REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-196 DE 2026

Referencia: expediente D-16.410.

Acción pública de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

Demandante: Camilo Alberto Gómez Alzate y Luis Jaime Salgar Vegalara.

Tema: sobretasa del impuesto sobre la renta y equidad tributaria.

Magistrada ponente:
Natalia Ángel Cabo.

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de junio de dos mil veintiséis (2026).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA.

Síntesis de la decisión

La Corte Constitucional estudió una demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario. La expresión acusada extendió la sobretasa al impuesto de renta –que recaía inicialmente solo sobre instituciones financieras– a un nuevo grupo de sujetos compuesto por entidades y sociedades de los sectores asegurador, bursátil y del mercado de valores. De acuerdo con los accionantes, esa extensión era contraria a la equidad horizontal, pues los nuevos sujetos incluidos por la norma tenían una capacidad contributiva menor, debido a que sus tasas efectivas de tributación son más altas que las de las instituciones financieras. Por ello, a su juicio, la medida acusada era supra-inclusiva.

La Corte estimó que el cargo admitido cumplió los requisitos de aptitud sustantiva y descartó la configuración del fenómeno de la cosa juzgada constitucional frente a lo decidido en la Sentencia C-057 de 2021. Luego, reiteró su jurisprudencia sobre: (i) el principio de equidad tributaria, como límite al amplio margen de configuración del legislador para crear, modificar, derogar y

fijar los elementos estructurales de los tributos; (ii) el test de igualdad como herramienta metodológica y (iii) las sobretasas y la equidad tributaria.

En relación con las sobretasas, la sentencia explicó que éstas constituyen recargos adicionales sobre un impuesto principal ya existente y que han sido utilizadas con frecuencia por el legislador. Asimismo, la sentencia mostró que la jurisprudencia ha admitido la creación de sobretasas para el cumplimiento de diferentes finalidades en el marco del amplio margen de configuración del legislador.

Posteriormente, al estudiar el trámite legislativo de la Ley 2277 de 2022, la Corte concluyó que la ampliación de la sobretasa buscó incrementar el recaudo para financiar el gasto público, en general, y la red vial terciaria, en particular. Con esa finalidad, el legislador extendió la sobretasa 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. Así, el Congreso de la República estimó que esos sujetos, al igual que las entidades financieras, cuentan con una capacidad económica significativa, de forma que pueden asumir una carga fiscal mayor a la del resto de los contribuyentes.

Sobre esa base, la Corte analizó el cargo a través de la aplicación del juicio de igualdad de intensidad leve y concluyó que, contrario a lo planteado por los accionantes, todos los sujetos pasivos de la sobretasa son similares a partir de su capacidad contributiva. En efecto:

(i) La sobretasa solo se causa si los sujetos pasivos tienen una renta líquida gravable igual o superior a 120.000 UVT.
(ii) Las sentencias C-057 de 2021, C-389 de 2023 y C-036 de 2024, que examinaron otras sobretasas al impuesto de renta, precisaron que ese tipo de umbrales es un indicador de capacidad contributiva.
(iii) Existen indicadores adicionales como el patrimonio, las utilidades, la rentabilidad positiva sobre el patrimonio (ROE) y la rentabilidad positiva de los activos (ROA) que también demuestran que todos los sujetos pasivos de la sobretasa cuentan con una capacidad contributiva similar.

Como los dos grupos comparados por los accionantes son similares en términos de capacidad contributiva, la Corte concluyó que la disposición acusada no otorga un trato igual entre desiguales. Al desaparecer el presupuesto sobre el que los accionantes sustentaron el cargo, la sentencia no continuó con la aplicación del juicio de igualdad y procedió a declarar la exequibilidad de la disposición acusada.

Adicionalmente, en esta decisión se hicieron precisiones relevantes sobre la capacidad contributiva y la tasa efectiva de tributación. La Corte explicó que la capacidad contributiva se refiere a la aptitud económica real del contribuyente para soportar cargas fiscales y precisó que esa capacidad no se agota en un único indicador. Por el contrario, como se desprende de la jurisprudencia constitucional, se trata de un criterio abierto que se construye a través de múltiples elementos y cuya concreción depende del diseño específico del tributo. La sentencia también aclaró que la tasa efectiva de tributación mide la proporción de las utilidades destinada al pago de impuestos y que, aunque puede

constituir un indicador de la capacidad contributiva, no puede equiparse con ella.

I. Antecedentes

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, los señores Camilo Alberto Gómez Alzate y Luis Jaime Salgar Vegalara formularon demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario. Esa disposición fue introducida por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. Los actores alegaron que la disposición acusada vulnera los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política.

2. El conocimiento y sustanciación del asunto le correspondió por reparto a la magistrada Natalia Ángel Cabo, desde el 12 de febrero de 2025. El 28 de febrero siguiente, se inadmitió la demanda por el incumplimiento de los requisitos de aptitud sustantiva de la demanda[1].

3. Una vez presentado el escrito de corrección, el 25 de marzo de 2025, la magistrada Ángel Cabo admitió la demanda frente al cargo por la violación del principio de equidad tributaria que se deriva de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución y solicitó a la DIAN y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público pruebas relacionadas con el alcance de la sobretasa, las tasas efectivas de tributación de los destinatarios del gravamen y el impacto de la medida acusada[2]. Una vez recaudadas, el 28 de octubre de 2025, la magistrada sustanciadora dispuso continuar con el trámite, comunicar su iniciación a distintas autoridades, fijar en lista el proceso y correr traslado al procurador general de la Nación para que rindiera el concepto de rigor[3]. Posteriormente, el 15 de abril de 2026, se solicitaron pruebas adicionales sobre las tasas efectivas de tributación remitidas por la DIAN y el impacto en el recaudo de la norma acusada[4].

4. Como lo acreditó la Secretaría General[5], en la sesión del 24 de junio de 2026 la Sala Plena declaró fundado el impedimento presentado por el magistrado Vladimir Fernández Andrade para conocer y decidir en el expediente de la referencia[6].

5. Cumplidos los trámites constitucionales y legales, una vez recibido el concepto del procurador general de la Nación, la Sala Plena procede a decidir el asunto.

1. Normas demandadas

6. A continuación, se transcribe la norma demandada y se subraya el aparte acusado:

---

[1] Expediente digital D-16.410, Auto de inadmisión.
[2] Expediente digital D-16.410, Auto mixto. El contenido de las pruebas solicitadas se expondrá con más detalle en el acápite "5. Pruebas recaudadas" de esta providencia.
[3] Expediente digital D-16.410, Auto de continuar con el trámite.
[4] Expediente digital D-16.410, Auto del 15 de abril de 2026.
[5] Expediente digital D-16.410, Constancia de impedimento de la Secretaría General de la Corte Constitucional.
[6] En la manifestación de impedimento que presentó, el magistrado Fernández Andrade explicó que, cuando se desempeñó como secretario jurídico de la Presidencia de la República, participó en la revisión preliminar de carácter jurídico del proyecto que luego se convirtió en la Ley 2277 de 2022 (Expediente digital D-16.410, Impedimento presentado).

"LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

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

ARTÍCULO 10. Modifíquese el Artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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

PARÁGRAFO 1o. Estarán gravadas a la tarifa del nueve por ciento (9%) las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del noventa por ciento (90%) que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

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%).

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

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

Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, tres (3) puntos del recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este parágrafo 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.

(…)".

2. La demanda[7]

[7] A continuación, se resume la demanda, frente al cargo admitido por el despacho sustanciador. No obstante, antes de ello, se precisa que dicho cargo fue reformulado en el trámite de admisión. Así, en la demanda original, los accionantes formularon tres cargos. El primero era por la violación del principio de igualdad tributaria, pues la disposición acusada imponía una misma sobretasa de renta a un conjunto amplio de contribuyentes manifiestamente diferentes entre sí, específicamente, a los bancos y a las 31 corporaciones y entidades de los sector bursátil, asegurador y del mercado de valores sujetas a la sobretasa. El segundo cuestionamiento era por la vulneración del principio de equidad horizontal, en la medida en la que la expresión demandada no examinaba la

7. Los accionantes solicitaron a la Corte declarar la inexequibilidad de la expresión acusada del parágrafo 2 del artículo 240 del ET. Como fundamento de esa pretensión, alegaron que la disposición demandada vulnera la equidad tributaria horizontal que se deriva de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, pues impone la misma sobretasa de renta a sujetos que son heterogéneos en términos de cargas tributarias, sin una justificación suficiente y sin que esa medida sea idónea para cumplir el objetivo de equilibrar la tributación.

8. Para demostrarlo, en primer lugar, identificaron dos grupos de comparación. El primero está compuesto por los nuevos sujetos pasivos incorporados por la norma: aseguradoras y reaseguradoras, sociedades comisionistas de bolsa, sociedades comisionistas agropecuarias, bolsas de bienes y productos (agropecuarios, agroindustriales u otros *commodities*) y proveedores de infraestructura del mercado de valores. El segundo corresponde a los sujetos que ya estaban sometidos a la sobretasa antes de la reforma, a saber, las instituciones financieras.

9. En segundo lugar, con base en la Sentencia C-057 de 2021, los demandantes indicaron que el criterio de comparación relevante para la sobretasa demandada corresponde a los beneficios tributarios que reciben los sujetos y que, a su vez, inciden en la tasa efectiva de tributación como indicador de la capacidad contributiva. Con base en ese parámetro, sostuvieron que los dos grupos de sujetos pasivos comparados no reciben los mismos beneficios fiscales, de forma que soportan cargas tributarias diferentes.

10. Al respecto, los accionantes expusieron las siguientes premisas: (i) la sobretasa busca equiparar la tributación dentro de un grupo de entidades; (ii) esa equiparación se fundamenta en beneficios tributarios específicos que solo cobijan a algunas entidades sujetas a la sobretasa; (iii) el legislador no examinó los beneficios de las entidades incorporadas como nuevos sujetos pasivos del impuesto; y (iv) aunque la tasa efectiva de tributación solo puede ser establecida por el Gobierno y la administración de impuestos, el marco normativo y el Informe de la Comisión de Expertos que sustentó el proyecto de ley permiten concluir que no todas las entidades gravadas tienen acceso a los mismos beneficios tributarios[8].

11. Asimismo, los demandantes señalaron que la tasa efectiva de tributación es el elemento fundamental para determinar la capacidad contributiva y, por lo tanto, definir el criterio de comparación. A su juicio, el umbral de las 120.000 UVT

---

situación específica de cada sujeto pasivo del tributo. El tercer cargo era por la violación del principio de equidad vertical, dado que el legislador castigó a ciertos contribuyentes por ser titulares de beneficios tributarios que el propio legislador les otorgó para promover fines constitucionales.
La magistrada sustanciadora inadmitió la demanda, pues estimó que ésta presentaba deficiencias transversales relacionadas con: (i) la falta de claridad y pertinencia de la posición de los actores sobre la justificación legislativa de la medida y (ii) la ausencia de determinación precisa de los sujetos comparados. Asimismo, el despacho sustanciador identificó falencias específicas que afectaron la aptitud de los tres cargos formulados.
En la subsanación de la demanda, los autores desistieron del cargo por la vulneración del principio de equidad vertical e insistieron en los otros dos cuestionamientos. Finalmente, la magistrada sustanciadora admitió un único cargo por la vulneración del principio a la equidad tributaria horizontal, en los términos que se describen en el cuerpo de esta decisión.

[8] Los accionantes manifestaron que podían aportar ciertos elementos probatorios, pero no otros. En particular, señalaron que no tenían acceso a las tasas efectivas de tributación de cada una de las modalidades de sujetos pasivos de la sobretasa, pues esa información aún no había sido producida por el Estado y solo existían cifras globales. También explicaron que existían dos medios alternativos a las tasas efectivas de tributación para construir el cargo: (i) el examen del marco normativo aplicable para establecer cuáles de los sujetos pasivos de la sobretasa reciben beneficios tributarios y cuáles no y (ii) el Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios.

contenido en la norma acusada no es determinante, pues de acuerdo con su interpretación de la Sentencia C-057 de 2021, tiene una "dimensión complementaria a la existencia de beneficios tributarios"[9], en la medida en que está orientado a asegurar que la carga tributaria adicional solo recaiga sobre quienes efectivamente tienen la mayor capacidad económica. En consecuencia, para los accionantes, la consagración de un umbral de renta gravable no constituye un criterio idóneo ni suficiente para identificar sujetos comparables desde la perspectiva de la capacidad contributiva, la cual solo puede evaluarse de manera adecuada a partir de la tasa efectiva de tributación y, por lo tanto, de los beneficios tributarios disponibles.

12. En tercer lugar, la demanda cuestionó la justificación de la medida. Los accionantes señalaron que la exposición de motivos sustentó la sobretasa de manera genérica, con el argumento de que la carga tributaria en Colombia no se distribuye equitativamente debido a la existencia de regímenes especiales y beneficios fiscales. No obstante, de acuerdo con los accionantes, el legislador no tuvo en cuenta que el sector financiero registra una de las tasas efectivas de renta más bajas y que dicha tasa no es la misma de las nuevas entidades incluidas como sujetos pasivos de la sobretasa.

13. En particular, los actores adujeron que, a partir de un gráfico del informe de la Comisión de Expertos -según el cual la tasa efectiva de las entidades financieras y aseguradoras es del 20%-, el Gobierno afirmó que la medida tenía por objeto igualar las condiciones tributarias entre sectores y presentó esa justificación al Congreso para modificar la sobretasa aplicable a las entidades financieras. Con base en esa información, es decir, un documento técnico que se refiere principalmente a beneficios exclusivos de las entidades financieras, el legislador extendió la sobretasa sin examinar ni sustentar la situación tributaria real de las nuevas entidades incorporadas por la norma acusada. Asimismo, a juicio de los demandantes, el legislador se refirió de manera abstracta a la capacidad contributiva de dichas entidades, sin considerar sus circunstancias particulares ni aportar una justificación técnica que permitiera verificar que tuvieran efectivamente una mayor capacidad de tributación. En ese contexto, concluyeron que la ampliación de la sobretasa carece de una justificación suficiente, pues las nuevas entidades gravadas con la sobretasa no pueden usar los mismos beneficios que las entidades financieras, de forma que no tienen las mismas tasas efectivas de tributación[10].

---

[9] Expediente digital D-16.410, Corrección de la demanda, p. 10.

[10] Para llegar a esas conclusiones, los accionantes retomaron la Gaceta 917 de 2022 con el fin de citar el parágrafo segundo del artículo 10 del proyecto de ley que luego dio origen a la Ley 2277 de 2022 y retomar las explicaciones contenidas en la exposición de motivos relativas a: (i) el impuesto de renta a las personas naturales, en particular sobre la existencia de beneficios tributarios que inclinan la carga impositiva en favor de algunas actividades, incluidas las financieras; (ii) la sobretasa al sector financiero establecida en la Ley 2155 de 2021 para equilibrar la balanza entre las compañías del sector financiero que tenían la segunda tasa de efectiva de tributación más baja y las demás empresas; y (iii) la necesidad de mantener dicho tributo en 3 puntos adicionales y modificar su temporalidad con el fin de equiparar condiciones tributarias entre sectores. Asimismo, los accionantes retomaron un gráfico de la exposición de motivos sobre tarifas efectivas de tributación por sector económico, y explicaron que dicha figura fue similar a la presentada en el Informe de la Comisión de Expertos de Beneficios Tributarios. Posteriormente, los demandantes señalaron que en la ponencia para primer debate en la Cámara de Representantes se indicó frente a la sobretasa del impuesto sobre la renta para las instituciones financieras que: (i) se planteaba un incremento en 2 puntos adicionales "bajo el entendido de que la tasa efectiva de tributación de ciertas empresas del sector financiero es de las más bajas" (Expediente digital D-16.410, Corrección de la demanda, p. 5, cita textual de la Gaceta del Congreso 1119 de 2022) y (ii) "se estableció que otras entidades pertenecientes al sector financiero, por su capacidad económica, tienen una mayor capacidad contributiva y, en consecuencia, les sería extensible esta sobretasa" (Expediente digital D-16.410, Corrección de la demanda, p. 5, cita textual de la Gaceta del Congreso 1200 de 2022).

14. Los actores también resaltaron que corresponde al Gobierno nacional justificar adecuadamente las medidas que introducen tratos tributarios diferenciados, en particular cuando imponen cargas más gravosas que las aplicables a la generalidad de los contribuyentes. En ese mismo sentido, añadieron que, cuando se invocan criterios técnicos como la tasa efectiva de tributación de un sector, el Ejecutivo debe suministrar la información y los elementos que los sustenten, pues ni la ciudadanía ni las demás autoridades tienen acceso a esos datos.

15. En cuarto lugar, los actores argumentaron que la medida no es idónea para cumplir la finalidad invocada por el legislador. En su parecer, las nuevas entidades incluidas en la disposición acusada no son destinatarias de beneficios tributarios que reduzcan su carga impositiva y, de hecho, lo expuesto en el trámite legislativo muestra que solo el sector financiero tiene una menor tasa efectiva de tributación. En consecuencia, aumentar la tarifa para 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 no es un medio adecuado para lograr el objetivo de equiparar las tasas de tributación.

16. En suma, los demandantes afirmaron que la disposición acusada es inexequible porque vulnera la equidad tributaria horizontal. En su parecer, el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario grava con una misma sobretasa dos grupos de sujetos que no son comparables desde el criterio constitucionalmente relevante de la capacidad contributiva, el cual está determinado por la tasa efectiva de tributación y, por lo tanto, por el acceso a beneficios tributarios. A su juicio, el legislador extendió la sobretasa con base en una justificación general de equiparación de cargas tributarias, pero no identificó ni justificó la tasa efectiva de tributación del nuevo grupo que fue incorporado por la norma acusada. Además, el Congreso adoptó un medio que no es idóneo para alcanzar la finalidad perseguida, en la medida en que la carga fiscal adicional recae sobre entidades que no tienen la menor tasa efectiva de tributación que se pretendía corregir con la extensión de la sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios.

3. Intervenciones ciudadanas

17. Durante el término de fijación en lista, la Corte Constitucional recibió las siguientes intervenciones[11]:

Tabla 1. Intervenciones recibidas

Intervinientes	Posición defendida
1. Universidad del Norte[12]	Inexequibilidad de la expresión acusada.

