

ejemplo, aquellos ligados a la soberanía, la defensa, la seguridad nacional, la inteligencia o la representación exterior del Estado justificaba una restricción adicional al acceso a funciones públicas.

Y, precisado así el asunto, lo que debía analizarse, a partir de un test de proporcionalidad intermedio, dado que no hay de por medio una categoría sospechosa de discriminación, era si restringir el acceso a cargos públicos a los nacionales colombianos por adopción, era proporcional y razonable. La Sala concluyó que no le era, lo que comparto, pero lo hizo sobre la base de un escrutinio estricto, que a su juicio no tenía cabida, pues no puede ser un criterio sospechoso de discriminación aquél que la propia Constitución emplea, respecto de ciertos cargos. Lo que está en discusión, es si el mismo criterio podía o no ser usado por el legislador para otros cargos.

El magistrado Ibáñez Najar precisó que la “lealtad” no puede presumirse ausente por el solo hecho de que una persona haya adquirido la nacionalidad colombiana por adopción. La naturalización crea un vínculo jurídico-político real con Colombia y no autoriza a inferir, sin una justificación suficiente, una menor fidelidad frente al Estado. Por ello, aunque acompañó la decisión que protege los derechos políticos de los colombianos por adopción sin doble nacionalidad, aclaró su voto para dejar constancia de que esa protección debía alcanzarse por una vía distinta a la del test estricto aplicado por la mayoría, con una lectura que defendiera los derechos de todos los nacionales y, al mismo tiempo, respetara el diseño previsto por la Constitución.

Sentencia C-196/26

M.P. Natalia Ángel Cabo

Expediente: D-16.410

La Corte Constitucional declaró exequible la sobretasa temporal del impuesto sobre la renta a cargo de las empresas de los sectores asegurador, bursátil y del mercado de valores. A juicio del Tribunal, la medida respeta el principio de equidad tributaria. La sentencia también hizo precisiones importantes sobre el concepto de capacidad contributiva y sus diferencias frente a la tasa efectiva de tributación

1. Norma demandada

“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 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.

(...)"

2. Decisión

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.

3. Síntesis de los fundamentos

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.

4. Salvamento de voto

El magistrado **Jorge Enrique Ibáñez Najar** salvó su voto frente a la decisión adoptada. A juicio del magistrado el juicio integrado de igualdad bien conducido llevaba a la conclusión de la inexecutable de la expresión acusada.

El magistrado comparte que la equidad tributaria no exige paridad matemática entre los sujetos comparados, y no pone en duda el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria. Sin embargo, discrepa de la conclusión según la cual la sobretarifa satisface la equidad horizontal respecto de 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.

El magistrado Ibáñez Najar estima que la decisión mayoritaria incurre en tres errores: i) desconoce el precedente constitucional que ha utilizado la tasa efectiva de tributación como indicador de carga tributaria y capacidad contributiva residual del sector; ii) la elección del indicador con que midió la capacidad contributiva de los sujetos extendidos; y iii) la inferencia que extrajo de la prueba aportada al proceso.

Primero, el magistrado consideró que la ponencia distorsiona la regla de decisión aplicada por la Corte en la Sentencia C-057 de 2021. En esa sentencia la Corte fijó el estándar constitucional de las sobretarifas sectoriales del impuesto sobre la renta. Ese estándar descansa, precisamente sobre la aceptación de la tasa efectiva de tributación como variable para juzgar la carga contributiva que soporta un sector. En la Sentencia C-057 de 2021, la Corte tomó el criterio de comparación propuesto por el demandante sin sustituirlo por uno propio, empleó el umbral de 120.000 UVT apenas como filtro de existencia de capacidad de pago y resolvió la comparabilidad entre el sector financiero y el resto de los contribuyentes a partir del análisis de la tasa efectiva. Tuvo por demostrado que la tarifa efectiva sobre las actividades financieras fue del 26,2 %, incluida la sobretarifa de cuatro puntos, frente al 31,0 % del conjunto de los contribuyentes, diferencia que atribuyó a la asimetría de

beneficios tributarios entre los grupos. A su turno, la Sentencia C-489 de 2023 reafirmó después el lugar de la tasa efectiva en el control de constitucionalidad del impuesto sobre la renta.

