**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

**CORTE CONSTITUCIONAL**

**SENTENCIA C-488 de 2024**

Ref.: Expediente D-15672

Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones»

**Demandantes:**
Carolina Rozo Gutiérrez, Leonardo Cote Botero y Sebastián Santos Gracia

**Magistrada ponente:**
PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, dicta la siguiente

## SENTENCIA

### Síntesis de la decisión

1. *Demanda interpuesta*. La ciudadana Carolina Rozo Gutiérrez y los ciudadanos Leonardo Cote Botero y Sebastián Santos Gracia presentaron una demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones». Esta corporación admitió a trámite dos cargos de inconstitucionalidad, de los cuatro que se formularon en el escrito de demanda. El primero de ellos acusa a la norma de infringir el principio de capacidad contributiva; el segundo, de violar el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal.

2. *Primer cargo de inconstitucionalidad.* En criterio de los accionantes, el principio de capacidad contributiva habría sido desconocido como consecuencia de la decisión de incluir el factor de la utilidad contable (UC) en la fórmula dispuesta para el cálculo de la utilidad depurada (UD), la cual fue establecida por el Legislador con el propósito de exigir a los contribuyentes

referidos en los artículos 240 y 240-1 del Estatuto Tributario el pago de una tasa mínima de tributación. Dicha tasa se conoce en la disposición como Tasa de Tributación Depurada (TTD).

3. A juicio de los accionantes, la inclusión del factor de la UC impediría que se cobre el impuesto sobre la renta con base en la ocurrencia del hecho generador que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, da lugar al pago del tributo: el «incremento neto del patrimonio». Según este planteamiento, si bien la UC tiene un valor contable y una utilidad económica que son relevantes para el desarrollo de la actividad comercial, no puede ser empleada para estimar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Los demandantes sustentan esta afirmación en el hecho de que la UC incluye ingresos que no se encuentran realizados, sino que corresponden a estimaciones o aproximaciones, por lo que no reflejan la capacidad contributiva.

4. *Segundo cargo de inconstitucionalidad*. El segundo cargo acusa a la norma demandada de infringir el «principio de equidad tributaria en su componente horizontal»[1]. Según este planteamiento, la disposición establecería un trato diferenciado entre dos grupos que se encuentran en una situación comparable: las sociedades que forman parte de conglomerados y aquellas que no se integran en estas organizaciones. En aplicación de la norma demandada, las primeras estarían «obligadas a incluir el ajuste al impuesto más allá de su propia utilidad, mientras que, sin justificación alguna las sociedades obligadas a consolidar estados financieros, deben soportar un mayor impuesto»[2]. El establecimiento de dicho trato diferenciado sería la causa de la violación el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal.

5. *Cuestiones preliminares*. Antes de resolver los cargos planteados, la Sala Plena se pronunció sobre los dos siguientes asuntos: la aptitud de la demanda y la posibilidad de ampliar el objeto de control, con fundamento en dos cargos que fueron planteados por algunos intervinientes. En cuanto a lo primero, de cara a los cuestionamientos formulados por la DIAN, el plenario concluyó que la demanda satisfizo los requisitos normativos y jurisprudenciales pertinentes. Por tal motivo, juzgó que los dos cargos de constitucionalidad permitían la emisión de un pronunciamiento de fondo sobre la exequibilidad de la disposición demandada

6. La segunda cuestión previa llevó a la Corte a pronunciarse sobre la posibilidad de ampliar el objeto de control. Luego de reiterar la jurisprudencia dominante en la materia, argumentó que no era viable el estudio de los dos nuevos cargos de inconstitucionalidad que plantearon los intervinientes. El tribunal estimó que las acusaciones incumplen el requisito que exige presentar un «vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad»[3], lo que impide a la Sala Plena emitir un pronunciamiento de fondo sobre dichos cargos.