[11] Durante el término de fijación en lista, los accionantes presentaron un documento en el que formularon unos "argumentos de conclusión en desarrollo del proceso de la referencia", mediante los cuales insistieron en la inexequibilidad de la expresión acusada y expusieron algunas ideas a modo de "alegatos de conclusión" (Expediente digital D-16.410, Escrito de Camilo Alberto Gómez Álzate y Luis Jaime Salgar Vegalara, p. 2). La Sala Plena no tendrá en cuenta ese documento debido a que el Decreto 2067 de 1991 no consagra una etapa procesal en ese sentido y, según la jurisprudencia de la Corte, las intervenciones en el marco de la acción pública de inconstitucionalidad están diseñadas para que los ciudadanos defiendan o ataquen la exequibilidad de la norma acusada, y no para que los demandantes adicionen la demanda o se pronuncien sobre asuntos tales como las intervenciones y el concepto del procurador General de la Nación (Sentencias C-036 de 2007 y C-921 de 2007).
[12] Centro de Estudios del Derecho de la Empresa de la División de Derecho, Ciencia Política y Relaciones Internacionales.

2. Universidad de Los Andes[13]	
3. Ramón Eduardo Madriñán Rivera	
4. Jorge Humberto Botero Angulo	
5. Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia (ASOBOLSA)	
6. Juan Pablo Suárez Figueroa	
7. Álvaro Andrés Díaz Palacios	
8. Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga (ICP)	
9. Johanna Valentina Castellanos Barrera	Inexequibilidad de la expresión acusada, así como de las palabras "las instituciones financieras" del parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario.
10. Centro de Estudios Tributarios (CETA)	Inexequibilidad de la expresión acusada, salvo de las palabras "las entidades aseguradoras y reaseguradoras".
11. Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero	No manifestaron de forma expresa una posición sobre la exequibilidad o inexequibilidad de la expresión acusada. No obstante, formularon argumentos a favor de la inexequibilidad.
12. Universidad de Los Andes[14]	
13. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Exequibilidad de la expresión acusada.
14. Ministerio de Hacienda y Crédito Público	
15. Superintendencia Financiera de Colombia	No manifestó una posición.

3.1. Argumentos a favor de la inexequibilidad

18. Algunos de los intervinientes que solicitaron la declaratoria de inexequibilidad sostuvieron que, en el presente caso, no se configura el fenómeno de la cosa juzgada constitucional frente a lo decidido en la Sentencia C-057 de 2021. En su parecer, la expresión demandada en esta ocasión tiene un contenido jurídico distinto del examinado en el 2021 y, adicionalmente, el cargo formulado en la demanda de la referencia no coincide con el analizado por la Corte en la sentencia mencionada[15].

19. Por otro lado, estas intervenciones sostuvieron que el parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario viola los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución. En primer lugar, en la mayoría de ellas se afirmó que la finalidad perseguida por el legislador con la ampliación de la sobretasa a las entidades contenidas en la expresión acusada consistió en igualar las cargas tributarias entre sectores económicos con capacidad contributiva similar. Sin embargo, varios intervinientes señalaron que, para justificar la extensión del gravamen, el Congreso de la República se limitó a hacer referencias generales a la baja tasa efectiva de tributación de las entidades financieras, sin identificar la situación real de los distintos tipos de contribuyentes cobijados por la disposición demandada[16].

20. Desde esa perspectiva, la mayoría de intervinientes coincidió en que la norma acusada es inexequible porque impone una misma sobretasa al impuesto a

[13] Maestría de Tributación.
[14] Facultad de Economía.
[15] Expediente digital D-16.410, Intervención de Johanna Valentina Castellanos Barrera, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia.
[16] Por ejemplo, se puede ver: Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, Intervención de Ramón Eduardo Madriñán Rivera, Intervención de Jorge Humberto Botero Angulo, Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios, Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero.

la renta y complementarios a sujetos que no están en situaciones comparables: (i) por sus diferencias de capacidad contributiva, que es un parámetro relevante de comparación a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional[17], y (ii) porque no todos los sujetos pasivos contemplados en la norma responden a la finalidad que justificó la sobretasa durante el trámite legislativo. En particular, los intervinientes coincidieron en que el legislador otorgó un mismo trato a un conjunto de entidades bajo la premisa equivocada de que tenían una capacidad contributiva similar por el simple hecho de pertenecer a un mismo sector económico en sentido amplio.

21. Para sustentar ese reproche, algunos intervinientes compararon la situación de las instituciones financieras, originalmente sometidas a la sobretasa, con la de las demás entidades incorporadas en el parágrafo 2 del artículo 240 del ET[18]. No obstante, otros propusieron comparaciones distintas[19].

22. Además, a partir de la jurisprudencia constitucional, especialmente de la Sentencia C-057 de 2021, en varias intervenciones se adujo que la capacidad contributiva en los impuestos directos no puede inferirse del hecho de pertenecer formalmente a un sector económico que es amplio y heterogéneo. Algunos intervinientes también explicaron que, si se parte de la estructura del impuesto sobre la renta, se concluye que la capacidad de tributación depende en gran medida del acceso real a beneficios tributarios, pues esas figuras permiten depurar la renta bruta y, por lo tanto, reducir la tasa efectiva de tributación[20].

23. Al respecto, uno de los intervinientes manifestó que "la equidad tributaria no puede evaluarse a partir de la tarifa nominal, sino desde la carga efectiva que soporta cada contribuyente según su realidad económica"[21]. Entonces, desde ese punto de vista, la capacidad contributiva se desprende de la tasa efectiva de tributación, la cual está principalmente determinada por la renta líquida gravable y los descuentos tributarios, pero también depende de otros factores económicos, operativos y regulatorios, tales como la actividad desempeñada, el objeto social, el régimen de supervisión, el tipo de riesgos asumidos, la estructura de ingresos y costos, y los niveles de rentabilidad. Todos estos elementos, de acuerdo con esta

---

[17] Al respecto, los intervinientes se refirieron a sentencias como la C-060 de 2018, C-322 de 2022 y C-293 de 2020.

[18] Ver, por ejemplo: Expediente digital D-16.410, la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, Intervención de Ramón Eduardo Madriñán Rivera, Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero.

[19] Por ejemplo, uno de ellos comparó las entidades aseguradoras, reaseguradoras y financieras con los demás sujetos incluidos en la norma. Al respecto, explicó que sólo esos tres tipos de instituciones pueden acceder a las rentas exentas asociadas al sistema pensional y al crédito de vivienda prioritaria y de interés social; y solo el sector asegurador puede beneficiarse con las rentas exentas derivadas de los acuerdos de doble tributación (Expediente digital D-16.410, Intervención del Centro de Estudios Tributarios).
De manera similar, una de las intervenciones se enfocó en la situación específica de las sociedades comisionistas de bolsa (Expediente digital D-16.410, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia), mientras que otra diferenció entre los establecimientos de crédito, las sociedades de servicios financieros, las sociedades de capitalización y las entidades aseguradoras (Expediente digital D-16.410, Intervención de Johanna Valentina Castellanos Barrera). Otras, en cambio, compararon la carga tributaria efectiva entre distintas actividades económicas (códigos CIIU) que pertenecen al subsector de "actividades financieras y de seguros", para evidenciar la heterogeneidad existente al interior del mismo grupo. De esa forma, por ejemplo, se comparó la tasa efectiva de tributación de la actividad de seguros de vida con la de fideicomisos, fondos y entidades financieras similares (Expediente digital D-16.410, Intervención de Juan Pablo Suárez Figueroa, Intervención de Johanna Valentina Castellanos Barrera). Además, en otra de las intervenciones se comparó la situación de las entidades bancarias, por un lado, de las aseguradoras y las reaseguradoras, por otro lado (Expediente digital D-16.410, Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios).

[20] Ver, por ejemplo: Expediente digital D-16.410, Intervención del Centro de Estudios Tributarios; Intervención del Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga; Intervención de Johanna Valentina Castellanos Barrera; Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios.

[21] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia.

perspectiva, impiden que los grupos sometidos a la sobretasa sean considerados como homogéneos[22].

24. En segundo lugar, las intervenciones que solicitaron la declaratoria de inexequibilidad del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario coincidieron en cuestionar la justificación del trato igual otorgado por el legislador. Así, varios intervinientes argumentaron que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional -entre otras, las sentencias C-540 de 2023 y C-036 de 2024-, la equidad tributaria exige que las cargas diferenciadas se funden en razones objetivas, verificables y suficientes. También adujeron que el deber de justificación le corresponde al legislador, sin que pueda trasladarse a los ciudadanos y sin que pueda presumirse[23]. Asimismo, varios recordaron que, conforme con sentencias como la C-057 de 2021, el legislador no puede crear tributos supra-inclusivos ni infra-inclusivos que incluyan o excluyan sujetos pasivos sin fundarse en una justificación objetiva y suficiente[24].

25. Asimismo, algunos intervinientes enfatizaron en que el legislador no contó con un sustento técnico sólido para justificar el trato igual que se desprende de la norma acusada. Varios intervinientes también manifestaron que, durante el trámite ante la Corte, el Ministerio de Hacienda y la DIAN tampoco aportaron esa justificación[25].

26. Por ejemplo, algunos señalaron que el Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios del 2021 muestra que los beneficios fiscales están altamente concentrados en las instituciones financieras, las cuales tienen una tasa efectiva de tributación mucho más baja en comparación con la de otras entidades incluidas en la expresión acusada[26]. Otros destacaron que, en ese informe y en otros, el Estado reconoció que no hay información desagregada a partir de la cual se pueda medir con precisión a qué beneficios accede cada grupo, de forma que es imposible determinar cuál es la tasa efectiva de tributación de cada sector y de cada actividad[27].

27. Asimismo, algunos manifestaron que, en general, existe una falta de información empírica que permita demostrar la similitud entre los grupos de contribuyentes contenidos en la norma acusada[28]. Incluso, según varias intervenciones, la ausencia de justificación por parte del legislador fue la razón por la cual la Corte tuvo que solicitarle a la DIAN y al Ministerio de Hacienda que calcularan las tasas efectivas de tributación de los sujetos incluidos en el parágrafo 2 del artículo 240 del ET[29]. Además, en varias intervenciones se

---

[22] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, Intervención de la Universidad del Norte, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia, Intervención del Centro de Estudios Tributarios, Intervención de Juan Pablo Suárez Figueroa, Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia, Intervención de Jorge Humberto Botero Angulo.

[23] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad del Norte, Intervención del Centro de Estudios Tributarios, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, Intervención de Juan Pablo Suárez Figueroa, Intervención de Ramón Eduardo Madriñán; Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia.

[24] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia, Intervención de Juan Pablo Suárez Figueroa, Intervención de la Universidad del Norte.

[25] Expediente digital D-16.410, Intervención de Jorge Humberto Botero Angulo; Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia.

[26] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación.

[27] Expediente digital D-16.410, Intervención de Juan Pablo Suárez Figueroa, Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios, Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia.

[28] Expediente digital D-16.410, Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios.

[29] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación; Intervención de la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia.

argumentó que las cifras aportadas por esas dos entidades muestran que las nuevas instituciones cobijadas por la sobretasa soportan tasas efectivas de tributación disímiles[30].

28. Adicionalmente, frente a la carga argumentativa, un interviniente manifestó que no le corresponde a la Corte Constitucional corregir los sujetos incluidos en la expresión acusada. A su juicio, esa determinación le corresponde al Congreso, pues ese es el órgano al cual la Constitución le asignó la función de crear y modificar los tributos[31].

29. En tercer lugar, varias intervenciones que defendieron la inexequibilidad del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario indicaron que la medida persigue una finalidad compatible con la Constitución. Sin embargo, la extensión del gravamen no cumple los demás pasos del juicio de equidad tributaria, bien sea la idoneidad, la necesidad y/o la proporcionalidad. Los argumentos para ello se incluyen en la siguiente tabla[32]:

Tabla 2. Argumentos relacionados con la finalidad y la ausencia de idoneidad, necesidad y/o proporcionalidad de la medida

Paso del juicio	Justificación
Finalidad	La extensión de la sobretasa persigue una finalidad compatible con la Constitución, pues busca resolver la desigual distribución de las cargas tributarias entre distintos sectores de la economía nacional. Lo anterior, a partir de la premisa de acuerdo con la cual las entidades financieras y las entidades bursátiles y aseguradoras incluidas en la expresión acusada tienen tasas efectivas de tributación inferiores a las del resto de la economía, en un contexto en el que existen múltiples beneficios tributarios que las benefician a todas ellas[33].
Idoneidad	La medida legislativa acusada[34]: • No permite equiparar las cargas fiscales entre sectores que supuestamente tendrían tasas efectivas de tributación más bajas, pues no incide en los elementos estructurales que explican la disparidad en esas cargas. • En particular, la medida no corrige la base gravable ni afecta los beneficios que generan la reducción de la tasa efectiva de tributación. Por el contrario, la norma acusada se limita a incrementar la tarifa nominal para un conjunto heterogéneo y amplio de sujetos que no tienen la misma capacidad contributiva. • Mantiene e, incluso, profundiza la dispersión de las tasas efectivas de tributación, sin asegurar que la carga adicional sea asumida por los sujetos que concentran de forma mayoritaria los beneficios tributarios.

[30] Expediente digital D-16.410, Intervención Johanna Valentina Castellanos Barrera; Intervención del Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga.
[31] Expediente digital D-16.410, Intervención de Jorge Humberto Botero Angulo.
[32] Algunos intervinientes -como el CETA y Ramón Eduardo Madriñán Rivera- señalaron que en este caso hay que analizar si la norma persigue un fin importante, es idónea para alcanzarlo, resulta necesaria y es proporcional en sentido estricto. Al respecto, el señor Madriñán Rivera argumentó que esa intensidad se justifica porque la norma acusada afecta a la Bolsa Agropecuaria y, por lo tanto, al campesinado que es un sujeto de especial protección constitucional, según lo señalado en el artículo 64 de la Constitución. Otros, como la Asociación de Comisionistas de Bolsa de Colombia, afirmaron que hay que revisar que la norma responda a fines constitucionalmente legítimos, sea idónea y sea coherente con la estructura del sistema tributario.
[33] Ver, por ejemplo: Expediente digital D-16.410, Intervención de Ramón Eduardo Madriñán Rivera; Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación.
[34] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, Intervención de Ramón Eduardo Madriñán Rivera, Intervención del Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga, Intervención de la Universidad de Los Andes - Facultad de Economía.

Necesidad	La medida analizada no es necesaria, pues existen otras alternativas menos lesivas para alcanzar la finalidad perseguida por el legislador. Esas alternativas pueden ser modificar la tarifa, cambiar la base gravable del impuesto o eliminar beneficios tributarios[35].
Proporcionalidad	La sobretasa resulta desproporcionada porque: • Parte de la base de que todo el sistema financiero tiene una tasa efectiva de tributación inferior a la del promedio de la economía. Sin embargo, la evidencia aportada en el proceso demuestra que existe una gran heterogeneidad interna entre los sujetos que están incluidos en la norma acusada. En particular, aunque el promedio sectorial de la tasa efectiva de tributación es relativamente bajo (14,4%), existen actividades y entidades con una carga que supera ampliamente ese promedio, superando incluso el 30%. No obstante, esa disparidad queda invisibilizada por el uso de datos estadísticos agregados[36]. • La rentabilidad y la renta líquida gravable de las entidades cobijadas por la norma son distintas[37]. • Recae principalmente sobre quienes ya tienen las tasas efectivas de tributación más altas. Además, incide muy poco en quienes tributan menos y tienen una capacidad económica más grande[38]. • Sacrifica el mandato de democratizar el crédito contenido en el artículo 335 de la Constitución, sin generar un beneficio público que lo justifique. En ese sentido, la sobretasa obstaculiza la democratización del crédito y la inclusión financiera porque aumenta la carga fiscal que deben soportar los establecimientos de crédito. Esa situación, a su vez, encarece el crédito. Por esa vía, la sobretasa constituye una intervención estatal que afecta de forma particularmente intensa a los pequeños empresarios y a los hogares de menores ingresos[39].

30. En cuarto lugar, algunos intervinientes formularon argumentos económicos para criticar la sobretasa. En particular, señalaron que:

(i) La medida analizada intensifica el modelo de parches tributarios sectoriales que es contrario a la equidad horizontal y contribuye a la deficiencia del diseño corporativo colombiano que, según el ITCI, es uno de los peores de los países de la OCDE (puesto 37 de 38)[40]. De hecho, la sobretasa se hace parte de un patrón de reformas tributarias frecuentes y reactivas que aumentan la complejidad y la falta de transparencia del Estatuto Tributario colombiano. Según algunos expertos, esa situación tiene consecuencias negativas sobre el crecimiento económico, pues reduce la inversión y debilita el mercado[41].

(ii) La medida estudiada es ineficiente desde el punto de vista económico porque no corrige las distorsiones que pretende atacar y, de hecho, crea nuevas. Esos desajustes encarecen selectivamente el capital en algunas actividades, afectan la asignación de recursos entre sectores y reducen la competitividad

[35] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, Intervención de Jorge Humberto Botero Angulo.
[36] Expediente digital D-16.410, Intervención de Johanna Valentina Castellanos Barrera.
[37] Expediente digital D-16.410, Intervención de Álvaro Andrés Díaz Palacios.
[38] Expediente digital D-16.410, Intervención de Johanna Valentina Castellanos Barrera. Al respecto, la interviniente manifestó que "cuando se revisan las TET más altas sin sobre tarifa, puede verse un impacto casi lineal cuando se adiciona la sobre tarifa. Es decir, las TET más altas asumen casi completamente el 5% de impuesto de renta con la sobre tarifa al sector financiero. Esto no ocurre en el caso de las TET más bajitas, las cuales, con o sin sobre tarifa, mantienen la TET relativamente similar" (Ibid, p. 7).
[39] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad del Norte.
[40] Expediente digital D-16.410, Intervención del Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga.
[41] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Facultad de Economía. El interviniente citó a Zuleta, H., & Filippini, F. (2016). Inestabilidad tributaria y crecimiento económico en Colombia. Documentos CEDE, Universidad de los Andes.

de algunos de ellos. Además, la sobretasa es una medida que genera "ruido tributario", lo cual encarece la inversión[42] y genera pérdidas irrecuperables de eficiencia. En ese contexto, sus costos económicos no permiten obtener mayor bienestar social ni aumentar el recaudo tributario[43].