La tasa efectiva de tributación no es, por tanto, un indicador contingente que la Corte pueda descartar en bloque para resolver un cargo de equidad horizontal en sobretarifas sectoriales, sino una herramienta constitucionalmente aceptada y con disciplina técnica de uso documentada. Leer el precedente como si la desplazara no se acompasa con la ratio decidendi de la Sentencia C-057 de 2021 ni con el desarrollo posterior de la Sentencia C-489 de 2023.

Segundo, descartada la tasa efectiva, la decisión mayoritaria elevó el retorno sobre el patrimonio (ROE) a criterio rector de la comparabilidad en un juicio de equidad tributaria horizontal. En efecto, la decisión descansa sobre la descripción de los sujetos comparados como titulares de retornos sobre el patrimonio invertido superiores al promedio de otros sectores formales de la economía. A juicio del magistrado, esa opción, legítima como insumo descriptivo del estado financiero de los sujetos pasivos, se torna inadmisibles cuando el mismo indicador se eleva a criterio constitucional para medir la capacidad contributiva y, por esa vía, la equidad horizontal de una sobretasa al impuesto sobre la renta, y ello por tres razones.

El retorno sobre el patrimonio es, por construcción analítica y conforme a la descomposición DuPont que es convención estándar del análisis financiero, el producto del margen neto, la rotación de activos y el apalancamiento financiero, de modo que puede ascender por el solo incremento de la deuda relativa al patrimonio. En sectores estructuralmente apalancados como el financiero, el asegurador y el bursátil, cuyo modelo de negocio descansa por definición regulatoria sobre ratios de apalancamiento elevados y sometidos a supervisión prudencial, el indicador se infla mecánicamente sin reflejar aptitud económica adicional para contribuir, al punto de que dos entidades con idéntica utilidad antes de impuestos pueden exhibir retornos marcadamente distintos por razones puramente de estructura de capital. Esta heterogeneidad de los sujetos a quienes se extendió la sobretarifa

con la disposición acusada fue acreditada en la intervención de la Superintendencia Financiera, bajo la teoría de los “estatutos especiales”.

Por otro lado, la decisión mayoritaria confunde la capacidad económica y la capacidad contributiva. Cuando el hecho imponible es la renta empresarial, como en la sobretasa cuestionada, la capacidad contributiva debe medirse con magnitudes próximas a ese hecho imponible, esto es, la renta gravable, la base imponible depurada o, en su defecto, la utilidad antes de impuestos. En contraste, el retorno sobre el patrimonio responde a una pregunta distinta y ajena al hecho imponible, la de cuánto rendimiento residual obtiene el accionista por cada unidad de patrimonio una vez deducidos los impuestos y servida la deuda, que pertenece al análisis del retorno a la inversión y no al juicio de equidad tributaria horizontal.

A estas razones añadió el magistrado una de método: la línea consolidada del juicio integrado de igualdad, fijada en la Sentencia C-345 de 2019 y reiterada en las Sentencias C-314 de 2021 y C-433 de 2021, reserva al demandante la determinación del criterio de comparación. La Sentencia C-384 de 2022 precisó que la selección del criterio debe partir del expuesto en la demanda y que, si la Corte llenara los grupos o el criterio desde su propia concepción a priori de la materia, desnaturalizaría el control de constitucionalidad pues lo convertiría en control oficioso. La Sentencia C-099 de 2025 reafirmó que el criterio de comparación se determina a partir de la finalidad de la norma y que la dimensión horizontal de la equidad se funda en la comparación entre las capacidades económicas de los sujetos pasivos, lo que en una sobretasa al impuesto sobre la renta conduce a una métrica orientada al hecho imponible y no al retorno residual del accionista. Al desplazar el criterio que los demandantes propusieron y resolver el cargo bajo uno propio, la mayoría amplió el alcance del control sin que se cumplan los requisitos que la propia jurisprudencia ha fijado para el efecto.