7. *Reiteración jurisprudencial sobre el amplio margen de configuración legislativa*. Para dar solución a la demanda interpuesta, la Sala Plena reiteró su

[1] *Idem*, folio 57.
[2] *Idem.*
[3] Sentencia C-489 de 2023.

jurisprudencia a propósito del amplio margen de configuración del Legislador en materia tributaria. Recordó que, como consecuencia de lo anterior, la jurisprudencia constitucional suele juzgar la constitucionalidad de estas normas empleando criterios de valoración moderados, que procuran respetar la discrecionalidad del Congreso de la República. Al analizar las implicaciones de esta jurisprudencia en el ámbito del impuesto sobre la renta y, más específicamente, sobre la configuración del hecho generador de este tributo, el plenario recordó que, según el precedente fijado en la Sentencia C-052 de 2016, «la Constitución no consagra una definición estricta de lo que debe entenderse por ingreso o renta, para efectos del impuesto sobre la renta, y en consecuencia le otorga un amplio margen de configuración al Legislador para modelar estos elementos tributarios». Con base en estas razones, la Corte procedió a resolver los cargos de inconstitucionalidad propuestos por los demandantes.

8. *«Ratio» de la decisión del primer cargo de inconstitucionalidad*. La Sala Plena concluyó que la inclusión del factor de la UC en la fórmula dispuesta para el cálculo de la UD no infringe el principio de capacidad contributiva. El plenario arribó a esta conclusión luego de practicar un juicio de proporcionalidad de intensidad leve sobre esta medida, que es el parámetro que utiliza esta corporación para enjuiciar las alegadas violaciones del aludido principio constitucional. Antes de ejecutar el test, con base en el precedente de la Sentencia C-052 de 2016, la Sala Plena recordó que la Constitución no acoge como parámetro para la valoración de la capacidad contributiva del impuesto sobre la renta lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario. En consecuencia, descartó que la Constitución exigiese, por esta vía, que el tributo únicamente pudiese ser exigido con base en un «incremento neto del patrimonio» del contribuyente.

9. Con base en la práctica del aludido juicio de proporcionalidad, el plenario concluyó que las expresiones «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» y la sigla «UC», que se encuentran en el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, no violan el principio de capacidad contributiva.

10. *«Ratio» de la decisión del segundo cargo de inconstitucionalidad*. Finalmente, la Sala Plena dedujo que los numerales 2, 2.1., 2.2. y 2.3. del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022 no infringen el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. La Corte llegó a esta conclusión luego de practicar el juicio integrado de igualdad de intensidad leve sobre la medida dispuesta por el Legislador.

## I. Antecedentes

11. El 15 de diciembre de 2023, en ejercicio de la acción pública prevista en los artículos 40.6, 241 y 242 de la Constitución, la ciudadana Carolina Rozo Gutiérrez y los ciudadanos Leonardo Cote Botero y Sebastián Santos Gracia presentaron demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones». La demanda que dio inicio a este proceso acusó al parágrafo

demandado de violar los principios constitucionales de capacidad contributiva, confianza legítima, e igualdad, equidad, certeza y justicia tributarias. Para dar sustento a la acusación, los accionantes formularon cuatro cargos de inconstitucionalidad.

12. Mediante auto del 19 de febrero de 2024, providencia en que el despacho de la magistrada sustanciadora también decidió sobre la admisibilidad de la demanda interpuesta en el proceso D-15665, se dispuso la inadmisión de la acción interpuesta por los demandantes. La decisión se fundó en que, en criterio del despacho, los cargos formulados no satisfacían los requisitos de certeza, pertinencia, especificidad y suficiencia. La providencia fue notificada en el estado número 025, del 21 de febrero de 2024, y su término de ejecutoria transcurrió entre los días 22, 23 y 26 de febrero de 2024

13. El 26 de febrero de 2024, los accionantes presentaron un escrito de corrección de demanda, con el propósito de enmendar las deficiencias argumentativas señaladas en la providencia.

14. Mediante auto del 12 de marzo de 2024, la magistrada sustanciadora dispuso admitir la demanda interpuesta por los accionantes. La decisión se fundó en la rectificación de los defectos que fueron indicados en el auto admisorio. Luego de analizar de manera global los cuatro cargos propuestos, la magistrada concluyó que los tres primeros debían ser tramitados como una única acusación, pues planteaban el mismo reparo de inconstitucionalidad[4]. Dicha acusación reprocha a esta última el desconocimiento de los artículos 95.9, 338 y 36 del texto superior, por cuanto impone, en criterio de los demandantes, una obligación tributaria que desconoce la capacidad contributiva.