(iii) En un contexto en el que la economía colombiana viene creciendo sin fortalecer su base de capital, la imposición de sobretasas sectoriales sobre actividades que, como la intermediación financiera, requieren de altas inversiones de capital, tiene efectos estructurales regresivos. Lo anterior, por cuanto encarece el uso del capital, desincentiva nuevas inversiones, fomenta la informalidad y reduce el recaudo, de manera que no solo empeora la crisis fiscal actual, sino que consolida un patrón de crecimiento económico débil e ineficiente[44].

31. En conclusión, para los intervinientes que solicitaron la declaratoria de inexequibilidad, el parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario vulnera la equidad tributaria, pues impone una misma sobretasa a sujetos que no tienen la misma capacidad contributiva. A su juicio, la medida no cuenta con una justificación objetiva y suficiente, no supera los juicios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, se apoya en promedios sectoriales que invisibilizan la heterogeneidad interna entre los sujetos gravados y tiene efectos económicos adversos.

3.2. Argumentos a favor de la exequibilidad

32. En este proceso, dos intervinientes defendieron la constitucionalidad del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del ET: la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para ello, expusieron los siguientes argumentos[45].

33. En primer lugar, ambas entidades sostuvieron que la sobretasa analizada respeta la equidad tributaria debido a que es una manifestación del amplio margen de configuración legislativa en materia fiscal. En particular, el Ministerio recordó que, según los artículos 150-12, 363 y 338 de la Constitución, le corresponde al legislador definir los elementos básicos de los tributos bajo los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Esa entidad también adujo que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el Congreso de la República goza de una amplia discrecionalidad para decidir qué hechos grava, qué grupos excluye del pago de un tributo, qué beneficios tributarios crea y cómo es que los diferentes actores deben contribuir al financiamiento de los gastos del Estado[46].

34. Asimismo, el Ministerio señaló que, según la Corte Constitucional, el Congreso no tiene que justificar que la opción que escoja sea la mejor para alcanzar los fines del Estado, y que le corresponde al legislador crear los tributos a partir de su política tributaria, su evaluación y sus consideraciones sobre la economía y la actividad estatal[47]. Lo anterior, sin que le sea permitido "generar desbalances en el mercado con un nivel de intensidad que lleve a resultados

---

[42] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Maestría en Tributación, p. 16, Intervención de la Universidad de Los Andes - Facultad de Economía, p. 5.
[43] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Facultad de Economía.
[44] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Universidad de Los Andes - Facultad de Economía; Intervención del Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga.
[45] Expediente digital D-16.410, Intervención de la DIAN, Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
[46] El Ministerio citó las sentencias C-430 de 1995 y C-007 de 2002.
[47] En este punto, el Ministerio citó las sentencia C-222 de 1995, C-007 de 2002 y C-657 de 2015.

materialmente injustos en términos distributivos”[48], pues debe respetar el principio de equidad. Por esa razón, no puede imponer cargas ni crear beneficios irrazonables y desproporcionados.

35. En segundo lugar y en línea con lo anterior, el Ministerio agregó que, en este caso, la Corte debe aplicar el juicio de igualdad de intensidad leve, pues esa es la metodología que se usa para determinar si una norma respeta o no el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Por su lado, la DIAN afirmó que, de acuerdo con las sentencias C-057 de 2021 y C-389 de 2023, el legislador puede imponer sobretasas al impuesto a la renta. Lo anterior, siempre y cuando con ello persiga un fin legítimo, ofrezca una justificación razonable y se apoye en criterios objetivos relacionados con la capacidad contributiva y las particularidades económicas de cada sector, tales como beneficios tributarios, rentabilidad sectorial y tasas efectivas de tributación.

36. En tercer lugar, ambas entidades argumentaron que la sobretasa persigue fines legítimos e imperiosos desde la perspectiva constitucional. Dichas finalidades consisten en aumentar el recaudo fiscal y mejorar la inversión social, particularmente en la Red Vial Terciaria con el fin de mejorar la calidad de vida de la población; corregir inequidades en la carga tributaria efectiva y garantizar el mandato de progresividad, de forma que las personas jurídicas que más capacidad contributiva aporten en mayor medida.

37. En cuarto lugar, las dos instituciones manifestaron que el trato diferenciado cuenta con una justificación suficiente, pues la sobretasa es una herramienta para corregir inequidades horizontales. Por un lado, explicaron que la medida fiscal analizada responde a la posibilidad económica real de tributar porque no depende tanto de la actividad económica, sino del ingreso que se genera cuando el sujeto pasivo supera un umbral de renta gravable, es decir, de un nivel mínimo de ingresos líquidos o de utilidades. Por lo tanto, ese filtro asegura que el tributo solo se aplique a los que tienen mayor capacidad contributiva y que solo grave las ganancias efectivas. Por esa vía, según las intervenciones analizadas, se respeta el precedente contenido en la Sentencia C-057 de 2021, según la cual la sobretasa a la renta solo puede recaer sobre la renta generada por una actividad específica que genere una mayor capacidad contributiva.

38. Por otro lado, de acuerdo con el Ministerio de Hacienda, al diseñar la sobretasa en el 2022, el legislador asumió que las entidades del sector financiero, asegurador y bursátil tienen una situación distinta a la de las demás sociedades comerciales. Así, históricamente, los sujetos pasivos de la sobretasa han accedido a un conjunto de beneficios tributarios que reducen de forma significativa su impuesto sobre la renta y complementarios. Esos beneficios se concentran en al menos trece tipos de rentas exentas relacionadas con diversas actividades -tales como prestar, financiar, invertir, asegurar o administrar- asociadas principalmente al sistema pensional, a la política pública de vivienda prioritaria y de interés social, y a la aplicación de convenios para evitar la doble tributación. En ese contexto, el Congreso decidió ampliar la sobretasa para corregir una desigualdad injustificada.

39. Además, la DIAN manifestó que la información exógena que aportó al expediente muestra que la pretensión de los accionantes no se sustenta

[48] Expediente digital D-16.410, Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 5.

empíricamente. Los datos declarados por las personas jurídicas obligadas a pagar la sobretasa evidencian que los sujetos pasivos de la norma sí accedieron de manera significativa a beneficios tributarios que redujeron su tasa efectiva de tributación y muestran que esas entidades tienen una capacidad contributiva superior a la del promedio de la economía.

40. De hecho, según el Ministerio, esa información muestra que, entre el 2018 y el 2023, el sector financiero, asegurador y bursátil tuvo, en promedio, una de las tasas efectivas de tributación más bajas de la economía, con valores que oscilan entre 23% y 16%. Lo anterior, en comparación con la tasa efectiva de otros sectores económicos que van del 24% al 35%. Incluso, luego de la sobretasa, ese sector de la economía fue el tercero con menor carga fiscal. Además, aún si se adopta la segmentación propuesta por los demandantes, la información empírica del expediente demuestra que las actividades típicamente financieras y las demás entidades incorporadas en la sobretasa presentan cargas tributarias efectivas muy similares, con una diferencia promedio cercana a un punto porcentual entre 2018 y 2022. Ese resultado es mucho más bajo que la brecha que existe entre el sector financiero y otros sectores de la economía.

41. Asimismo, la DIAN manifestó que, según las sentencias C-057 de 2021 y C-389 de 2023, la equidad tributaria no prohíbe que el legislador distinga entre grupos que tienen capacidades contributivas diferentes. Tampoco prohíbe que, dentro de un mismo grupo de contribuyentes, la ley fije umbrales para que solo los sujetos que superen un determinado nivel de utilidades soporten una carga tributaria adicional. Asimismo, la equidad tributaria no exige que exista una identidad absoluta de cargas.

42. En quinto lugar, ambas entidades explicaron que la sobretasa es idónea y adecuada para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador. Al respecto, manifestaron que es un medio efectivo para aumentar los ingresos tributarios y financiar los proyectos de infraestructura y, por esa vía, hacer más equitativas las cargas tributarias.

43. En sexto y último lugar, tanto la DIAN como el Ministerio de Hacienda manifestaron que la medida es razonable y proporcionada. A su juicio, a través del umbral que consagra, la medida concentra el pago de la sobretasa en los sujetos que mayor capacidad económica tienen; es razonable porque solo añade 5 puntos porcentuales, de manera que la tarifa alcanza el 40%, como de hecho sucede con otros contribuyentes; y es temporal, ya que solo se aplica entre el 2023 y 2027. Finalmente, aún después de la aplicación de la sobretasa, la tasa efectiva de tributación del sector financiero ampliado no excede la de otros sectores económicos, sino que se ubica "en el rango promedio-alto del espectro"[49]. Por todas esas razones, se trata de una medida que no es excesiva ni mucho menos confiscatoria.

44. En resumen, para la DIAN y el Ministerio de Hacienda, a la luz del amplio margen de configuración del legislador, de la evidencia empírica aportada al expediente y de la jurisprudencia constitucional, la sobretasa prevista en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario respeta el principio de equidad tributaria. La norma se funda en criterios objetivos de capacidad contributiva y constituye una medida razonable, idónea y proporcionada para corregir inequidades del sistema tributario que son verificables con los datos empíricos

[49] Expediente digital D-16.410, Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 17.

aportados al proceso. Por ende, en su parecer, la Corte debe declarar exequible la norma acusada.

3.3. Intervención de la Superintendencia Financiera de Colombia

45. La entidad no se pronunció sobre la exequibilidad o inexequibilidad de la disposición demandada, sino que se refirió al ámbito subjetivo del derecho financiero; al régimen de estatutos especiales y el objeto social exclusivo; a la especialidad en las actividades autorizadas y a la diferenciación en los riesgos administrados. En particular, la Superintendencia señaló que las entidades mencionadas en la disposición acusada no forman un grupo homogéneo dentro del sistema financiero y del mercado de valores. Así, como lo explica la "teoría de los estatutos especiales" [50], cada uno de los sujetos pasivos a los que se refiere la disposición acusada están sometidos a reglas distintas de constitución, operaciones y obligaciones en materia de gobierno corporativo, solvencia, revelación de información y gestión de riesgos. En virtud de esas diferencias, históricamente, el legislador les ha otorgado tratos distintos, con base en criterios de especialidad y proporcionalidad.

4. Concepto del procurador general de la Nación

46. El procurador general de la Nación solicitó a la Corte declarar la exequibilidad del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del ET[51]. Para justificar esa solicitud, el funcionario aplicó el juicio de igualdad de la siguiente manera:

Tabla 3. Concepto del procurador general de la Nación

Pasos	Justificación
Sujetos comparados	Los sujetos comparados por los demandantes son las instituciones financieras en sentido estricto y las demás entidades que hacen parte del sistema financiero, asegurador y del mercado de valores. Así, de acuerdo con los accionantes, la sobretasa acusada se aplica de forma uniforme a un conjunto de sujetos que no tienen las mismas características económicas, jurídicas ni tributarias, lo cual implica que tampoco tienen la misma capacidad contributiva.
Criterio de comparación	El criterio de comparación es la pertenencia a un mismo sector económico que tiene una capacidad contributiva superior a la del promedio de la economía, debido al acceso a mercados regulados y a la obtención de beneficios económicos atados a la estabilidad, la protección y la supervisión estatal propias del sistema financiero. Es decir, el trato diferente contenido en la norma no se estructura entre entidades financieras y entidades que no lo son, sino entre el sector financiero y asegurador visto como un todo, por una parte, y los demás sectores de la economía, por la otra. Ese criterio de comparación se desprende de la exposición de motivos y de los documentos técnicos que justificaron la reforma tributaria, según los cuales el sector financiero históricamente ha tenido una tasa efectiva de tributación inferior a la del promedio de la economía, sobre todo por el acceso a un conjunto amplio de tratamientos tributarios preferenciales. Por ello, el legislador valoró la capacidad contributiva sectorial, y no la individual ni la estrictamente funcional.

[50] Expediente digital D-16.410, Intervención de la Superintendencia Financiera de Colombia, p. 5.
[51] El funcionario hizo una manifestación de transparencia. En concreto, precisó que, como antiguo secretario general del Senado, participó en el trámite de expedición de la Ley 2277 de 2022, pues certificó el texto aprobado por la plenaria de dicha Corporación, realizó actuaciones para asegurar el principio de publicidad y suscribió dicha norma, junto con el presidente de la República. Asimismo, señaló que su participación dentro del trámite de la Ley 2277 de 2022 no fue activa ni determinante ni se relaciona con el cargo de inconstitucionalidad analizado en esta ocasión. Por esas razones y en función de lo señalado en el Auto 708 de 2025, en este caso no se comprometen ni su independencia ni su imparcialidad, al rendir concepto sobre la conformidad del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del ET.

La medida persigue una finalidad legítima	La Ley 2277 de 2022 tuvo por finalidad aumentar el recaudo y reducir las brechas mediante medidas para mejorar la equidad, la progresividad y la eficiencia del sistema fiscal. Precisamente para alcanzar esos objetivos, en la ponencia para primer debate en la Cámara de Representantes se propuso extender la sobretasa prevista para las instituciones financieras a otras entidades pertenecientes a dicho sector, a saber, entidades aseguradoras y reaseguradoras, sociedades comisionistas de bolsa, sociedades comisionistas agropecuarias, bolsas de bienes y productos agropecuarios y proveedores de infraestructura del mercado de valores. Lo anterior, en un contexto en el que dichas entidades han gozado históricamente de una tasa efectiva de tributación de las más bajas de la economía; al igual que de alta estabilidad y rentabilidad, propias de las actividades que desarrollan. En otras palabras, la sobretasa es una medida que materializa la equidad y la progresividad fiscal a través del aumento de la carga de un sector que tiene alta capacidad contributiva.
La medida es idónea	La sobretasa, tal y como está diseñada en la norma acusada, es un instrumento idóneo para fortalecer la equidad y la progresividad del sistema fiscal. Así, por un lado, grava a un sector económico específico, a saber, el financiero y asegurador, que tiene una alta estabilidad y productividad, de forma que se enfoca en entidades con alta capacidad contributiva y económica. Por otro lado, el pago de la sobretasa está sujeto a un umbral objetivo de renta gravable que asegura que la carga fiscal adicional recaiga sobre entidades del sector financiero y asegurador con mayor capacidad económica. Por ende, se asegura que quienes tienen mayor capacidad tributaria sean los que tengan una carga fiscal más grande, pero sin afectar su sostenibilidad financiera.

5. Pruebas recaudadas

47. La magistrada sustanciadora solicitó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN (i) informar qué actividades y entidades están sujetas a la sobretasa contenida en la norma acusada; (ii) precisar qué es la tasa efectiva de tributación del impuesto sobre la renta y complementarios, y cómo se calcula; (iii) suministrar los códigos de actividad económica incluidos y remitir la tasa efectiva de tributación correspondiente a cada tipo de entidad involucrada; (iv) hacer un cálculo comparativo con y sin la sobretasa, acompañado de una explicación de la metodología usada y de sus fundamentos normativos y contables[52]. Asimismo, hizo varios requerimientos probatorios adicionales debido a que se necesitaron aclaraciones técnicas suplementarias y a que la DIAN aportó al expediente información tributaria sujeta a reserva[53]. El contenido de las respuestas recibidas será retomado al hacer el análisis del cargo formulado por los accionantes en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del ET, aunque únicamente en lo que respecta a la información que no se encuentra sujeta a reserva legal.

48. En relación con las últimas pruebas recaudadas[54], se pronunciaron los demandantes y algunos intervinientes. En particular, el ciudadano Ramón Eduardo Madriñan indicó que la información remitida por la DIAN confirma que los grupos de comparación no tienen los mismos beneficios tributarios y, por ende, no procede su asimilación. Igualmente, resaltó que la tasa efectiva de tributación no es un criterio adecuado para determinar la situación de un sector de la economía, debido a que: (i) es el resultado de circunstancias y decisiones particulares de los contribuyentes; (ii) las cifras presentadas por la DIAN evidencian esas inconsistencias; (iii) la DIAN no utiliza la tasa efectiva de tributación de manera ordinaria en su operación; y (iv) una tasa efectiva de

[52] Expediente digital D-16.410, Auto mixto del 25 de marzo de 2025.
[53] Expediente digital D-16.410, Auto del 30 de mayo de 2025, Auto del 26 de agosto de 2025, Auto del 28 de octubre de 2025, Auto del 15 de abril de 2026 y Auto del 24 de abril de 2026.
[54] Expediente digital D-16.410, Auto del 15 de abril de 2026.

tributación sectorial captura inequidades individuales y las traslada a un sector colectivo[55].

49. Por su parte, ASOBOLSA indicó que la información remitida por la DIAN evidencia que hay una indebida agrupación entre entidades, ya que no se demostró que las sociedades comisionistas de bolsa cuenten con una capacidad contributiva diferencial, perciban rentas extraordinarias o accedan a mayores beneficios tributarios. Por el contrario, a su juicio, la tasa efectiva de tributación de dichas sociedades comisionistas es de las más altas de las entidades analizadas, razón por la que su inclusión como sujetos pasivos de la sobretasa carece de justificación y constituye una equiparación indebida con otras entidades que cuentan con tasas de tributación menores.

50. Finalmente, los demandantes indicaron que la información remitida por la DIAN evidencia que la medida cuestionada se tomó con información precaria e incierta, lo que generó el diseño de una mala política pública y una asimilación indebida entre sujetos[56]. En este punto los actores indicaron que, con independencia de los problemas que pueda tener el criterio de la tasa efectiva de tributación para la definición de las cargas tributarias, lo cierto es que el legislador acudió a ese criterio y sobre el mismo no había certeza en el trámite legislativo.

51. Adicionalmente, los ciudadanos indicaron que, en todo caso, la información remitida por la DIAN -la cual complementaron con la información remitida por el Ministerio de Hacienda- evidencia que muchas de las entidades incluidas como sujetos pasivos de la sobretasa no presentan tasas efectivas de tributación inferiores a las de los demás contribuyentes. Para los actores, solo las aseguradoras del ramo seguros de vida presentan una tasa efectiva de tributación consistentemente inferior a la del resto de las entidades.