Tercero, tomada la tasa efectiva de tributación tal como la formularon los demandantes, a juicio del magistrado Ibáñez Najar el propio expediente ofrece material suficiente para concluir que la extensión de la sobretarifa a los 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 es inexecutable.

La mayoría de la Sala Plena reconoce que la ausencia de información producida por la autoridad tributaria de forma oficiosa y oportuna dificulta la identificación de las cargas tributarias reales. Ese déficit no puede operar como carga del demandante, sino que es un déficit del proceso deliberativo legislativo, porque el legislador extendió la sobretarifa a los nuevos sujetos pasivos sin examinar ni sustentar su situación tributaria real. Cuando el legislador agrava la tributación de un grupo sobre la premisa de que comparte capacidad contributiva con otro ya gravado, la justificación de esa premisa es carga suya y no del demandante que la controvierte.

Los datos de la DIAN incorporados al expediente muestran tasas efectivas dispares entre los sujetos extendidos por la norma; la intervención de la Asociación Colombiana de Comisionistas de Bolsa acredita que las sociedades comisionistas registran una tasa efectiva de tributación superior a la de las instituciones financieras tradicionales, dato que controvierte directamente la premisa legislativa según la cual el ámbito financiero ampliado se caracteriza por tasas efectivas reducidas. Y la intervención técnica de la Superintendencia Financiera, bajo la teoría de los "estatutos especiales", demuestra que los sujetos enlistados no constituyen un grupo homogéneo a la luz de sus operaciones, su solvencia, su gobierno corporativo y su perfil de riesgo.

De modo que la premisa legislativa de comparabilidad por la sola pertenencia a un sector financiero ampliado, leída a la luz de la prueba, no se acredita.

Dicho de otra forma, aunque 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 hacen parte del sector financiero y de los vigilados por la Superintendencia Financiera como los bancos, su tarifa efectiva de tributación es superior a la de estos. En

consecuencia, al extender a los primeros la sobretarifa impuesta a los segundos, la norma desconoce el principio de equidad tributaria pues resulta suprainclusiva respecto de un grupo heterogéneo de contribuyentes que no eran asimilables para estos efectos.

El magistrado Ibáñez Najar insistió en que la modificación de las tarifas nominales de tributación mediante sobretarifas a cargo de determinados sujetos pasivos afecta los principios de generalidad y homogeneidad del tributo y puede comprometer la equidad tributaria. Reiteró que el criterio para determinar el sujeto pasivo no puede ser el objeto social que desarrolla, y que la vía técnicamente correcta para corregir las asimetrías de carga entre sectores es eliminar las exenciones y los descuentos sectoriales, no crear sobretasas.

Por lo expuesto, el magistrado concluyó que el cargo por violación de la equidad tributaria horizontal debió prosperar porque la expresión acusada impone una sobretarifa sectorial sobre sujetos cuya comparabilidad con las instituciones financieras tradicionales no está acreditada. La Corte debió declarar inexecutable la expresión acusada del parágrafo 2 del artículo 240 del Estatuto Tributario, en la redacción que le dio el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

Sentencia C-197/26

M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar

Expediente: D-15.781 AC

Corte constitucional declaró executable norma del Plan Nacional de Desarrollo que regula las concesiones forestales campesinas (art. 55 de la Ley 2294 de 2023), tras verificar que no se vulneraron ni la consulta previa, ni la autonomía de las Corporaciones Autónomas Regionales

1. Norma demandada

LEY 2294 DE 2023

(mayo 19)

**Por el cual se expide el Plan Nacional
de Desarrollo 2022-2026 "Colombia
Potencia Mundial de la Vida"**

EL CONGRESO DE COLOMBIA