15. El segundo cargo de inexequibilidad admitido a trámite acusa a la norma demandada de infringir los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución. Según esta acusación, el Legislador habría infringido el principio constitucional de igualdad en su dimensión horizontal, debido al trato diferenciado que establece la norma entre las sociedades que tienen la obligación de consolidar estados financieros y aquellas que no la tienen.

16. En la providencia, la magistrada sustanciadora emitió las siguientes órdenes: correr traslado de la demanda a la Procuraduría General de la Nación; comunicar la iniciación del proceso a la Presidencia de la República, a la Presidencia del Congreso de la República y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y, por último, invitó a participar a varias entidades y organizaciones.

17. Cumplidos los trámites constitucionales y legales pertinentes, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a resolver la demanda de la referencia.

---

[4] Auto admisorio, del 12 de marzo de 2024, folio 6. Sobre el particular, la providencia indicó lo siguiente: «[S]e tendrá la formulación de los cargos 1, 2 y 3 de la demanda identificada con el radicado D-15672 como una única censura, pues las tres formulaciones comparten un hilo argumental común, que pasa por determinar si la imposición en este caso grava o no situaciones reveladoras de capacidad contributiva, al referir a la utilidad contable como elemento esencial para la depuración de la renta. En ese sentido, las consideraciones desarrolladas a lo largo del trámite sobre dichos tres elementos se analizarán como un solo cargo».

## II. Norma demandada

18. A continuación, se transcribe el parágrafo sexto del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones»:

**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.

**EL CONGRESO DE COLOMBIA**

**DECRETA:**

[…]

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

[…]

**PARÁGRAFO 6o.** El presente parágrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata esté artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas [j]ur[í]dicas extranjeras sin residencia en el país, que se calculará a partir de la utilidad financiera depurada. Esta tasa mínima se denominará Tasa de Tributación Depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al quince por ciento (15%) y será el resultado de dividir el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD), así:

$$TTD = \frac{ID}{UD}$$

Por su parte, el Impuesto Depurado (ID) y la Utilidad Depurada (UD) se calculará así:

ID= INR + DTC-JRP

ID: Impuesto Depurado.

INR: Impuesto neto de renta.

DTC: Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario.

IRP: Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior. Se calculará multiplicando la renta líquida pasiva por la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario (renta líquida pasiva x tarifa general).

UD= UC + DPARL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C

UD Utilidad Depurada.

UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos.

DPARL[:] Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

INCRNGO: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.

VIMPP: Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

VNGO: Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas -CHC y las rentas externas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

C: Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

Cuando la Tasa de Tributación Depurada (TTD) sea inferior al quince por ciento (15%) se deberá determinar el valor del Impuesto a Adicionar (IA) para alcanzar la tasa del quince por ciento (15%), así:

1. Para los contribuyentes sujetos a este artículo y al artículo 240-1 del Estatuto Tributario, cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación, la diferencia positiva entre la Utilidad Depurada (UD) multiplicada por el quince por ciento (15%) y el Impuesto Depurado (ID), será un mayor valor del impuesto sobre la renta, que deberá adicionarse al impuesto sobre la renta (IA).

$$IA = (UD* 15\%) - ID$$

2. Los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia, deberán realizar el siguiente procedimiento

2.1. Calcular la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG) dividiendo la sumatoria de los Impuestos Depurados (ΣID) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia objeto de consolidación por la sumatoria de la Utilidad Depurada (ΣUD) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia cuyos estados financieros son objeto de consolidación, así:

$$TTDG = \frac{\Sigma ID}{\Sigma UD}$$

2.2. Si el resultado es inferior al quince por ciento (15%), se deberá calcular el Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG) a partir de la diferencia entre la sumatoria de la Utilidad Depurada (ΣUD) multiplicada por el quince por ciento (15%) menos la sumatoria del lmpuesto Depurado (ΣID) de cada contribuyente, cuyos estados financieros se consolidan, así:

$$IAG = (\Sigma UD * 15\%) - \Sigma ID$$

2.3. Para calcular el Impuesto a Adicionar (IA) de cada contribuyente residente fiscal en Colombia, se deberá multiplicar el Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG) por el porcentaje que dé como resultado la división de la Utilidad Depurada) de cada contribuyente con utilidad depurada mayor a cero ($UD\beta$) sobre la sumatoria de las Utilidades Depuradas de los contribuyentes con Utilidades Depuradas mayores a cero $(\Sigma UD\beta)$, así:

$$IA = IAG \times \left( \frac{UD\beta}{\Sigma UD\beta} \right)$$

Lo dispuesto en este parágrafo no aplica para:

a) Las sociedades que se constituyeron como Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE durante el periodo que su tarifa del impuesto sobre la renta sea del cero por ciento (0%) las sociedades que aplican el incentivo tributario de las zonas más afectadas por el conflicto armado -ZOMAC las sociedades de que tratan los parágrafos 5 y 7 del presente artículo, siempre y cuando no estén obligadas a presentar el informe

país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 260-5 del Estatuto Tributario.

b) Las sociedades de que trata el parágrafo 1 del presente artículo.

De igual forma no aplica lo indicado en este parágrafo para aquellos contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación y su Utilidad Depurada (UD) sea igual o menor a cero (0) o para los contribuyentes cuyos estados financieros sean objeto de consolidación y la sumatoria de la Utilidad Depurada (ΣUD) sea igual o menor a cero (0).

c) Quienes se rijan por lo previsto en el artículo 32 de este Estatuto[.]

## III. Los cargos de inconstitucionalidad admitidos a trámite

19. *Primer cargo de inconstitucionalidad.* El primer cargo de inconstitucionalidad acusa a la disposición de infringir los principios constitucionales de justicia y equidad tributarias[5]. La transgresión de estos postulados sería consecuencia del establecimiento de una regla de estimación del impuesto de renta que desconoce la capacidad contributiva. Según este planteamiento, el parágrafo demandado contiene un elemento normativo —la utilidad contable (UC)— que impide la realización de un *cálculo real* de la capacidad contributiva de los contribuyentes. Su inclusión en la fórmula establecida para el cálculo de la utilidad depurada (UD) —que es, a su vez, el denominador de la ecuación establecida para la determinación de la Tasa de Tributación Depurada (TTD)— acarrearía la violación de la capacidad contributiva.

20. Los accionantes argumentan que el impuesto sobre la renta únicamente puede causarse como consecuencia del *enriquecimiento efectivo* del contribuyente. Así lo impone, según su criterio, el principio de capacidad contributiva. En atención a que la UC sería una estimación aproximada, y no un dato exacto del incremento patrimonial —información que sí estaría fielmente reflejada en la utilidad financiera—, su inserción en la disposición conllevaría la inconstitucionalidad del artículo.

21. En sustento de la acusación, los accionantes señalan que, desde su creación, el impuesto sobre la renta ha tenido por objeto gravar el incremento del patrimonio. Esta determinación habría quedado consignada en el artículo 26 del Estatuto Tributario, norma que establece que «[l]a renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, *que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción* y que no hayan sido expresamente exceptuados» [énfasis añadido por los demandantes]. Como consecuencia de esta previsión, «el impuesto sobre la renta grava incrementos

[5] Según fue indicado en el auto admisorio, en el primer cargo de inconstitucionalidad se acumulan las tres primeras acusaciones que formularon los accionantes en el escrito de demanda. Estas tres acusaciones «comparten un hilo argumental común, que pasa por determinar si la imposición en este caso grava o no situaciones reveladoras de capacidad contributiva, al referir a la utilidad contable como elemento esencial para la depuración de la renta». Auto admisorio del 12 de marzo de 2024, folio 6. Esta precisión, relativa a los términos en que fue admitida la demanda, quedó consignada en la parte resolutiva de la providencia en cuestión. Así consta en la cuarta orden, donde se dispuso «ADMITIR la demanda D-15672 interpuesta en contra del parágrafo 6 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, "[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", *en los términos de los considerandos de la presente providencia*» [énfasis fuera de texto].