II. Consideraciones

1. Competencia

52. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad formulada en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del ET, que fue introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. En efecto, es una disposición que hace parte de una ley de la República.

2. Primera cuestión previa. Inexistencia de cosa juzgada

53. A juicio de la Corte, en este caso no hay cosa juzgada constitucional material ni formal[57] frente a lo decidido en la Sentencia C-057 de 2021, en la cual

[55] Adicionalmente, a partir del análisis de las cifras el ciudadano destacó que: (i) el único sector que presenta brechas consistentemente amplias frente a la tarifa nominal es el de bancos comerciales; (ii) las entidades incluidas en la sobretasa y señaladas en la expresión demandada presentan en el año gravable 2023, primer año de aplicación plena de la Ley 2277 de 2022, TET iguales o superiores a la tarifa nominal del 35 % lo que, a su juicio, demuestra que la brecha invocada para justificar la sobretasa no se debería predicar de tales sectores. Tercero: el caso atípico de seguros de vida corresponde a un denominador atípico advertido por la propia DIAN, y no a un beneficio estructural genuino del sector.

[56] Para el efecto, los actores evidenciaron inconsistencias entre la información obrante en la exposición de motivos del proyecto de ley, la respuesta remitida en el trámite de constitucionalidad por parte del Ministerio de Hacienda y la información remitida por la DIAN.

[57] La cosa juzgada es una institución procesal que tiene fundamento en el artículo 243 de la Constitución, de acuerdo con el cual las sentencias de la Corte Constitucional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional. Cuando

se estudió una norma similar a la demandada en esta ocasión, en tanto estableció una sobretasa al impuesto sobre la renta, pero únicamente para instituciones financieras. Por una parte, como se aprecia en la siguiente tabla, el contenido normativo acusado en esta ocasión es distinto del analizado en el caso precedente, pues el cargo se dirige en contra de una expresión que fue introducida al artículo 240 del Estatuto Tributario por la Ley 2277 de 2022, es decir, por una disposición posterior a la examinada en la sentencia en mención.

Tabla 4. Normas objeto de control en la sentencia C-057 de 2021 y en esta sentencia

Norma analizada en la Sentencia C-057/21	Norma acusada en esta ocasión
Artículo 92 de la Ley 2010 de 2019. "Modifíquense el inciso primero y el parágrafo 5 y adiciónese el parágrafo 7, al artículo 240 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: **Artículo 240.** Tarifa general para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022. (…) **PARÁGRAFO 7o.** Las instituciones financieras deberán liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios durante los siguientes periodos gravables: 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%). 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%). 3. Para el año gravable 2022, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y tres por ciento (33%).	**Artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.** "Modifíquese el Artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: **Artículo 240.** Tarifa general para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%). (…). **PARÁGRAFO 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%). Los puntos adicionales de los que trata el presente parágrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a ciento veinte mil (120.000) UVT. La sobretasa de que trata este parágrafo está sujeta a un anticipo del ciento por ciento

se configura la cosa juzgada, de acuerdo con lo señalado en esa disposición superior, ninguna autoridad puede reproducir el contenido material de las normas declaradas inexequibles por razones de fondo, mientras subsistan las disposiciones de la Constitución que sirvieron para hacer el control de constitucionalidad. Además, los artículos 48 de la Ley Estatutaria 270 de 1996 y 21 del Decreto Ley 2067 de 1991 señalan que todas las sentencias que profiera la Corte en ejercicio de sus competencias de control abstracto tienen un carácter definitivo, son de obligatorio cumplimiento y tienen efectos generales. Por esas razones, en principio, la Sala Plena no puede pronunciarse sobre un asunto debatido y fallado con anterioridad (Corte Constitucional, sentencias C-515 de 2019 y C-328 de 2024).

Asimismo, la jurisprudencia constitucional diferencia varios topos de cosa juzgada. Por ser de interés en este caso, se destaca que la cosa juzgada material se configura "cuando se acusa una disposición que es formalmente distinta, pero que tiene un contenido normativo idéntico al de otra que ya fue controlada por esta Corporación en sede de control de constitucionalidad" (Corte Constitucional, Sentencia C-328 de 2024). La cosa juzgada formal, por su parte, se presenta cuando la Corte "ya se pronunció sobre la disposición demandada y que trae como consecuencia que la Corte Constitucional deba estarse a lo resuelto en la sentencia previa" (Ibid).

Los puntos adicionales de los que trata el presente parágrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT. La sobretasa de que trata este parágrafo 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. 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 parágrafo 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".	(100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento. Con el fin de contribuir al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, tres (3) puntos del recaudo por concepto de la sobretasa de que trata este parágrafo 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.

54. Por otra parte, en este caso, los accionantes formularon un cuestionamiento distinto a aquellos que fueron analizados en la sentencia antecedente. Así, en esta ocasión, la demanda argumenta que, al extender la sobretasa inicialmente prevista para entidades financieras a entidades del sector asegurador y del mercado de valores, el legislador vulneró el principio de equidad tributaria que se desprende de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política.

55. En cambio, en la Sentencia C-057 de 2021, la Corte analizó un cargo según el cual la imposición de una sobretasa del impuesto de renta únicamente a las instituciones financieras era contrario al principio de equidad tributaria contenido en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política; al igual que un cuestionamiento de acuerdo con el cual la norma acusada creaba una renta nacional con destinación específica contrario al artículo 359 del Texto Superior. La Corte desestimó ambos cargos. En particular, frente al relacionado con la equidad tributaria, consideró que el legislador no vulneró ese principio, pues creó la sobretasa con base en la capacidad contributiva real de las entidades financieras, las cuales, además, no son comparables con las demás empresas a partir de ese criterio de comparación, de forma que no se superó el primer paso del test integrado de igualdad.

3. Segunda cuestión previa. Aptitud de la demanda

56. En su jurisprudencia, la Corte ha sido clara en que la Sala Plena conserva intacta su potestad de pronunciarse sobre la aptitud de la demanda en la sentencia que resuelve el caso, pues es ella quien tiene a su cargo la competencia de resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad[58]. En ejercicio de esa potestad, la

[58] Ver, por ejemplo: Corte Constitucional, C-305 de 2023, mediante la cual la Corte se declaró inhibida para estudiar de fondo los cargos planteados por el accionante contra el parágrafo del artículo 225A de la Ley 1952 de 2019, adicionado por el artículo 40 de la Ley 2094 de 2021 (Código Disciplinario Único).

Sala Plena estima necesario precisar que la demanda, frente al cargo admitido por la vulneración del principio de equidad horizontal, es apto y merece ser analizado de fondo, en aplicación del principio *pro actione*.

57. En primer lugar, **el cuestionamiento cumple el requisito de claridad**. En efecto, de la lectura de la demanda corregida se comprende que los accionantes cuestionan que el legislador haya incluido en la sobretasa, como sujetos pasivos a los que se les extendió el tributo, 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". En ese sentido, es claro que los demandantes consideran que la expresión acusada debe ser declarada inexequible porque, al incluir a dichos sujetos sin justificación suficiente y objetiva, el legislador vulneró el principio de equidad tributaria derivado de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución.

58. En segundo lugar, **el cargo supera la condición de certeza**. En efecto, tal y como lo señalan los accionantes, la expresión acusada amplió los sujetos pasivos de la sobretasa al impuesto a la renta, la cual inicialmente sólo estaba prevista para entidades financieras. En ese sentido, la Corte concuerda con los demandantes en el sentido de que el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, grava con la misma sobretasa a las entidades financieras, por un lado, y a las entidades del sector asegurador, bursátil y del mercado de valores previstas en dicha disposición, por otro lado. De ese modo, el reproche recae sobre un contenido real y verificable del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario, y no sobre una interpretación deducida por los accionantes o implícita.

59. En tercer lugar, **el cuestionamiento analizado cumple el requisito de especificidad**, pues la demanda supera las cargas argumentativas que se exigen cuando se formulan cargos por la vulneración del principio de equidad tributaria horizontal. Ello se sigue de los siguientes argumentos. Primero, los accionantes no solo identificaron con precisión los dos grupos a comparar, sino que también explicaron que éstos son comparables a partir de la capacidad contributiva[59], medida a través de la tasa efectiva de tributación, la cual, a su vez, está determinada por los beneficios tributarios existentes.

60. Segundo, en la demanda se precisó que ese criterio de comparación es relevante de cara a la finalidad de la norma analizada. En particular, aunque la interpretación que hicieron de la justificación legislativa de la medida no coincide con la que acoge la Sala Plena, aspecto que será explicado en detalle más adelante, lo cierto es que, a partir de citas textuales del trámite legislativo del proyecto que luego se convirtió en la Ley 2277 de 2022, los demandantes adujeron que la medida analizado tuvo por finalidad balancear las condiciones tributarias entre sectores. Así, los accionantes argumentaron que la única razón que usó el Gobierno para crear la sobretasa de renta a cargo del sector financiero y que tuvo en cuenta el Congreso para extender ese tributo a los sujetos pasivos previstos en la norma acusada fue que ciertas compañías del sector financiero tenían una tasa efectiva de tributación de las más bajas de la economía, pues se favorecían con mayores beneficios fiscales y tenían mayor capacidad contributiva. En ese contexto, era necesario igualar las condiciones entre los contribuyentes[60].

[59] Expediente digital D-16.410, Corrección de la demanda, p. 10.
[60] Ibid, p. 16.

61. Tercero, los accionantes argumentaron que el trato tributario igual dado a las entidades a las que se les aplica la sobretasa es arbitrario, pues carece de justificación suficiente y objetiva. En ese sentido, los actores sostuvieron que el Congreso extendió la sobretasa a una gran cantidad de sujetos pasivos con fundamento en afirmaciones escuetas y sin sustento técnico.

62. Cuarto, explicaron las razones por las cuales, en su parecer, la disposición acusada no supera el test leve de igualdad. Al respecto, señalaron que la finalidad de la medida es legítima porque ésta consistió en equiparar las condiciones fiscales entre sectores de la economía. No obstante, la norma debe ser declarada inexequible porque impone una misma carga impositiva a contribuyentes cuyas condiciones fácticas son distintas.

63. En cuarto lugar, **el cargo admitido es pertinente**. Así, para sustentar que la norma acusada es supra inclusiva y, por lo tanto, que desconoce el principio de equidad tributaria horizontal, los accionantes desarrollaron razones de naturaleza constitucional relativas a la finalidad perseguida por el legislador al adoptar la medida analizada, a la identificación de los grupos comparados y del criterio de comparación a la luz de lo señalado en la Sentencia C-057 de 2021, y a la falta de idoneidad de la extensión de la sobretasa para alcanzar dicha finalidad. De esta manera, el cuestionamiento cumple el requisito de pertinencia, pues plantea un reproche de carácter constitucional que no se basa en argumentos legales, doctrinales o de conveniencia ni en opiniones de los demandantes.

64. En quinto lugar, **el cargo admitido cumple la condición de suficiencia**. Por un lado, los demandantes aportaron todos los elementos argumentativos y probatorios para iniciar el control de constitucionalidad. En particular, señalaron que no conocían las tasas efectivas de tributación de los grupos de sujetos pasivos de la sobretasa, pues esa información sólo la podía producir el Estado. No obstante, precisaron que la información disponible mostraba que la tasa global del impuesto de renta a cargo de las entidades financieras, bursátiles y aseguradoras era del 20% y que, con el fin de construir el cargo de igualdad, era posible examinar el marco normativo aplicable para determinar el acceso a beneficios tributarios y remitirse al Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. Por otro lado, la demanda es persuasiva, pues presenta suficientes argumentos para suscitar una duda mínima sobre la conformidad de la expresión acusada a los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución. De ese modo, la demanda permite iniciar el proceso de control de constitucionalidad.

65. En consecuencia y en aplicación del principio *pro actione*, la Corte estima que la demanda cumple los requisitos de aptitud sustantiva y hace necesario un pronunciamiento por su parte.

4. Planteamiento del problema jurídico y metodología de la decisión

66. A partir del cargo admitido en este proceso le corresponde a la Corte Constitucional responder el siguiente problema jurídico: ¿vulnera el parágrafo 2 del artículo 240 del ET, tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, el principio de equidad tributaria horizontal -derivado de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución-, al extender la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios, originalmente prevista para las instituciones financieras, 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?

67. Para responder esta pregunta, la Corte reiterará su jurisprudencia sobre el principio de equidad tributaria, como límite al amplio margen de configuración del legislador para crear, modificar, derogar y fijar los elementos estructurales de los tributos (sección 4); sobre el test de igualdad como herramienta metodológica (sección 5) y acerca de las sobretasas y la equidad tributaria (sección 6). A partir de esas consideraciones generales, analizará el cargo formulado en contra de la disposición acusada (sección 7).

5. El margen de configuración del legislador en la definición de los tributos y la equidad tributaria como límite a esa competencia. Reiteración de jurisprudencia

68. Los juicios de constitucionalidad que adelanta esta Corporación sobre normas tributarias parten del reconocimiento de la competencia constitucional otorgada al legislador para el diseño del sistema tributario como expresión de la facultad impositiva del Estado, la solidaridad, el deber de contribución con las cargas públicas y, en últimas, de una concepción de los tributos como una de las herramientas centrales para el cumplimiento de los fines estatales[61]. En efecto, los artículos 150.12 y 338 superiores le otorgan al Congreso de la República la competencia para que, a través de las leyes, establezca y desarrolle la política tributaria, la cual abarca, entre otros aspectos, la creación de tributos, la definición de sus elementos esenciales e incluso el otorgamiento de beneficios tributarios o la imposición de cargas adicionales.

69. En el ejercicio de la facultad impositiva, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración[62], el cual obedece a: (i) la relación entre el sistema tributario y el desarrollo de los diferentes objetivos estatales; (ii) la dirección general de la economía en cabeza del Estado; (iii) el principio democrático; y (iv) la necesidad de garantizar el funcionamiento del aparato estatal[63]. De estos propósitos se deriva la competencia del legislador en la valoración razones políticas, económicas e incluso de conveniencia sobre el diseño del sistema tributario. Por lo tanto, se ha reconocido que: "el margen de configuración del legislador en materia tributaria es amplio de forma tal que es él quien debe fijar los elementos básicos de cada gravamen, conforme a su propia evaluación y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y la actividad estatal"[64].

70. Sin embargo, la jurisprudencia constitucional también ha señalado que la imposición y el diseño de los tributos no es una competencia omnímoda, pues está sujeta a diferentes límites que se derivan de principios constitucionales. Algunos de estos límites tienen sustento en mandatos constitucionales más generales, tal y como sucede con los principios de proporcionalidad y razonabilidad que delimitan toda la actuación pública, como de límites más específicos derivados de reglas y principios constitucionales que restringen la facultad impositiva del Estado, por

[61] El tributo ha sido catalogado como el principal instrumento con que cuenta el Estado para garantizar un orden político, económico y social justo; y cumplir los deberes sociales y los fines esenciales como la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales. Sentencia C-333 de 2017.
[62] Sentencia C-540 de 2023
[63] Artículos 338 de la Constitución. Sentencias C-657 de 2015, C-489 de 2023, C-540 de 2023, C-205 de 2024
[64] Sentencia C-322 de 2022.

ejemplo los principios de equidad, eficiencia, progresividad[65], legalidad[66], certeza tributaria[67], irretroactividad de la ley tributaria, entre otras reglas más puntuales. Para examinar el cargo formulado en esta oportunidad, la Sala se concentrará en el principio de equidad tributaria, a partir de su consagración constitucional, definición, tipología y la metodología de examen.

71. El **principio de equidad tributaria** está consagrado expresamente en los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política, y constituye la manifestación del mandato de igualdad en el campo impositivo[68]. Este principio, según la jurisprudencia, busca que en el desarrollo de la facultad tributaria no se impongan cargas excesivas o beneficios exagerados, los cuales se valoran en función de la naturaleza y los fines del tributo en cuestión[69]. Así, al tratarse de un principio que contiene excesos y prohíbe tratamientos irrazonables o injustificados es claro que la equidad tributaria admite y, de hecho, exige que las cargas impositivas en la sociedad sean diferenciadas. Por esta razón se ha precisado que la equidad tributaria no equivale a la igualdad matemática absoluta en la definición de las cargas tributarias, a reglas uniformes para todas las situaciones ni a una paridad matemática entre los contribuyentes[70].

72. En línea con ese alcance de la equidad tributaria, la jurisprudencia ha precisado que:

> "no cualquier afectación del principio de equidad es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que lo autoriza para incidir en algunos aspectos de ese principio, de manera proporcionada, con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro postulado constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP)"[71]

73. De manera que, el principio de equidad, como sucede con el mandato de igualdad, reconoce las diferencias entre los sujetos y las situaciones, admite distinciones y, por ende, con fundamento en este principio se juzga la admisibilidad constitucional de una distinción de trato en materia impositiva a partir del examen de los fines perseguidos con la medida y los medios usados por el legislador. Para este propósito, como se verá, se acude al test integrado de igualdad como metodología de examen.

