es, que no sea una medida caprichosa o inmotivada y que, en algún grado, pueda considerarse fácticamente apta para alcanzar el propósito. La conclusión a la que arribó la Corte, exige del juicio débil más de aquello que este impone, cuando se trata de juzgar medidas comprendidas por el amplio margen de configuración del Congreso de la República.

Tercera. El magistrado **Polo Rosero** advirtió que la Corte debe ser especialmente cuidadosa en la ampliación de las exenciones tributarias. La extensión judicial de este tipo de medidas resulta problemática, no solo por el impacto que puede tener en la eficacia del sistema tributario y en los propósitos de recaudo que persigue en contextos de crisis fiscal, sino también porque, una decisión de esa

naturaleza, debe reconocer que la exención no puede, en casos como el analizado, entenderse como si se tratara de un derecho y, por esa vía, afirmar que su ampliación está ordenada por la Constitución. En un país con una profunda crisis fiscal, con un déficit primario del 3,5% del PIB y una deuda pública del 60%, según cifras expuestas por el FMI, el juez constitucional debe ser especialmente riguroso, pues dentro de su deber también se encuentra el de velar por unas finanzas públicas sanas (CP art. 334).

Paola Andrea Meneses Mosquera
Presidenta
Corte Constitucional de Colombia

---

[1] Que modificaron y adicionaron los artículos 46 y 107-2 del Estatuto Tributario, respectivamente.