del patrimonio que generen un *enriquecimiento*. El impuesto de renta *no grava potenciales* incrementos patrimoniales o *posibles enriquecimientos*. Por el contrario, los ingresos que se someten al impuesto de renta son ingresos *reales*, y no simples estimaciones o fluctuaciones en el valor de los activos»[6] [énfasis añadido por los demandantes]. Con base en esta argumentación, los accionantes sostienen que la norma demandada es inconstitucional debido a que no grava un *enriquecimiento real* de las sociedades.

22. Agregan que, en en la medida en que «la norma demandada parte de la utilidad depurada (UD) originada en la utilidad contable antes de impuestos, [ello] significa que cuando la mencionada tasa mínima sea aplicable, se gravarán utilidades no realizadas»[7]. De acuerdo con este planteamiento, el Legislador habría debido excluir de la fórmula aquellos ingresos que, si bien son válidos desde una perspectiva económica, en la medida en que sugieren un incremento patrimonial, son inciertos, pues no se conoce el valor que tendrán al momento de liquidar el impuesto. Esta situación implica que, siempre que la tasa de tributación mínima resulte aplicable, «los contribuyentes tributarán sobre rentas no realizadas, que son eventuales o inciertas, todo lo cual riñe con el principio de capacidad contributiva»[8].

23. *Segundo cargo de inconstitucionalidad*. En opinión de los demandantes, el numeral segundo de la norma demandada lesiona el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Lo anterior sería resultado del tratamiento diferenciado que aquella instaura entre las sociedades que deben consolidar estados financieros y las que no están sometidas a dicha obligación. El trato desigual consistiría en que mientras «las sociedades que no están obligadas a consolidar estados financieros no están obligadas a incluir el ajuste al impuesto más allá de su propia utilidad, […] sin justificación alguna, las sociedades obligadas a consolidar estados financieros deben soportar un mayor impuesto»[9].

24. En este orden de ideas, el cargo de constitucionalidad propone una comparación entre los dos siguientes grupos: «(i) Las sociedades colombianas obligadas a consolidar estados financieros en Colombia y (ii) [l]as sociedades colombianas que no están obligadas a consolidar estados financieros en Colombia»[10]. El trato diferencial que carecería de sustento constitucional consistiría en que «el impuesto adicional que se debe pagar en el caso de una sociedad que está obligada a consolidar estados financieros resulta de incluir las realidades económicas de otros contribuyentes diferentes, quienes tienen una realidad económica totalmente distinta»[11]. Como consecuencia de esta regulación, se estaría dispensando un trato desfavorable a «las sociedades obligadas a consolidar estados financieros, pues su tributación será mayor a la

---

[6] Escrito de corrección de demanda, folio 17.
[7] *Idem*, folio 22.
[8] *Idem*, folio 23.
[9] En el escrito de corrección de demanda, los demandantes profundizan en el sentido de esta acusación: «[S]i una sociedad hace parte de un grupo y por ello está obligada a consolidar estados financieros, por virtud de la norma acusada puede terminar pagando un impuesto mayor del que le correspondería pagar si no hiciera parte del grupo, puesto que la norma demandada obliga a aumentar el impuesto de algunas de las sociedades del grupo si una de las entidades no logra cumplir con la tasa mínima del 15%». Escrito de corrección de demanda, folio 4.
[10] *Idem*, folio 59.
[11] *Idem*.

del otro grupo, que no debe incluir en la depuración de su impuesto hechos económicos que le son ajenos»[12].

25. Los accionantes afirman que la consolidación de estados financieros no es una actuación que permita conocer la capacidad contributiva de las sociedades que integran un grupo empresarial. En su criterio, se trata de «una simple obligación formal que tiene como finalidad organizar la información de grupos empresariales, no de regular la forma en la que se impone la carga fiscal a estos sujetos»[13]. Su propósito central sería el de servir como *reflejo contable* de una situación de control dentro de un grupo de sociedades. Según este planteamiento, dicha información no podría ser empleada para atribuir ingresos, costos, gastos o pérdidas entre las sociedades que conforman el grupo empresarial.