74. Adicionalmente, el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones. Por una parte, la equidad horizontal, la cual propende porque sujetos en las mismas condiciones y con la misma capacidad contributiva tengan la misma obligación tributaria a cargo. Por otra parte, la equidad vertical, que está

---

[65] Fundantes del sistema tributario según el artículo 363 superior.
[66] El principio de legalidad en materia tributaria parte del vínculo entre la función fiscal del legislador y la legitimidad democrática, el cual exige que haya una deliberación democrática suficiente y plural, a partir de la cual se definan con suficiencia y precisión los elementos estructurales de los tributos. Sentencias C-315 de 2022, C-056 de 2019 y C-278 de 2019.
[67] El principio de certeza tributaria exige claridad en la definición de los elementos estructurales de los tributos, a pesar de que se reconoce que todas las normas tienen algún nivel de indefinición, ambigüedad o vaguedad. Sentencias C-278 de 2019 y C-060 de 2018.
[68] Sentencia C-129 de 2018.
[69] Sentencias C-304 de 2019 y C-389 de 2023.
[70] Sentencia C-540 de 2023, la cual reiteró esas condiciones derivadas de sentencias C-155, C-364, C-549 y C-556 de 1993, C-335 de 1994, C-419 y C-253 de 1995, C-080 de 1996, C-252 de 1997, C-136, C-505 y C-741 de 1999, C-369, C-569 y 1320 de 2000, C-711 y C-1107 de 2001, C-007, C-261, C-538, C-873 y C-876 de 2002, C-231, C-572 y C-1035 de 2003, C-1261 de 2005, C-287 y C-664 de 2006, C-243 y C-822 de 2011, C-198, C-1021 y C-1023 de 2012, C-249, C-264, C-528, C-766 y C-837 de 2013, C-100, C-169, C-587, C-665 y C-932 de 2014, C-218, C-29, C-235, C-492, C-551, C-555, C-600, C-622, C-657, C-668 y C-743 de 2015, C-052, C-178, C-209, C-388 y C-393 de 2016, C-333 de 2017, C-010, C-060, C-117, C-120, C-129 y C-146 de 2018, y C-056, C-087, C-266, C-270, C-278, C-304, C-521, C-593 y C-606 de 2019.
[71] Sentencia C-129 de 2018.

relacionada con el principio de progresividad del sistema y exige una distribución de la carga tributaria según la cual: "quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen."[72]

75. En relación la capacidad contributiva, que es el elemento esencial para el examen de la equidad horizontal, la Corte reitera que dicha capacidad hace referencia a la aptitud económica real del contribuyente para soportar cargas fiscales, la cual no se trata de un factor o elemento aislado. Esta capacidad se manifiesta en expresiones directas de riqueza, tales como la renta, el ingreso o el patrimonio, y se determina mediante diferentes indicadores[73]. En efecto, en varias decisiones la Corte ha entendido este elemento como un criterio abierto que se construye a partir de elementos concurrentes -nivel de ingresos, renta gravable, patrimonio, rentabilidad, acceso a beneficios tributarios y contexto sectorial- y cuya concreción depende del diseño específico del tributo y su finalidad. De manera que, por regla general, la capacidad contributiva no queda agotada por un único indicador.

76. En síntesis, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en la definición de las medidas tributarias, el cual, sin embargo, se encuentra limitado por diferentes principios constitucionales, entre los que se encuentra el principio de equidad tributaria. Este principio, como manifestación del mandato de igualdad en el campo de los tributos, es un criterio de ponderación de las cargas y beneficios en materia impositiva[74], el cual admite el otorgamiento de tratamientos tributarios diferentes siempre que los mismos atiendan a fines legítimos y no conlleven distinciones de trato irrazonables o desproporcionadas, que han sido categorizado por la jurisprudencia como beneficios exagerados o cargas excesivas.

6. El test integrado de igualdad como herramienta metodológica para examinar la violación del principio de equidad tributaria. Reiteración de jurisprudencia

77. Para valorar si una medida tributaria transgrede el principio de equidad horizontal, la jurisprudencia ha acudido a la metodología del test integrado de igualdad[75]. Ello no supone una equiparación entre el mandato de igualdad y la equidad tributaria, pues este último principio tiene autonomía conceptual y en varias oportunidades este Tribunal se ha encargado de precisar las particularidades de los principios en mención[76]. Sin embargo, en atención al carácter relacional de la equidad horizontal, el test integrado de igualdad le permite al juez constitucional examinar diferencias de trato en materia impositiva.

78. De acuerdo con el desarrollo de la jurisprudencia[77] la Sala reitera que el test integrado de igualdad tiene dos grandes etapas. En la primera, la Corte debe (i) identificar los sujetos de comparación[78]; (ii) definir el criterio de comparación[79];

---

[72] Sentencia C-389 de 2023 y C-606 de 2019.
[73] Sobre el concepto de capacidad contributiva pueden verse, entre otras, las sentencias C-405 de 2023, C-521 de 2019, C-169 de 2014, C-243 de 2011.
[74] Sentencia C-056 de 2019,
[75] Por ejemplo, en las sentencias C-205 de 2024, C-109 de 2020, C-521 de 2019, C-129 de 2018, C-057 de 2021 y C-540 de 2023, entre otras.
[76] Sentencias C-1107 de 2001, C-129 de 2018 y C-059 de 2021.
[77] Sentencia C-345 de 2019.
[78] Responder a la pregunta ¿igualdad entre quiénes?.
[79] Responde a la pregunta ¿igualdad con base en qué criterio? En las sentencias C-179 de 2016 y C-109 de 2020 la Corte precisó que el juez constitucional debe evitar *(i)* fijar un criterio de comparación que por su carácter genérico conduce siempre a concluir que los sujetos son comparables lo cual supondría una "profunda limitación

y (iii) determinar el trato otorgado a los sujetos comparables, esto es si se cuestiona un trato similar a sujetos diferentes o un trato diferente a sujetos similares.

79. Luego, en la segunda etapa, se examina el trato identificado y su admisibilidad desde la perspectiva constitucional. Este examen varía según la intensidad del juicio y recae sobre el fin buscado con la medida, el medio al que acude el legislador, y la relación entre el medio y el fin. Igualmente, según la intensidad del test involucra un examen de proporcionalidad en sentido estricto, esto es, una ponderación entre los principios en tensión. Por lo tanto, es necesario:

(i) Definir la intensidad del juicio de igualdad: leve, intermedia o estricta. Esta intensidad depende de la materia, el tipo de sujetos afectados y los principios y derechos involucrados.

(ii) Identificar el fin de la medida y examinarlo de acuerdo con la exigencia definida por la jurisprudencia. En el test de intensidad débil, se debe estudiar que el fin no esté constitucionalmente prohibido; en el test de intensidad intermedia, que el fin sea constitucionalmente importante; y en el test estricto, que el fin sea imperioso.

(iii) Examinar el medio de acuerdo con la exigencia definida en la jurisprudencia. En el test de intensidad débil, se debe verificar que el medio sea potencialmente adecuado o idóneo para alcanzar el fin; en el test de intensidad intermedia, que el medio sea efectivamente conducente para alcanzar el fin; y en el test estricto, que el medio efectivamente sea conducente y necesario, esto es, que no puede ser reemplazado por otros menos lesivos para los derechos de los sujetos pasivos de la norma.

(iv) Analizar la proporcionalidad, lo cual conlleva a realizar una ponderación con otros principios en tensión. Este paso se adelanta únicamente en los test de intensidad media, en el que se verifica que la medida no sea evidentemente desproporcionada; y de intensidad estricta, en el que se evalúa que la medida sea proporcional en sentido estricto.

80. Finalmente, hay que precisar que en el juzgamiento de las medidas tributarias procede, por regla general, el test de igualdad de intensidad leve, debido al amplio margen de configuración del legislador en la definición del sistema tributario y el ejercicio de la facultad impositiva[80]. Adicionalmente, como subregla específica en esta materia, la Corte ha aumentado la intensidad del test cuando en la valoración de la medida hay un indicio de arbitrariedad o una afectación de la libre competencia[81].

7. Las sobretasas, las sobretarifas y la equidad tributaria. Reiteración de jurisprudencia

---

del margen de configuración del legislador"; y *(ii)* emplear "rasgos que por su grado de especificidad conducen siempre a diferenciar," lo cual podría "afectar la vigencia del mandato de igualdad como expresión básica de justicia".

[80] Así lo han reconocido, entre otras, las sentencias C-205 de 2024, C-489 de 2023, C-203 de 2021, C-161 de 2021 y C -345 de 2019.

[81] Esta circunstancia que incrementa el rigor del examen se ha reconocido en las sentencias C-161 de 2021, C-345 de 2019, C-129 de 2018 y C-161 de 2021

81. Unas de las modalidades de gravámenes a través de las cuales se concreta el deber constitucional de contribuir al financiamiento del Estado son las sobretasas y las sobretarifas[82]. De acuerdo con lo señalado en la Sentencia C-420 de 2024, debido a que el ordenamiento jurídico no define dichos conceptos, el legislador los ha usado de manera flexible, para designar:

(i) Impuestos, tributos o gravámenes independientes y determinados con destinación específica, conforme a lo señalado en el artículo 359 de la Constitución[83], como la sobretasa a la gasolina destinada a la financiación del transporte masivo de pasajeros, contenida en el artículo 6 de la Ley 86 de 1989; la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM prevista en el artículo 117 de la Ley 488 de 1998 para mantener la red vial; o la sobretasa con destino al medio ambiente establecida en el artículo 44 de la Ley 99 de 1993.

(ii) Recargos adicionales sobre un impuesto principal con o sin destinación específica, conforme a lo señalado en el artículo 359 de la Constitución, tal como la sobretasa al impuesto al patrimonio consagrada en el Decreto Legislativo 4825 de 2010 o la sobretasa al impuesto a la renta para personas financieras dispuesta en el parágrafo 7 de la Ley 2010 de 2019 para financiar la red vial terciaria[84].

82. Las sobretasas, entendidas como una tarifa adicional a un tributo principal ya existente, tienen una larga tradición en Colombia. Luego de la Segunda Guerra Mundial, la Ley 45 de 1942 impuso una sobretasa del 50% al impuesto de renta durante dos años, con el fin de enfrentar la disminución de los impuestos al comercio exterior. Posteriormente, durante el periodo de Gustavo Rojas Pinilla, se decretó una nueva sobretasa del 20% frente a dicho impuesto para hacerle frente a la crisis fiscal producida por la disminución de los precios del café y el fin de la bonanza cafetera de 1955-1956. Asimismo, también con el fin de enfrentar el déficit fiscal ocasionado por la crisis de los precios cafeteros, se profirió la Ley 21 de 1963 mediante la cual se impuso una sobretasa temporal sobre el impuesto de renta, bajo un esquema descendente que alcanzó el 20,1% en 1963 hasta llegar al 5% en 1965[85].

---

[82] Al respecto, el artículo 95-9 de la Constitución consagra la obligación de "contribuir al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".

[83] Esa disposición prohíbe las rentas nacionales con destinación específica, salvo "1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distintos y municipios. 2. Las destinadas para la inversión social. 3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías". A partir de lo señalado en ese artículo, la jurisprudencia constitucional ha señalado que la prohibición de destinación no es aplicable a las tasas, las contribuciones parafiscales, los impuestos territoriales, las rentas nacionales cedidas a las entidades territoriales y los impuestos del orden nacional dirigidos a financiar la inversión social (Sentencias C-1175 de 2001, C-352 de 1998 y C-057 de 2021).

[84] En la Sentencia C-057 de 2021, la Corte explicó que esta última disposición respetaba el artículo 359-2 de la Constitución, pues, aunque establecía el cobro de puntos adicionales en un impuesto del orden nacional para financiar carreteras y vías terciarias, no resultaba manifiestamente irrazonable que el legislador hubiese entendido que dicha destinación específica estaba comprendida dentro del concepto de "inversión social".
en la Sentencia C-057 de 2021, la Corte encontró que la sobretasa prevista en el parágrafo 7 de la Ley 2010 de 2019 no desconocía esa prohibición, a pesar de que los recursos recaudados por esa vía estaban destinados a la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria. Lo anterior, por cuanto el impuesto sobre la renta

[85] Figueroa, A. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. En: *Fundamentos de la tributación*. Bogotá D.C.: Ediciones Uniandes, pp. 1-42; González, F. & Calderón, V. (2002). Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I). *Boletines de divulgación económica de la Dirección de Estudios Económicos del Departamento Nacional de Planeación*; Junguito, R., & Rincón, H. (2004). La política fiscal en el siglo XX en Colombia: una visión global. *Coyuntura Económica: Investigación Económica y Social*, 34(2), pp. 53-75.

83. Asimismo, en vigencia de la Constitución de 1991, se han creado distintas sobretasas en relación con el impuesto ordinario al patrimonio y con el impuesto sobre la renta. Respecto del impuesto de la renta, la sobretasa ha recaído en las instituciones financieras, las personas dedicadas a la generación de energía hidroeléctrica a través de recursos hídricos, los contribuyentes que extraen hulla y carbón y las personas que se dedican a la extracción de petróleo crudo. Como se puede apreciar en la siguiente tabla, varios de esos gravámenes han sido sometidos a control de constitucionalidad. La Corte al analizar los cargos a la luz del principio de equidad tributaria ha declarado algunos exequibles, y otros exequibles de manera condicionada.

Tabla 5. Las sobretasas en la jurisprudencia constitucional[86]

Sentencia	Contenido
C-057/21	La Corte encontró ajustado al principio de equidad tributaria el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, que incorporó en el artículo 240 del Estatuto Tributario una sobretasa al impuesto sobre la renta aplicable a las entidades financieras con renta líquida gravable igual o superior a 120.000 UVT. Como justificación, explicó lo siguiente: (i) El legislador no fijó la sobretasa a partir de la actividad económica de las instituciones financieras y sí tuvo en cuenta la capacidad contributiva de dichas entidades. Así, la norma limitó el gravamen a aquellas entidades financieras obligadas a declarar renta y que tuvieran una renta líquida gravable igual o superior a 120.000 UVT. Además, la creación del gravamen no obedeció al crecimiento económico ni al número bajo de empleos formales creados por el sector financiero. (ii) Desde la perspectiva de la capacidad contributiva, las entidades financieras y las demás empresas no son sujetos comparables, pues las primeras gozan de más beneficios tributarios que las segundas. Tercero, la norma persigue finalidades que no están prohibidas por la Constitución: incrementar el recaudo fiscal y financiar proyectos de infraestructura vial. Además, es una medida que sí conduce a esos fines porque genera mayores ingresos al erario, en un contexto en el que no hay suficientes recursos para atender la red vial.
C-389/23	Esta Corporación declaró la exequibilidad condicionada del parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, en el entendido de que la sobretasa allí prevista grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos siempre que, en el año gravable correspondiente, dicha actividad tenga una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT. Para justificar esa decisión, la sentencia aplicó un juicio de igualdad y concluyó lo siguiente: (i) La medida busca gravar rentas extraordinariamente altas en un contexto de bonanza derivado de condiciones hidrológicas particulares y modificaciones en los precios de la energía, con el fin de incrementar el recaudo y atender el gasto público social. Dicha finalidad no está prohibida por la Constitución. (ii) El mecanismo elegido por el legislador no es potencialmente adecuado para alcanzar dicho fin. Así, por un lado, la sobretasa podía gravar ingresos provenientes de actividades distintas a la generación de energía, lo cual excedía la finalidad perseguida con la norma. Por otro lado, la medida

[86] Esta tabla no incluye la Sentencia C-243 de 2011, pues en esa ocasión, la Corte declaró exequible una sobretasa el 25% al impuesto al patrimonio expedida en desarrollo de estado de emergencia económica, social y ecológica, contexto en el cual la potestad impositiva exige una carga argumentativa cualificada, como lo explicó la Sentencia C-293 de 2020. La tabla tampoco incluye la Sentencia C-050 de 2026, pues en ella, frente al cargo por la presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria dirigido en contra de la sobretasa a la generación de energía hidroeléctrica, la Corte se estuvo a lo resuelto en la Sentencia C-389 de 2023.

	podía desconocer la capacidad contributiva, pues una empresa dedicada principalmente a la generación de energía hidroeléctrica podía terminar pagando puntos adicionales al impuesto sobre la renta sobre ingresos derivados de negocios distintos, respecto de los cuales "no se argumentó (…) que tuvieran una relación con la capacidad contributiva elevada"[87]. Esa situación, para la Corte, justificó una sentencia de exequibilidad condicionada.
C-036/24 C-420/24	Por medio de estas sentencias, la Corte declaró exequible el parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario que creó unas sobretasas temporales para las compañías que extraen petróleo crudo y carbón, o que extraen hulla y carbón lignito y tienen con renta líquida gravable de más de 50.000 UVT. Las dos sobretasas son progresivas y están atadas al comportamiento de los precios internacionales de los mencionados recursos naturales. A juicio de la Sala Plena, ambos gravámenes respetan el principio de equidad tributaria porque: (i) Atienden el criterio de capacidad contributiva. Por un lado, prevén un umbral fundado en la renta líquida gravable y no en los ingresos brutos, de forma que los puntos adicionales solo deben ser liquidados por quienes tienen utilidades disponibles. Además, los puntos adicionales son progresivos. Por otro lado, durante el trámite legislativo, se explicó que los gravámenes buscaban recaudar una parte de las ganancias extraordinarias percibidas por el sector minero-energético en 2022, en un contexto en el que subieron los precios internacionales de esos recursos naturales. (ii) Las empresas dedicadas a la actividad extractiva de hulla y carbón o de petróleo y carbón lignito no son comparables a los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, pues tienen más beneficios tributarios.

84. De esas sentencias se extraen las siguientes conclusiones. Primero, el análisis por la presunta vulneración de la equidad tributaria es relacional, de forma que presupone establecer una comparación entre personas, grupos o supuestos, con base en un criterio que resulte razonable a la luz de la finalidad perseguida por la norma y de las situaciones fácticas y jurídicas de los sujetos comparados[88]. En particular, de la jurisprudencia constitucional analizada se extrae que en los casos en los que la sobretasa ha perseguido fines exclusivamente fiscales, tales como incrementar el recaudo para financiar los fines del Estado, la Corte ha identificado como criterio de comparación la posibilidad económica de tributar de los sujetos cobijados por la norma[89]. Asimismo, frente a medidas con fines extrafiscales, como desincentivar una actividad económica que produce externalidades negativas[90], este Tribunal ha construido los criterios de comparación a partir de esa finalidad, teniendo en cuenta aspectos tales como el mercado en el que compiten, la actividad económica desempeñada o su impacto social, económico y/o ambiental[91]. Por lo tanto, la capacidad contributiva constituye uno de los posibles parámetros de comparación, sin que ello implique

[87] Sentencia C-389 de 2023.
[88] Sentencias C-057 de 2021 y C-420 de 2024.
[89] Ver, por ejemplo, la Sentencia C-057 de 2021.
[90] La jurisprudencia constitucional ha reiterado que el Congreso de la República puede crear tributos pigouvianos, es decir, impuestos con finalidades extrafiscales, tales como desincentivar una actividad económica que produce externalidades negativas en términos sociales, económicos y/o ambientales (C-099 de 2025 y C-435 de 2023, entre muchas otras).
[91] Al respecto, se puede analizar la Sentencia C-036 de 2024, en la cual se señaló que los grupos comparados por el accionante no eran comparables a la luz de la intensión del legislador de crear una sobretasa para desincentivar una actividad de minería. También se puede consultar la Sentencia C-099 de 2025 -que declaró conforme al principio de equidad tributaria horizontal el artículo 51 de la Ley 2277 de 2022, mediante el cual se creó un impuesto sobre los productos plásticos de un solo uso para envasar, embalar o empacar bienes. En ella, la Corte comparó a los contribuyentes productores exportadores, por un lado, y a los no exportadores, por otro lado, a partir del criterio de comparación de las consecuencias ambientales nocivas derivadas de la producción de dichos productos.

que sea el único criterio relevante en función de la finalidad de la medida y las características de los sujetos a comparar.