26. De acuerdo con el cargo planteado, la disposición desconocería la individualidad de cada sociedad, soslayando que «el hecho de consolidar estados financieros no convierte a las sociedades respecto de las cuales se consolidaron los estados financieros en un solo contribuyente»[14]. Al respecto, los accionantes hicieron hincapié en que «la tributación en Colombia es individual, ya que se debe tener en cuenta la realidad económica de cada contribuyente por separado. No existe una tributación consolidada de grupos económicos que obligue a tributar sobre bases comunes y, a su vez, permita descontar los gastos o las pérdidas fiscales de las entidades del grupo de manera consolidada»[15]. La norma demandada ignoraría esta restricción al establecer que «las sociedades que consolidan estados financieros […] tienen que sumar tanto sus impuestos depurados como sus utilidades depuradas con las de las sociedades del resto del grupo»[16].

## IV. Intervenciones

27. Durante el término de fijación en lista del expediente D-15672, se recibieron dieciséis intervenciones[17]. A continuación, la Sala Plena presenta un resumen general de los planteamientos comunes a las intervenciones.

### 4.1. Intervenciones que solicitaron declarar la inexequibilidad de la disposición

28. Las instituciones y los ciudadanos y ciudadanas que formularon esta solicitud son las siguientes: Carol Julieth Caita Correa y Jorge Camilo Paniagua Hernández; Mauricio Alfredo Plazas Vega; César Camilo Cermeño Cristancho y Daniel Díaz Rivera; Ruth Yamile Salcedo Younes; Martín Raúl Acero Salazar; Beatriz Elena Villegas de Bedout y Adriana Melo White[18]; Natalia Andrea Guerrero Vergel; Luis Fernando Macías Gómez; Sandra Milena Pineda

---

[12] *Idem*, folio 60.
[13] Escrito de corrección de demanda, folio 45.
[14] *Idem*.
[15] *Idem*, folio 56.
[16] *Idem*, folio 57.
[17] Vencido el término de fijación en lista, la Corte recibió las intervenciones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero y la Universidad del Rosario.
[18] La intervención fue presentada en representación de la sociedad VM Legal SAS.

Guevara; la Academia Colombiana de Jurisprudencia[19]; la Universidad de Antioquia[20]; la Universidad del Norte[21]; la Universidad de los Andes[22]; y la Asociación Nacional de Empresarios (ANDI)[23].

29. En atención a que todos los intervinientes manifestaron su acuerdo con los cargos propuestos, la Sala únicamente hará alusión a los planteamientos novedosos, que no fueron no expuestos en el escrito de demanda.

30. Los intervinientes manifestaron que la disposición provoca un «[m]enoscabo injustificado a personas de especial protección constitucional»[24]. Esta afirmación se basa en el hecho de que la regulación «implica[ría] que las sociedades que hacen uso de beneficios tributarios como deducciones especiales, rentas exentas o descuentos tributarios tengan que tributar como mínimo al 15 % eliminándose en la práctica tales beneficios»[25]. Esta situación afectaría, particularmente, a las sociedades que incluyen en su nómina a sujetos pertenecientes a dicha categoría, las cuales «podrían tener una tributación más alta y perder en la práctica tales beneficios en aplicación del impuesto adicional por tasa mínima de tributación»[26].

31. Advirtieron que no existen normas uniformes sobre el manejo de la información financiera. Como consecuencia de ello, cada compañía debe tomar el marco normativo que le corresponde y lo ajusta a su estado actual, según la actividad a la que se dedique, el sector al que pertencece, entre otros factores. Dicha situación promovería que la aplicación de tales normas no sea homogénea y que, por tanto, la tributación no se realice de manera congruente con los principios de justicia y equidad tributarias.

32. Argumentaron que establecer tasas mínimas de tributación en el impuesto sobre la renta sin incluir mecanismos compensatorios que corrijan el cálculo impreciso de la capacidad contributiva es contrario a la Constitución[27]. Para dar sustento a esta afirmación, indicaron que el Legislador acostumbra incorporar mecanismos compensatorios cuando establece *rentas fictas*, predeterminadas como base mínima gravable para la tasación de un tributo. Dicha nivelación no se habría realizado en el caso concreto, pues «no se previó en ninguna parte [de la norma] un mecanismo compensatorio para aquellos casos, que pueden ser muchos, en que, por operar el pago del impuesto a adicional (IA) porque la Tasa de Tributación Depurada (TTD) sea inferior al quince por ciento (15%), el contribuyente tenga que sufragar ese mayor importe en virtud de diferencias

[19] La intervención fue elaborada por el ciudadano Alfredo Lewin Figueroa.
[20] La intervención fue elaborada por los ciudadanos Juan Camilo Muñoz Bocanegra y Juan Felipe Pastor Naranjo.
[21] La intervención fue elaborada por los ciudadanos Carlos Felipe Aroca Lara y Erika Patricia López Salomé.
[22] La intervención fue elaborada por la ciudadana Angela María Yepes Sánchez.
[23] La intervención fue elaborada por el ciudadano Alfonso Palacios Torres.
[24] Intervención presentada por Carol Julieth Caita Correo y Jorge Camilo Paniagua Hernández, folio 5.
[25] *Idem*.
[26] *Idem*
[27] Intervención enviada por el ciudadano Mauricio Alfredo Plazas Vega. Sobre el particular, agregó que «[l]a capacidad contributiva, en el impuesto sobre la renta, se dimensiona en función de la renta líquida gravable del contribuyente, resultante del proceso de depuración de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario. A esta renta líquida gravable se le aplica la tarifa nominal del impuesto sobre la renta y así se obtiene el impuesto a cargo». *Idem*, folio 4.

entre las cifras contables y las fiscales, en esencia *diferencias temporales*, que no fueron consideradas por la norma acusada»[28].

33. Por otra parte, los intervinientes cuestionaron la existencia de un *móvil constitucionalmente válido* que permita instaurar la tasa mínima de tributación que fija la disposición. En defensa de este argumento, adujeron que la única justificación de la medida es la intención de ampliar el recaudo. El objetivo de dar cumplimiento al Pilar II de la OCDE, al cual se alude en la exposición de motivos de la disposición, sería meramente aparente por cuanto existirían diferencias apreciables entre el impuesto mínimo global propuesto por la organización y el tributo que establece la norma demandada.

34. Una de las intervenciones formuló un nuevo cargo de inconstitucionalidad[29]. Según esta acusación, la inclusión de la norma en la Ley 2277 de 2022 acarrea la violación de los principios de identidad flexible y de consecutividad. Esta afirmación se funda en dos premisas: primero, el artículo «no hab[ría] sido incluido en el proyecto de ley y solo con dos líneas en la ponencia para primer debate, para luego modificar completamente la redacción en la ponencia para segundo debate»[30]; segundo, «lo que se debatió ante las comisiones constitucionales permanentes es diferente a lo debatido ante las plenarias de Senado y Cámara»[31].

35. Un interviniente formuló la siguiente solicitud subsidiaria[32]: en el supuesto en que no declare la inexequibilidad del parágrafo, el tribunal debe declarar su exequibilidad condicionada, de modo que se permita «a los contribuyentes sustraer de su Utilidad Depurada todo ingreso sobre el cual ya se hubiera tributado en el pasado, diferencias temporales, estimaciones de valor razonable, diferimientos, y cualquier otro, que pudiera producir una múltiple tributación sobre los mismos ingresos reales en periodos diferentes»[33]. Además, solicitó que el condicionamiento permita restar de la UD cualquier ingreso meramente contable, que no sea capaz de producir un incremento patrimonial.

36. Finalmente, varios intervinientes solicitaron a la Corte declarar la inexequibilidad del parágrafo con efectos retroactivos. La petición se fundamentó en la gravedad de la inconstitucionalidad de la disposición y en la necesidad de asegurar el restablecimiento de los derechos constitucionales infringidos.