85. Segundo, la Corte ha reconocido el amplio margen de configuración del Congreso de la República para establecer tarifas diferenciales y, en concreto, la definición de puntos adicionales para el pago de un impuesto siempre que no introduzcan diferencias arbitrarias. Las sentencias examinadas muestran que el legislador puede crear sobretasas con finalidades amplias y variadas tales como aumentar el recaudo fiscal, financiar la infraestructura vial, atender las necesidades del gasto público social, capturar rentas extraordinarias derivadas de periodos de bonanza económica o incluso desincentivar una actividad económica determinada. La jurisprudencia constitucional tampoco ha exigido que el Congreso de la República cumpla una carga argumentativa cualificada para justificar este tipo de medidas. Así, lo que ha resultado determinante en las sentencias analizadas, en las que se ha aplicado un juicio de igualdad de intensidad leve, es que la sobretasa persiga un fin que no esté prohibido constitucionalmente y que sea un mecanismo idóneo para alcanzarlo.

86. Tercero, la jurisprudencia constitucional muestra que el legislador puede establecer sobretasas a partir de criterios objetivos fundados en la realidad económica de los contribuyentes, tales como el patrimonio o la renta. Al respecto, la Corte ha encontrado que es razonable establecer la capacidad contributiva a partir de criterios tales como: (i) las fluctuaciones de precios de productos -por ejemplo, del petróleo crudo o del carbón de piedra[92]- que permiten generar ganancias; (ii) la superación de un umbral de renta líquida gravable, sin que baste la sola consideración de los ingresos brutos[93]; o (iii) la valoración de las condiciones específicas de una actividad económica que permite asumir un mayor esfuerzo fiscal[94]. Por el contrario, ha descartado la posibilidad de que la capacidad contributiva se defina exclusivamente a partir de los ingresos o la renta bruta, de la actividad económica del contribuyente o del crecimiento económico del sector al que éste pertenece[95].

87. En resumen, las sobretasas son modalidades de gravámenes a través de las cuales el legislador, en ejercicio de su amplio margen de configuración normativa, concreta el deber constitucional de "contribuir al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"[96]. Al estudiar la conformidad de distintos tipos de sobretasas con el principio de equidad tributaria, la Corte ha precisado que este tipo de análisis presupone la comparación de personas, grupos o supuestos a partir de un determinado criterio de comparación que puede ser la capacidad contributiva, aunque no solamente. Asimismo, ha reconocido que el legislador puede establecer este tipo de gravámenes, siempre que no introduzca diferencias arbitrarias, sin que deba cumplir una carga reforzada de justificación.

88. A partir de las consideraciones expuestas, la Corte analizará el cargo admitido en contra del parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

8. Análisis del cargo formulado en contra de la disposición acusada

[92] Sentencias C-036 de 2024 y C-420 de 2024.
[93] Sentencias C-057 de 2021, que reiteró el fallo C-293 de 2020; C-389 de 2023 y C-036 de 2024.
[94] Sentencias C-389 de 2023 y C-050 de 2026.
[95] Sentencia C-057 de 2021.
[96] Artículo 95-9 de la Constitución.

89. Según los accionantes, la expresión acusada, contenida en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario e introducida por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulnera el principio de equidad tributaria horizontal, que se desprende de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución. En su criterio, con el fin de equiparar las cargas de tributación de un sector que cuenta con más beneficios tributarios que el resto, el legislador extendió la sobretasa analizada -originalmente aplicable únicamente a las entidades financieras- a las entidades aseguradoras y reaseguradoras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades comisionistas agropecuarias, las bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros *commodities* y los proveedores de infraestructura del mercado de valores. Sin embargo, a juicio de los demandantes, esa medida se adoptó sin tener en cuenta la tasa efectiva de tributación del nuevo grupo que fue incorporado por la norma acusada. Por esa razón, consideran que el legislador gravó a dos grupos de sujetos que no son comparables desde el criterio constitucionalmente relevante de la capacidad contributiva. Además, de acuerdo con la demanda, la extensión de la sobretasa no es un medio idóneo para alcanzar la finalidad perseguida por la norma acusada, pues recae sobre entidades que no tienen las menores tasas efectivas de tributación que el legislador pretendía corregir.

90. Para analizar dicho cargo, a continuación, la Corte establecerá el alcance de la disposición demandada y del artículo del que hace parte. Luego, explicará las razones por las cuales estima que el parágrafo 2 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario respeta el principio de equidad horizontal.

8.1. El alcance de la expresión acusada y de la disposición en la que se inserta

91. La expresión demandada se inserta en el artículo 240 del Estatuto Tributario que regula el impuesto sobre la renta. Según la jurisprudencia constitucional, dicho tributo busca obtener recursos para sufragar el gasto público y, en esa medida, concreta el deber consagrado en el artículo 95 de la Constitución, según el cual es obligatorio "contribuir al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"[97]. Para la Corte, el impuesto sobre la renta tiene una serie de características esenciales, a saber, (i) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias; (ii) es un tributo obligatorio y directo del orden nacional que grava los ingresos que pueden traducirse en un incremento neto al patrimonio[98]; (iii) su sujeto activo es la Nación, a cuyo patrimonio ingresa el tributo; y (iv) sus sujetos pasivos son las personas naturales, las personas jurídicas y asimiladas y las sucesiones ilíquidas[99].

92. En particular, el artículo 240 fija la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, la cual corresponde al 35%. Por su parte, el parágrafo 2 de dicho artículo estipula una sobretasa para un conjunto de instituciones particulares obligadas a presentar la declaración anual de dicho impuesto.

93. La evolución de esa sobretasa resulta importante para comprender el contenido y la finalidad de la norma acusada, así como para desarrollar el juicio de constitucionalidad. Al respecto, se destaca que:

---

[97] Sentencias C-265 de 2019 y C-393 de 2016, entre muchas otras.
[98] Sentencia C-219 de 2024, reiterada en la C-488 de 2024.
[99] Sobre las características esenciales de este tributo, se pueden consultar las sentencias C-393 de 2016, C-129 de 2018, C-365 de 2019 y C-057 de 2021, entre muchas otras.

(i) Con fundamento en el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019[100], las **instituciones financieras** estaban obligadas a liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta en los años 2020 (4 puntos), 2021 (3 puntos) y 2022 (3 puntos)[101].

(ii) Luego, el artículo 7 de la Ley 2155 de 2021 estableció la sobretasa de 3 puntos para las **instituciones financieras** durante los años 2022, 2023, 2024 y 2025.

(iii) Finalmente, el artículo 10 (parcial) de la Ley 2277 de 2022 -que es la norma que se examina en esta ocasión- adoptó las siguientes medidas en relación con los sujetos pasivos de la sobretasa. Primero, preservó la sobretasa en cabeza de **las instituciones financieras**, aumentó la tarifa a 5 puntos y la extendió hasta el 2027. Segundo, amplió los sujetos obligados a pagar dicha sobretasa, pues además de las instituciones financieras **también incluyó 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**.

94. En consecuencia, en la Ley 2277 de 2022 se previeron dos medidas en relación con los sujetos pasivos de la sobretasa, las cuales persiguen finalidades diferentes. En efecto, de la revisión del trámite legislativo es posible establecer que el legislador persiguió una finalidad con la medida que consistió en preservar la sobretasa para las instituciones financieras y persiguió otra finalidad distinta con la medida acusada, esto es, con la decisión de extender la sobretasa al nuevo grupo de contribuyentes, tal y como se pasa a explicar.

95. Como contexto inicial, para la identificación de la finalidad perseguida por el legislador, debe tenerse en cuenta que la expresión demandada fue introducida por la Ley 2277 de 2022. Esa reforma tributaria buscó avanzar en la consolidación de un sistema tributario equitativo, justo, simple, eficiente y progresivo a través de la disminución de exenciones inequitativas y del aumento del recaudo tributario para financiar el sistema estatal de protección social[102]. En consecuencia, el conjunto de finalidades perseguidas por la reforma tributaria constituye un primer referente relevante sobre los objetivos perseguidos por el legislador con las medidas incluidas en dicha reforma. Ahora bien, en cuanto a la justificación específica de cada una de las medidas incluidas en el artículo 10 (parcial) se encuentra que:

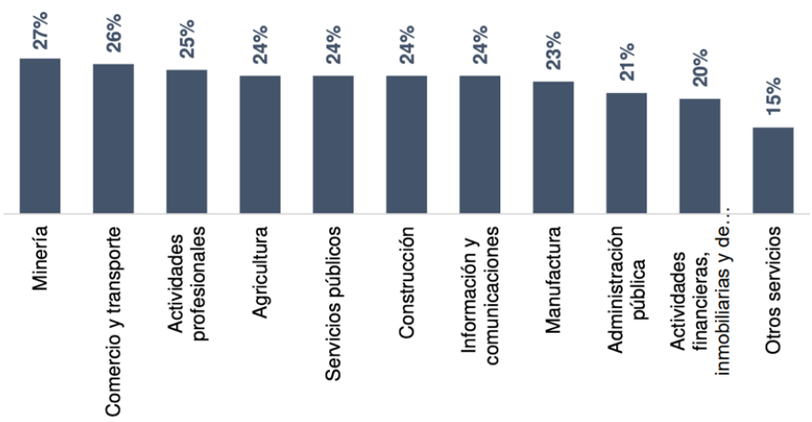
96. Sobre **la primera medida,** que consistió en preservar la sobretasa en cabeza de las instituciones financieras, aumentar la tarifa a 5 puntos y extender esta carga tributaria hasta el 2027, en la exposición de motivos se explicó que la carga tributaria a cargo de las personas jurídicas en Colombia está por encima del promedio de los países de la región y de la OCDE. Por esa razón y con base en lo

[100] Disposición que adicionó el parágrafo 7 al artículo 240 del Estatuto Tributario.
[101] Esta sobretasa se examinó en la sentencia C-057 de 2021 en la que se planteó un cargo de equidad tributaria por la diferenciación en la tarifa entre las instituciones financieras y otras sociedades, La Corte estableció que las instituciones financieras no son comparables con otras sociedades porque tienen una carga tributaria menor, en comparación. Esto, en criterio de la Sala, explicaba la imposición de unos puntos adicionales en renta.
[102] Gaceta del Congreso No. 917 del 12 de agosto de 2022. Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2022). Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social. Exposición de motivos.

señalado por la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios en el 2021, el Gobierno argumentó que lo conveniente no era subirles la carga tributaria a las compañías de forma general, sino corregir los desequilibrios producidos por la concentración de beneficios tributarios injustificados en ciertas actividades productivas, como las de carácter financiero. Así, en virtud de esa concentración, en la exposición de motivos se indicó que "algunos sectores terminan por asumir una tasa efectiva de tributación mayor, mientras que otros se favorecen del uso de los beneficios, generando así efectos perjudiciales sobre la equidad horizontal entre empresa de diversos sectores"[103].

97. Asimismo, la exposición de motivos del proyecto de ley señaló que desde la Ley 2155 de 2021 existía una sobretasa transitoria para algunas entidades financieras determinadas que buscaba "equilibrar la balanza entre las compañías con mayores y menores tarifas efectivas de tributación, pues el sector financiero figura con la segunda tasa efectiva más baja de la muestra (ver Gráfico 10)"[104]. En ese contexto, el articulado del proyecto de ley propuso mantener dicho gravamen sin modificaciones con el fin de avanzar hacia una distribución más equitativa de las cargas tributarias.

Gráfico 10. Tasas efectivas de tributación del impuesto de renta por sector económico, pronóstico 2022



Fuente: gráfico elaborado por la DGPM-MHCP con información del Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios – OCDE, DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2021 (https://www.dian.gov.co/dian/Paginas/OCDE-CEBT.aspx).

98. Frente al proyecto de ley, antes de la presentación del informe de ponencia para primer debate, se radicaron varias proposiciones para modificar la sobretasa, contenida en el parágrafo 2 del artículo 240 del ET, sin alterar los sujetos pasivos. Así, las propuestas versaron sobre los puntos adicionales a liquidar y la progresividad de la tarifa; la temporalidad del gravamen; y su destinación específica para financiar vías -especialmente en los municipios PDET-, aumentar la productividad agropecuaria y/o comprar alimentos para la población[105].

[103] Ibid, p. 8.
[104] Ibid, p. 8.
[105] Gaceta del Congreso No. 1199 del 4 de octubre de 2022, Ponencia para primer debate proyecto de ley número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado), p. 21, 26, 27, 29, 31, 42, 44 a 46, 48, 51 y 58.
Proposiciones de Katherine Miranda, Modesto Enrique Aguilera Vides, Elkin Rodolfo Ospina, Carolina Espitia y otros, Wilmer Castellanos y Juan Carlos Garcés (Proposiciones del 5 al 9 de septiembre de 2022, p. 155, 160, 172, 220, 239 y 362, respectivamente); proposiciones de Juan Loreto Gómez, Oscar Dario Pérez Pineda y otros (Proposiciones del 16 de septiembre de 2022, p. 1, 26); proposición de Wadith Manzur y otros (Proposiciones del 19 al 21 de septiembre de 2022, p. 39); proposición de María del Mar Pizarro y otros (Proposiciones del 28 de septiembre de 2022, p. 34); proposición de Ciro Alejandro Ramírez Cortés (Proposiciones del 29 y 30 septiembre de 2022, p. 9-10).

99. De manera que, una primera conclusión es que la preservación la sobretasa en cabeza de las instituciones financieras pretendió corregir inequidades en las cargas tributarias. Ello, bajo la premisa de que dichas instituciones reciben beneficios que inciden en una menor carga tributaria frente a otros sectores de la economía. Este objetivo, contrario a lo señalado en la demanda, no se planteó en relación con las entidades del sector bursátil, asegurador y proveedor de infraestructura del mercado de capitales que integra el grupo dos de comparación.

100. Ahora bien, en cuanto a la **segunda medida** es necesario destacar que la imposición de la sobretasa a las entidades enlistadas en la expresión acusada fue introducida en la ponencia positiva para primer debate. En ese documento se propuso un texto muy similar al que finalmente adoptó el Congreso de la República en lo relacionado con la base gravable, la tarifa, la forma de pago y los sujetos pasivos cobijados por el gravamen. En particular, el informe positivo de ponencia explicó que el artículo persiguió dos finalidades. Por un lado, buscó aumentar la carga tributaria aplicable a las entidades financieras que ya estaban gravadas con la sobretasa, mediante el aumento de los puntos adicionales a liquidar. Al respecto, los ponentes manifestaron lo siguiente:

> "[c]on el propósito de 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, se plantea un incremento de la sobretasa establecida en el proyecto de ley radicado en 2 puntos porcentuales adicionales, de manera que pasa de 3 a 5 puntos porcentuales" [106].

101. Además, el artículo analizado introdujo **la segunda medida**, la cual consistió en imponer **la sobretasa a otras personas jurídicas con el fin de que dichos contribuyentes asumieran una carga tributaria acorde con su capacidad económica**. Frente a esta última finalidad, el informe de ponencia precisó que:

> "se estableció 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"[107].

102. Finalmente, la plenaria de la Cámara de Representantes agregó lo concerniente a la destinación específica de una parte de la sobretasa por solicitud del Partido Conservador[108] y ese texto fue aprobado por la plenaria del Senado. Durante esos debates, en el Congreso se discutió sobre: (i) la conveniencia de extender la sobretasa analizada, en un contexto en el que las personas jurídicas tienen una carga tributaria más grande que en el promedio de países de la OCDE[109]; (ii) la necesidad de destinar una parte del recaudo a las vías terciarias para desarrollar el campo colombiano, mejorar la calidad de vida de los

[106] Gaceta del Congreso No. 1199 del 4 de octubre de 2022, Ponencia para primer debate proyecto de ley número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado), p. 67.
[107] Ibid, p. 67
[108] Gaceta del Congreso No. 1385 del 8 de noviembre de 2022, Texto definitivo plenaria Cámara al proyecto de ley número 118 de 2022 Cámara – 131 de 2022 Senado, p. 1 y ss.
[109] Gaceta del Congreso No. 137 del 9 de marzo de 2023, p. 34; Gaceta del Congreso No. 1367 del 1 de noviembre de 2022, p. 9 y 15.

pobladores de las áreas rurales[110] y jalonar la economía[111]; (iii) la importancia de adoptar la sobretasa con el fin de aumentar el recaudo para cumplir la regla fiscal, hacer inversión social[112] y asegurar que uno de los sectores con mayor capacidad económica aporte en mayor medida[113]; y (iv) la pertinencia de imponer la sobretasa a todas las empresas con un margen de utilidades de más de 120.000 UVT, sin limitar la obligación de liquidar puntos adicionales a entidades del sector financiero[114].

103. Del recuento del trámite legislativo surgen con claridad las diferencias entre los objetivos que persiguió el legislador con las dos medidas incluidas en la Ley 2277 de 2022 asociadas a la sobretasa del impuesto a la renta para el sector financiero, bursátil, asegurador y prestador de infraestructura del mercado de capitales. De un lado, la decisión de preservar la sobretasa para las instituciones financieras y aumentar en dos puntos la carga fiscal buscó equilibrar las tasas de tributación para dichos sujetos que registran menores cargas impositivas. De otro lado, la extensión de la sobretasa a las entidades del sector asegurador, bursátil y proveedor de infraestructura del mercado de capitales buscó aumentar el recaudo mediante la imposición de una mayor carga impositiva a personas jurídicas que, como las entidades financieras, cuentan con una capacidad económica particularmente alta, de forma que pueden asumir una carga fiscal más alta que el resto de los contribuyentes.

104. A partir de los elementos descritos se concluye que, de acuerdo con la regulación vigente, cuando la renta gravable sea superior a 120.000 UVT en el año correspondiente, los sujetos pasivos de la sobretasa están obligados a liquidar 5 puntos adicionales al impuesto sobre la renta y complementarios, sin que la tarifa total supere el 40%. Esta sobretasa se aplica únicamente durante los años gravables comprendidos entre el 2023 y el 2027. Además, según el parágrafo citado, la sobretasa está sujeta a un anticipo del 100% pagadero en dos cuotas anuales y 3 puntos del recaudo generado por ella están destinados a la financiación de la Red Vial Terciaria, con prioridad en los proyectos viales de municipios sujetos a Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (en adelante PDET)[115].

105. Asimismo, los sujetos pasivos corresponden, de un lado, a las instituciones financieras, quienes son sujetos de la sobretasa debido a los beneficios tributarios que reciben. La finalidad que persiguió el legislador con la imposición de ese gravamen a este primer grupo de sujetos consistió en equilibrar las cargas de tributación. De otro lado, los nuevos sujetos de la sobretasa, que corresponden al sector bursátil, asegurador y proveedor de infraestructura del mercado de valores, se incluyeron como sujetos pasivos del gravamen en atención a su capacidad económica particularmente alta que les permite asumir una carga fiscal superior. La finalidad perseguida con el legislador consistió en aumentar del recaudo.

106. En resumen, los elementos esenciales para la aplicación de la sobretasa analizada son los siguientes:

---

[110] Gaceta del Congreso No. 137 del 9 de marzo de 2023, p. 34, 46, 47; Gaceta del Congreso No. 1367 del 1 de noviembre de 2022, p. 4 y 2.
[111] Gaceta del Congreso No. 121 del 7 de marzo de 2023, p. 39; Gaceta del Congreso No. 1616 del 9 de diciembre de 2022, p. 29.
[112] Gaceta del Congreso No. 121 del 7 de marzo de 2023, p. 36 y 37, 39
[113] Gaceta del Congreso No. 121 del 7 de marzo de 2023, p. 39.
[114] Gaceta del Congreso No. 1616 del 9 de diciembre de 2022, p. 65.
[115] Creados en el marco del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera.

Tabla 6. Elementos esenciales de la sobretasa del parágrafo 2 del artículo 240 del ET

Elemento	Descripción
Sujetos pasivos	• Instituciones financieras • Entidades aseguradoras y reaseguradoras • Sociedades comisionistas de bolsa de valores • Sociedades comisionistas agropecuarias • Bolsas de bienes y productos agropecuarios, agroindustriales o de otros *commodities* • Proveedores de infraestructura del mercado de valores Siempre que tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT en el año gravable correspondiente.
Base gravable	La sobretasa se calcula sobre la misma base del impuesto sobre la renta, la cual corresponde a la renta líquida gravable[116], es decir, a la renta depurada que se obtiene al restar a la renta bruta las deducciones tributarias legalmente autorizadas[117].
Tarifa y forma de pago	5 puntos adicionales, sin que la tarifa total del impuesto sobre la renta y complementarios supere el 40%. La sobretasa está sujeta a un anticipo del 100% que se puede pagar en dos cuotas anuales.
Vigencia	Años gravables 2023, 2024, 2025, 2026 y 2027.
Destinación	3 puntos del recaudo generado por la sobretasa están destinados a la financiación de la Red Vial Terciaria, con prioridad en los proyectos viales de municipios PDET.

8.2. La expresión acusada respeta el principio de equidad tributaria horizontal que se desprende de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución

107. La Corte Constitucional concluye que, tal y como lo señaló el procurador general de la Nación, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la norma analizada respeta el principio de equidad tributaria horizontal, pues al contrario de lo planteado en la demanda, con la norma acusada el legislador les otorgo a sujetos similares el mismo trato. La Corte llega a esta conclusión tras el desarrollo de la primera etapa del juicio de igualdad de intensidad leve, que corresponde a la metodología definida por la jurisprudencia para el examen de cargos por violación del principio de equidad tributaria[118]. Adicionalmente, en el presente asunto no concurre alguna circunstancia que justifique aumentar el nivel del escrutinio, pues no hay un indicio de arbitrariedad ni una afectación de la libre competencia. Además, los sujetos involucrados en la distinción no son sujetos de especial protección constitucional. A continuación, la Corte se referirá a los sujetos comparados, al criterio de comparación y al trato igual entre iguales.

[116] Al respecto, la DIAN precisó que la sobretasa grava la renta líquida gravable.
[117] La Corte ha explicado que la renta líquida gravable constituye "un método directo o de realidad efectiva" que surge luego de hacer las tres operaciones de depuración previstas en el artículo 26 del ET: (i) establecer los ingresos netos, restando las devoluciones, las rebajas y los descuentos a la suma de todos los ingresos realizados en el periodo gravable; (ii) calcular la renta bruta, restando los costos imputables a los ingresos netos y (iii) restar de la renta bruta las deducciones autorizadas por la ley, es decir, -es decir, los beneficios tributarios (Sentencia C-489 de 2023).
[118] Tal y como se desarrolló en la sección 5 de esta sentencia, la metodología definida por la jurisprudencia para examinar los cargos que proponen la violación de la equidad tributaria es el test integrado de igualdad en su intensidad leve. Adicionalmente, en otras oportunidades en las que se han examinado sobretasas al impuesto de renta desde la perspectiva de la equidad tributaria también se ha acudido a este escrutinio. Por ejemplo, en las sentencias C-057 de 2021 y C-036 de 2024.

108. **Sujetos comparados.** En este caso, los accionantes proponen comparar dos grupos conformados por sujetos pasivos de la sobretasa consagrada en el parágrafo 2 del artículo 240 del ET. El grupo uno lo integran las entidades financieras; mientras que el grupo dos está conformado por 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.

109. **Criterios de comparación.** De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el criterio de comparación hace referencia a las características o rasgos de los sujetos o las situaciones que se pretenden comparar y que son relevantes de cara a la finalidad de la norma acusada[119]. En efecto, la comparación no procede por cualquier rasgo o característica en común, pues entre los sujetos y las situaciones sociales concurren múltiples similitudes y diferencias. Por esa razón, para desarrollar el examen de constitucionalidad la comparabilidad de los sujetos se determina a través de criterios relevantes y razonables identificados a partir de la finalidad de la distinción o asimilación de trato prevista por el legislador[120].

110. En el presente asunto, los demandantes plantearon que los sujetos de comparación -entidades que integran el grupo uno y el grupo dos- no son comparables y, por ende, no podían ser objeto del mismo tratamiento tributario que prevé la disposición acusada. Ello, porque se repite que, para los demandantes, las entidades comparadas no tienen la misma capacidad contributiva, la cual asimilan a los mismos beneficios tributarios y tasas de tributación similares[121].

111. Al analizar ese planteamiento, la Corte encuentra que la falta de comparabilidad que proponen los actores se sustentó en un criterio que no es relevante de cara a la finalidad de la disposición acusada, pues con la ampliación de la sobretasa el legislador no buscó ajustar tasas menores de tributación, sino aumentar el recaudo de un grupo de sujetos que, a su juicio, cuenta con una importante capacidad económica. De hecho, los actores confundieron las diferentes finalidades que persiguió el legislador al regular la sobretasa. En efecto,

---

[119] En múltiples decisiones, incluidas aquellas adoptadas en el ámbito tributario, han identificado la relevancia de la finalidad de la medida para la definición del criterio de comparación. Por ejemplo, en la Sentencia C-748 de 2009 se reiteró el criterio de comparación en función de la finalidad de la medida. Asimismo, la jurisprudencia ha destacado que en materia de equidad tributaria "el legislador está facultado para 'simplificar las relaciones sociales' y ordenar 'de manera similar situaciones de hecho diferentes', siempre que las diferenciaciones que imponga con fundamento en un determinado criterio de comparación sean razonables, en atención a la finalidad que persigue la norma" Sentencia C-203 de 2021. En esta decisión, el criterio de comparación tomó en cuenta la finalidad de la medida y en sentencias posteriores en materia tributaria ha admitido la comparabilidad de los sujetos bajo criterios razonables. Sentencia C-503 de 2023,

[120] La jurisprudencia ha explicado ampliamente la determinación del criterio de comparación en función de la finalidad de la medida que equipara o diferencia entre sujetos o situaciones. Así, por ejemplo, en la sentencia C-1191 de 2001 la Corte explicó que: "para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio o *tertium comparationis* a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales. Ahora bien, es obvio que ese criterio no puede ser arbitrario, sino que debe ser relevante, de acuerdo a la finalidad misma que persigue el trato normativo que se analiza. Así, no podría, por ejemplo, Juan alegar que se violó la igualdad porque él fue condenado penalmente, mientras que Pedro no, y ambos son deportistas, pues es obvio que esa identidad entre ellos en ese aspecto no es relevante para determinar si se les debe imponer o no sanción criminal."

[121] Mediante el auto del 30 de mayo de 2025, el despacho sustanciador solicitó la identificación de los principales beneficios tributarios invocados por los contribuyentes entre el 2020 y el 2023, precisando su naturaleza y su fuente normativa. Por ese motivo, la DIAN remitió unas tablas de Excel que contienen dicha descripción normativa y cuya publicación fue ordenada en el auto del 28 de octubre de 2025, luego de pedirle a esa entidad que ajustara los datos para no comprometer la reserva tributaria. Esa información está relacionada con las tasas efectivas de tributación, pero no refleja en el monto ni la incidencia de cada beneficio tributario por código de actividad o por personas jurídicas que liquidaron la sobretarifa.

del recuento del trámite legislativo se concluyó que, de un lado, la decisión de preservar la sobretasa para las instituciones financieras y aumentar en dos puntos la carga fiscal buscó equilibrar las tasas de tributación para dichos sujetos que registran menores cargas impositivas. De otro lado, la extensión de la sobretasa a las entidades del sector asegurador, bursátil y proveedor de infraestructura del mercado de capitales buscó aumentar el recaudo mediante la imposición de una mayor carga impositiva a personas jurídicas que, como las entidades financieras, cuentan con una capacidad económica particularmente alta, de forma que pueden asumir una carga fiscal más alta que el resto de los contribuyentes.

112. A partir de la finalidad de la norma acusada, la Corte encuentra que si bien los actores hicieron referencia a la capacidad contributiva equipararon dicha capacidad a la tasa efectiva de tributación y a los beneficios tributarios. Ello, a partir de su interpretación de la Sentencia C-057 de 2021 y del trámite legislativo. Sin embargo, dicha interpretación dejó de tomar en cuenta que: (i) la medida examinada en la Sentencia C-057 de 2021 es diferente a la disposición acusada en esta sentencia, pues en esa oportunidad se examinó la imposición de la sobretasa a las instituciones financieras; (ii) la disposición examinada en esta oportunidad corresponde a la imposición de la sobretasa a un nuevo grupo de sujetos; (iii) en el trámite legislativo se plantearon finalidades diferentes para la imposición de la sobretasa a las instituciones financieras y al nuevo grupo de sujetos pasivos. En consecuencia, la comparación propuesta por los actores se construyó a partir de una relación entre los beneficios tributarios y la TET que no resultaba pertinente de cara a la finalidad perseguida por el legislador.

113. Por el contrario, a partir de la revisión del trámite legislativo y del criterio jurisprudencial vigente, la capacidad contributiva debería ser entendida **como una capacidad económica significativa para contribuir al financiamiento de los gastos del Estado.** En palabras del legislador, 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 "por su capacidad económica, tienen una mayor capacidad contributiva y, en consecuencia, les sería extensible esta sobretasa"[122].

114. Para la Corte, a partir de la capacidad económica, las entidades del grupo 1 -instituciones financieras- y las entidades del grupo 2 -entidades del sector bursátil, asegurador y proveedor de infraestructura del mercado de capitales- son comparables por las siguientes razones:

115. Primero, porque la sobretasa solo se causa si los sujetos pasivos perciben ingresos anuales superiores a 120.000 UVT. La percepción de ingresos en esta proporción es indicativa de una capacidad económica del sujeto pasivo y vincula efectivamente la carga tributaria con un hecho objetivo indicador de riqueza: la superación de una renta liquida gravable.

116. Segundo, en otras oportunidades en las que ha examinado sobretasas en el impuesto a la renta, la Corte ha considerado que los umbrales de renta líquida gravable constituyen un indicador de la capacidad contributiva. Así lo determinó en las sentencias C-057 de 2021 en la que examinó la sobretasa a las instituciones financieras, C-389 de 2023 en la que se pronunció en relación con la sobretasa a

[122] Gaceta del Congreso No. 1199 del 4 de octubre de 2022, Ponencia para primer debate proyecto de ley número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado), p. 67.

las sociedades dedicadas a la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos y en la sentencia C-036 de 2024 que decidió, entre otros, un cargo de equidad horizontal formulado en contra de la sobretasa a las sociedades dedicadas a la extracción de hulla y carbón lignito.

117. Tercero, además del umbral de ingresos a partir del cual se causa la sobretasa, también existen elementos que permiten tener por acreditado que los sujetos a los que se les exige un mayor esfuerzo fiscal por medio de la disposición acusada son comparables desde la perspectiva de la capacidad económica. En efecto, la información oficial publicada por la Superintendencia Financiera refleja que las instituciones que deben pagar la sobretasa, en términos generales, tienen rentabilidades similares entre sí. Adicionalmente, la rentabilidad que reportan dichas instituciones es superior a la de otras actividades de la economía.

118. A continuación, se describen las utilidades percibidas por los sujetos de la sobretasa que son objeto de comparación, el patrimonio, el denominado ROE (*return on equity*) que hace referencia a la rentabilidad del patrimonio y se determina mediante la fórmula utilidad sobre patrimonio, así como el denominado ROA, el cual hace referencia a la rentabilidad sobre los activos[123]. En la primera fila de cada tabla se incluyen los establecimientos de crédito que comprenden el grupo 1 de comparación y en las demás filas de cada tabla incluyen a los sujetos a los que se les extendió la sobretasa -grupo 2-.

Tabla 10. Patrimonio, utilidades y rentabilidad de las entidades del sistema financiero (2021-2025)

2021					
	Patrimonio	**Utilidades en millones**	**Rentabilidad ROE**	**ROA**	**Rentabilidad de otros sectores de la economía**
Establecimiento de crédito[124]	120.7 billones	16.118.100	13.35%	1.87%	12.4%[125]
Industria Aseguradora[126]	16 billones	1.016.770	6.32%	1.01%	
Sociedades comisionistas de bolsas de valores[127]	1.2 billones	183.433.	15.64%	5,18%	

[123] La información sobre patrimonio, utilidades, la rentabilidad de las instituciones ROA y ROE que son sujetos pasivos de la sobretasa, es decir, las columnas 2, 3, 4 y 5 de cada sección por año se recuperó de la información publicada por la Superintendencia Financiera en la herramienta "Principales cifras del sistema financiero" y que corresponde a la información contable presentada por las entidades vigiladas. Esta información es procesada en el tablero de datos y cuenta con la información de activos, pasivos, patrimonio, utilidades, ROA y ROE. Por su parte, el ROE o la rentabilidad de las otras empresas de la economía se recuperó de los reportes anuales presentados por la Superintendencia de Sociedad en relación con las mil empresas más grandes del país.
La herramienta "Principales cifras del sistema financiero" está disponible en el siguiente link: https://www.superfinanciera.gov.co/powerbi/reportes/509/542/. Por su parte, el "Informe acerca de las 1000 empresas del país" de cada uno de los años analizados está disponible en el siguiente link: https://www.supersociedades.gov.co/web/asuntos-economicos-societarios/sector-real-de-la-economia/

[124] Integradas por compañías de financiamiento, cooperativas de carácter financiero, corporaciones financieras y establecimientos bancarios.

[125] De acuerdo con el informe de la Superintendencia de Sociedades 2021, la rentabilidad o ROE tuvo un porcentaje de 12.4% excluyendo el sector hidrocarburos. Este porcentaje corresponde a los indicadores financieros de las 1000 empresas más grandes del país elaborado por la Delegatura de Asuntos Económicos y Societarios de la Superintendencia de Sociedades.

[126] Integrado por compañías de seguros de vida, compañías se seguros generales, cooperativas de seguros, corredores de seguros, pensiones voluntarias, sociedades de capitalización.

[127] De acuerdo con el tablero de datos de la Superintendencia Financiera esas sociedades corresponden a 9 y 10 -variación anual- y se encuentran incluidas en una categoría más general denominada intermediarios de valores. Sin embargo, la información extraída corresponde exclusivamente a los datos específicos de la subcategoría sociedades comisionistas de bolsa de valores.

Sociedad Bolsa Mercantil de Colombia[128]	27.279 millones	5.381	18.56%	8,40	
Proveedores de infraestructura	1.8 billones	284.816	15.50%	0.26%	

2022					
	Patrimonio	**Utilidades en millones**	**Rentabilidad ROE**	**ROA**	**Rentabilidad de otros sectores de la economía**
Establecimiento de crédito	123 billones	16.246.981	13.15%	1.67%	12.5%[129]
Industria Aseguradora	18 billones	2.813.684	15.35%	2.36%	
Sociedades comisionistas de bolsas de valores	1.2 billones	170.190	14.54%	5,21%	
Sociedad Bolsa Mercantil de Colombia	30.276 millones	6.941	22.12%	9,03%	
Proveedores de infraestructura	2 billones	345.134	16.86%	0.26%	

2023					
Categoría	**Patrimonio**	**Utilidades en millones**	**Rentabilidad ROE**	**ROA**	**Rentabilidad general**
Establecimiento de crédito	122 billones	8.320.048	6.83%	0.83%	13.6%[130]
Industria Aseguradora	23 billones	4.461.193	19.59%	3.12%	
Sociedades comisionistas de bolsas de valores	1.3 billones	193.404	14.91%	4.23%	
Sociedad Bolsa Mercantil de Colombia	34.415 millones	7.088	20.42%	10.82%	
Proveedores de infraestructura	2.4 billones	671.799	27.54%	0.49%	

2024					
Categoría	**Patrimonio**	**Utilidades en millones**	**Rentabilidad ROE**	**ROA**	**Rentabilidad general**
Establecimiento de crédito	134 billones	8.676.734	6.48%	0.82%	Osciló por sectores entre 7.1% 13.9%[131]
Industria Aseguradora	24 billones	4.253.777	17.44%	2.62%	
Sociedades comisionistas de bolsas de valores	1.4 billones	287.888	20.96%	6.78%	
Sociedad Bolsa Mercantil de Colombia	38.018 millones	6.084	16.46%	8,93%	
Proveedores de infraestructura	2.6 billones	527.720	20.18%	0.24%	

[128] De acuerdo con el tablero de datos de la Superintendencia Financiera esas sociedades corresponden a 10 y se encuentran incluidas en una categoría más general denominada intermediarios de valores. Sin embargo, la información extraída corresponde exclusivamente a los datos específicos de la subcategoría Bolsa Mercantil de Colombia.

[129] De acuerdo con el informe de la Superintendencia de Sociedades 2023, la rentabilidad o ROE para el año 2022 tuvo un porcentaje de 12.5% excluyendo el sector hidrocarburos. Este porcentaje corresponde a los indicadores financieros de las 1000 empresas más grandes del país elaborado por la Delegatura de Asuntos Económicos y Societarios de la Superintendencia de Sociedades.

[130]De acuerdo con el informe de la Superintendencia de Sociedades 2025, la rentabilidad o ROE en el año 2023 tuvo un porcentaje de 13.6% para las 1000 empresas más grandes del país. Este porcentaje corresponde a los indicadores financieros de las 1000 empresas más grandes del país.

[131] De acuerdo con el informe de la Superintendencia de Sociedades 2024 sobre las 1000 empresas más grandes del país, las utilidades o ROE tuvo los siguientes porcentajes por sectores: (i) 12 % agropecuario; 7.1% comercio, 7.6 % construcción; 7.6% manufactura: 12.2% Minero. hidrocarburos y 13.9% servicios. Estos porcentajes corresponden a los indicadores financieros de las 1000 empresas más grandes del país elaborado por la Delegatura de Asuntos Económicos y Societarios de la Superintendencia de Sociedades.

	2025				
Categoría	**Patrimonio**	**Utilidades en millones**	**Rentabilidad ROE**	**ROA**	**Rentabilidad general**
Establecimiento de crédito[132]	126 billones	17.612.370	13.97%	1.55%	NA[133]
Industria Aseguradora[134]	26 billones	3.166.503	12.39%	1.75%	
Sociedades comisionistas de bolsas de valores[135]	1.5 billones	331.926	22.35%	5.43%	
Sociedad Bolsa Mercantil de Colombia	46.637 millones	11.009	23.47%	11,79%	
Proveedores de infraestructura	2.8 billones	511.273	18.73%	0.27%	

119. Así, de la información publicada por la Superintendencia Financiera en relación con la situación financiera de los sujetos pasivos de la sobretasa, es posible concluir en términos generales: (i) tanto los sujetos del grupo 1 como los del grupo 2 cuentan con retornos sobre el patrimonio invertido superiores a la rentabilidad promedio de otros sectores formales de la economía; (ii) presentan indicadores positivos de rentabilidad sobre los activos, que reflejan la obtención de utilidades a partir de los recursos que administran; y (iii) cuentan con patrimonios significativos y una generación sostenida de utilidades. De manera que, la consideración conjunta del patrimonio, la generación sostenida de utilidades y los niveles de rentabilidad constituye un conjunto de elementos objetivos que son indicativos de una capacidad económica relevante y, por ende, los sujetos son comparables desde la perspectiva de la capacidad económica.

120. Con fundamento en lo expuesto, la Corte tiene por acreditado que los sujetos pasivos de la sobretasa son comparables desde la perspectiva de la capacidad económica, que fue considerada por el legislador para otorgarles un trato igual a las entidades enlistadas en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario y, por esa vía, posibilitar el aumento del recaudo. Esta comparabilidad a partir de la capacidad económica se deriva de: (i) la percepción de ingresos anuales superiores a 120.000 UVT; (ii) el criterio jurisprudencial que ha admitido que la superación de umbrales de ingresos es indicativa de capacidad contributiva; y (iii) la pertenencia a sectores que registran patrimonios significativos, utilidades relevantes e indicadores positivos de rentabilidad que, apreciados en conjunto, permiten inferir una capacidad económica relevante. En consecuencia, el legislador equiparó a dos grupos similares en la capacidad contributiva y, con ello, se satisface el principio de equidad horizontal, razón por la que no es necesario continuar con los demás pasos del test y se declarará la exequibilidad de la disposición acusada.

121. Por último, sobre el desarrollo del test la Corte considera necesario hacer dos precisiones. La primera, que la diferencia entre el planteamiento de los demandantes y la conclusión de la Corte estuvo relacionada con el criterio de comparación. El planteamiento de los ciudadanos equiparó la capacidad contributiva con un criterio aislado que estructuraron a partir de la relación entre

[132] Integradas por compañías de financiamiento, cooperativas de carácter financiero, corporaciones financieras y establecimientos bancarios.
[133] Para la fecha de la decisión, la Superintendencia de Sociedad no había publicado la información financiera de las 1000 empresas más grandes del país con la información reportada correspondiente a 2025.
[134] Integrado por compañías de seguros de vida, compañías se seguros generales, cooperativas de seguros, corredores de seguros, pensiones voluntarias, sociedades de capitalización.
[135] De acuerdo con el tablero de datos de la Superintendencia Financiera esta categoría está integrada por 10 o 9 entidades (varía según el año) y se encuentran incluidas en una categoría más general denominada intermediarios de valores. Sin embargo, la información extraída corresponde exclusivamente a los datos específicos de la subcategoría sociedades comisionistas de bolsas de valores.

los beneficios tributarios y la TET. Sin embargo, esa concepción de la capacidad contributiva no tuvo en cuenta las finalidades de la medida acusada expuestas en el trámite legislativo en los términos explicados y, además, dejó de considerar que la capacidad contributiva no queda agotada ni en este caso ni en la jurisprudencia constitucional en un único factor como la TET.

122. La segunda, que si en gracia de discusión se admitiera para este caso que la TET en los términos planteados por los demandantes constituye el criterio de comparación, ello propondría examinar caso a caso y en cada año si cada sujeto o grupo tuvo la misma carga tributaria bajo un concepto de paridad matemática. Ello, en últimas, equivaldría a exigir del legislador que la definición de las medidas tributarias responda a equivalencias exactas, a pesar de que la equidad tributaria no exige que las cargas sean idénticas, sino que la definición de las medidas tributarias cumpla criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

123. Lo anterior, si se tiene en cuenta que la TET corresponde al porcentaje de las utilidades que los contribuyentes destinaron al pago del impuesto correspondiente en cada periodo de causación del tributo[136]. Esta tasa se determina con base en la información obrante en las declaraciones privadas presentadas ante la administración tributaria para la liquidación y pago de los impuestos a cargo[137] y, por ende, involucra situaciones particulares e individuales de cada contribuyente. A partir de los reportes emitidos por la DIAN, la Corte encontró, entre otras, variaciones en la tendencia de la tasa[138], variaciones en el número de contribuyentes en cada código de actividad económica[139], variaciones de ingresos totales y porcentajes de beneficios[140], y efectos disimiles entre grupos y contribuyentes[141]. Estos elementos evidencian que aún en un grupo reducido de

---

[136] De acuerdo con lo señalado por el Ministerio de Hacienda y la DIAN, la tasa efectiva de tributación corresponde al porcentaje de las utilidades que se destina al pago del impuesto. Respuesta remitida el 25 de abril de 2025 por la DIAN y el 16 de mayo de 2025 por el Ministerio de Hacienda al primer requerimiento probatorio efectuado en el proceso.

[137] Al describir la metodología para el cálculo de dichas tasas la DIAN precisó que: (i) usó las bases de datos depuradas de las declaraciones del impuesto de renta presentadas por los contribuyentes del sector; (ii) solo pudo calcular las tasas efectivas de tributación hasta el año 2023, por ser la información con la que contaba hasta el momento del requerimiento probatorio; y (iii) el porcentaje reportado es el producto de la siguiente operación desarrollada con la información presentada por cada contribuyente del sector: TET = (Impuesto sobre las rentas liquidas gravables + puntos adicionales + descuento tributario por los impuestos pagados en el exterior – descuentos tributarios) / (Rentas liquidas gravables + renta exenta + ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional + deducción por inversiones realizadas en activos fijos reales productivos -ingresos por indemnizaciones.).

[138] En los años gravables 2020 a 2022 la tasa de tributación del grupo 2 fue mayor a la del grupo 1. Sin embargo, en el año 2023, momento en el que todas las entidades comparadas liquidaron la sobretasa la tendencia varió y el grupo 2 registró una tasa efectiva de tributación menor a la del grupo 1. La TET del grupo 1 para el año 2023 fue de 22.33% mientras que la TET del grupo 2 para el mismo año fue de 20.75%.

[139] A pesar de tratarse de un grupo de contribuyentes reducido, la sobretasa dirigida solo a las instituciones financieras -grupo 1- o la dirigida al sector asegurador o bursátil -grupo 2- ha sido liquidada por números variables de contribuyentes año a año. En el código de actividad económica 6412 para el año 2020 se reportó que 22 contribuyentes liquidaron la sobretasa mientras que en el año 2023 solo 9 contribuyentes liquidaron dicha sobretasa en ese mismo código. En el consolidado del primer grupo 38 contribuyentes liquidaron la sobretasa en el año 2020 mientras que solo 20 entidades la liquidaron en el año 2023.

[140] Al calcular la diferencia entre los ingresos de los sujetos y la renta liquida gravable las sumas relacionadas con las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta y las deducciones, es decir, todos aquellos elementos que reducen la renta líquida a la que se aplicará la tarifa presentan diferencias significativas entre años y grupos. En relación con el grupo 1 el porcentaje de renta no gravada es del 22.56% para el año 2022 mientras que dicho porcentaje para el año 2023 aumenta al 35.23%. En relación con el grupo 2, el porcentaje de renta no gravada es del 3.92% en el año 2022 mientras que dicho porcentaje para el año 2023 es del 47.82%.

[141] A pesar de que la disposición incrementó en 5 puntos la tarifa se presentan diferencias significativas en las tasas efectivas de tributación TET. En algunos casos, a pesar de la entrada en vigor de un incremento de 5 puntos porcentuales de la tarifa la TET se redujo significativamente y en otros casos la TET incrementó por encima de esos 5 puntos. -Los contribuyentes del código 6630 cuando no estaban sometidos a la sobretasa tuvieron una TET de 34.19%. En el año 2023, cuando entró en vigor la ampliación de la sobretasa, su TET se redujo a 23.09%. -Los contribuyentes del código 6512 pasaron de una TET de 36,75% en el año 2022 a 2,28% en el año 2023. -Los contribuyentes del código 6612 pasaron de una TET de 30,37% en el año 2022 a 36,68% en el código en el año 2023. -En el consolidado del segundo grupo, la TET pasó del 33.94% en el año 2022 a 20,75% en el año 2023.

contribuyentes, la forma en la que está estructurado el sistema tributario genera que la carga tributaria de cada sujeto, individualmente considerado, esté afectada por variables específicas que inciden en el porcentaje de las utilidades que destina al pago del impuesto de renta.

124. En este contexto, al definir las medidas tributarias, el legislador debe emitir medidas generales y abstractas que, desde la perspectiva de la equidad, respondan a criterios razonables. Dicha razonabilidad no equivale y no podría equivaler a la valoración de la situación tributaria de cada uno de los contribuyentes, pues este tipo de examen se opone al carácter abstracto del control de las leyes. Por lo tanto, en este asunto las tasas de tributación efectiva en los términos planteados por los demandantes no constituyen un criterio adecuado para determinar si los sujetos son comparables.

125. En síntesis, en el presente asunto la Corte encontró que los sujetos son comparables a partir de la capacidad económica relevante que fue el criterio definido por el legislador para la imposición de la sobretasa y que se deriva de: (i) la percepción de ingresos anuales superiores a 120.000 UVT; (ii) el criterio jurisprudencial que ha admitido que la superación de umbrales de ingresos es indicativa de capacidad contributiva; y (iii) la pertenencia a sectores que registran patrimonios significativos, utilidades relevantes e indicadores positivos de rentabilidad que, apreciados en conjunto, permiten inferir una capacidad económica relevante. Estos elementos demuestran la comparabilidad de los sujetos y, con ello, queda desvirtuado el supuesto de la demanda según el cual se trataría de grupos diferentes. Así, en el desarrollo del primer paso del test se concluyó que a sujetos similares se les otorga un trato similar y, por lo tanto, el principio de equidad horizontal ya se encuentra garantizado.

126. A partir de la conclusión descrita, el test de igualdad se dio por cumplido en la primera etapa al constatar que no existe un trato igual entre desiguales, sino un trato igual entre sujetos similares de acuerdo con la finalidad de la medida, lo que satisface el criterio de equidad horizontal. Por lo anterior, no se continuó con los otros pasos del test y se determinó la exequibilidad de la disposición examinada. Adicionalmente, la Corte explicó por qué el criterio de comparación identificado por los demandantes no resultaba pertinente frente a la finalidad de la medida y frente al concepto de capacidad contributiva, así como la impertinencia de proponer la TET como un indicador aislado de dicha capacidad para el caso concreto.

8.3. Precisión final

127. Finalmente, la Corte considera necesario responder los argumentos de aquellos intervinientes que señalaron que la expresión acusada debe ser declarada inexequible porque el legislador debió optar por modificar la tarifa, cambiar la base gravable del impuesto o eliminar beneficios tributarios. Al respecto, varios intervinientes consideraron que la medida analizada es inconveniente porque intensifica el modelo de parches tributarios sectoriales que profundiza inequidades, aumentan la complejidad y la falta de transparencia del sistema tributario, y tiene consecuencias negativas en la economía, pues reduce el crecimiento económico, la inversión y la competitividad.

128. Si bien la Corte no desconoce estas críticas, lo cierto es que las mismas proponen un cuestionamiento del diseño del sistema tributario como conjunto, el

cual está estructurado a partir de múltiples y variadas diferenciaciones entre los sujetos, sectores, ingresos, actividades, entre otros factores que generan, en la práctica, cargas impositivas tan variadas como contribuyentes tiene el sistema. Ello quedó reflejado en este proceso y en la pretendida comparación a partir de la tasa efectiva de tributación entre grupos, los cuales a pesar de estar integrados por muy pocos sujetos del mismo sector de la economía presentaron porcentajes variables en su carga impositiva[142].

129. Sin embargo, esta organización del sistema tributario en su conjunto y el diseño por el que optó el legislador escapan del control de la Corte en este proceso en el que se examina una distinción de trato específica en relación con la tarifa del impuesto de renta. En efecto, la evaluación de la carga tributaria cuestionada a la luz de la equidad tributaria no le permite al juez constitucional considerar, evaluar o determinar mejores medidas para lograr efectos deseables en la economía como los mencionados por los intervinientes ni sus propuestas para el aumento de la inversión o la mayor confianza en el sistema. Por el contrario, en cuanto al medio elegido por el legislador, por regla general, se limita a examinar la conducencia para conseguir el fin propuesto.

130. Lo anterior se vincula con las competencias de la Corte Constitucional y la naturaleza de los debates admisibles en el marco de control abstracto de las leyes, los cuales son de naturaleza estrictamente constitucional, tal y como se ha conceptualizado en el marco del presupuesto de pertinencia. Según la jurisprudencia de este Tribunal no es posible adelantar un examen de constitucionalidad fundado en consideraciones subjetivas, técnicas o de conveniencia ni en los efectos abstractos que, según determinado demandante, se deriven de la aplicación de una disposición. La pertinencia exige que el reproche formulado por el peticionario sea de naturaleza constitucional, lo que descarta consideraciones puramente legales y doctrinarias, cuestionamientos subjetivos como la indebida aplicación de la disposición en casos concretos o reparos de conveniencia[143].

131. En ese sentido, si bien existen discusiones económicas, técnicas y de suficiencia sobre la conveniencia y los efectos de determinado marco tributario, este tipo de debates no habilitan el examen de constitucionalidad, pues no resultan pertinentes a la luz de los deberes que asume esta Corporación. Con todo, dentro de las competencias de la Corte sí se encuentra la de asegurar la garantía de la supremacía de la Constitución que incluye la protección de la justicia y la equidad tributaria, principios que demandan del legislador una actuación justificada. Por ello, en la metodología definida por la jurisprudencia para el juzgamiento de estas medidas la finalidad perseguida por el legislador con la definición de un tratamiento tributario ocupa un papel central en la decisión, tal y como lo reflejó tanto la actividad de la Corte dirigida a identificar la finalidad de la norma acusada como la relevancia de dicho objetivo en la comparabilidad de los sujetos.

III. Decisión

[142] Además, de conformidad con el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991 y con la jurisprudencia constitucional sobre aptitud sustantiva, las acciones públicas de inconstitucionalidad deben superar el requisito de pertinencia, de forma que deben formular un reproche de naturaleza constitucional, es decir, uno fundado en la apreciación del contenido de la norma constitucional estimada infringida y en su enfrentamiento con la disposición acusada. Por ello, los problemas de conveniencia o eficacia de las normas no configuran, por sí mismos, problemas de naturaleza constitucional.

[143] Ello, a partir de la conceptualización del presupuesto de pertinencia de los cargos de inconstitucionalidad que se sistematizó en la sentencia C-1052 de 2001.

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

RESUELVE:

Único. Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "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", contenida en el parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, introducida por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, por el cargo analizado en esta sentencia.

Notifíquese y cúmplase,

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

CARLOS CAMARGO ASSIS
Magistrado

HECTOR ALFONSO CARVAJAL LONDOÑO
Magistrado
Ausente con permiso

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado

LINA MARCELA ESCOBAR MARTÍNEZ
Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE
Magistrado
Con impedimento aceptado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado
Con salvamento de voto

MIGUEL POLO ROSERO
Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General