### 4.2. Intervenciones que cuestionaron la aptitud de la demanda y solicitaron declarar la exequibilidad de la disposición

37. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)[34] y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público[35] solicitaron a este tribunal declarar la exequibilidad de la norma demandada. En atención a que la argumentación

---

[28] Intervención enviada por el ciudadano Mauricio Alfredo Plazas Vega, folio 6.
[29] Intervención enviada por los ciudadanos César Camilo Cermeño Cristancho y Daniel Díaz Rivera.
[30] Intervención presentada por César Camilo Cermeño Cristancho y Daniel Díaz Rivera, folio 8.
[31] *Idem*.
[32] Intervención presentada por la Universidad del Norte.
[33] Intervención presentada por la Universidad del Norte, folio 5.
[34] La intervención fue elaborada por el ciudadano Gustavo Alfredo Peralta Figueredo.
[35] La intervención fue elaborada por el ciudadano Julio Roberto Piza Rodríguez.

propuesta por las entidades es similar, a continuación se resumen los planteamientos de ambas instituciones. Antes de dicha presentación, es preciso hacer alusión a la solicitud de inhibición que planteó una de las instituciones[36].

38. *Solicitud de inhibición por ineptitud sustantiva de la demanda.* A juicio de la DIAN, los dos cargos de inconstitucionalidad admitidos a trámite son ineptos. En criterio de la entidad, el primer cargo incumple los requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia; el segundo cargo habría incumplido la carga argumentativa que debe atenderse en estos casos, consistente en proponer un ejercicio de contraste entre sujetos comparables. En atención a que los cargos de inconstitucionalidad incumplirían los requisitos para la emisión de un fallo de fondo, la entidad solicitó a este tribunal expedir una sentencia inhibitoria.

39. *Objeciones al primer cargo de inconstitucionalidad.* El principal reparo sobre el primer cargo de inconstitucionalidad se refiere al incumplimiento del requisito de certeza. En criterio de la dirección, la acusación planteada por los accionantes no se basa en el sentido objetivo que se desprende de la disposición —por lo que se funda en una interpretación parcial, y por lo tanto subjetiva, del precepto— debido a dos razones: en primer lugar, los accionantes habrían justificado la inconstitucionalidad de la totalidad de la disposición, exclusivamente, en la inclusión de la UC en la fórmula empleada para el cálculo de la UD, que se utiliza como denominador para la determinación de la TTD. Esta argumentación incurriría en una interpretación fragmentaria, y, por tanto, subjetiva, de la disposición.

40. En segundo lugar, los accionantes habrían propuesto ejemplos inexactos, que atribuyen a la disposición efectos desproporcionados o de insólita ocurrencia. Según este planteamiento, «los ejemplos hipotéticos muestran únicamente: (i) ingresos por valor razonable en propiedades de inversión; (ii) ingresos por valoración de inversiones; e (iii) ingresos por activos en moneda extranjera, sin tener en cuenta que los cambios en el otro resultado integral no se tienen en cuenta»[37].

41. Finalmente, la entidad cuestionó el cumplimiento del requisito de *especificidad* del primer cargo por cuanto «[l]os demandantes no definen específicamente la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la carta política. Los argumentos se reducen a ejemplos hipotéticos que son indeterminados e indirectos»[38].

42. *Objeciones al segundo cargo de inconstitucionalidad.* En cuanto a la violación del principio constitucional de igualdad, la dirección adujo que el alegado trato diferenciado que instaura la disposición «no surgiría de la norma

---

[36] Intervención presentada por la DIAN.
[37] *Idem*, folio 33. 31. La entidad argumentó que los ejemplos propuestos por los accionantes para sustentar los cargos formulados son equivocados. Lo anterior se debe a que la «utilidad contable se restringe únicamente al resultado del periodo de cada contribuyente y excluye los ingresos, costos o gastos reconocidos en el otro estado de resultado integral "ORI"». Esta interpretación fue establecida en el concepto 202400006038 de la DIAN. Según el planteamiento de la dirección, «los ingresos por revalorizaciones o diferencias en cambio de instrumentos financieros pueden ser registrados en el otro estado de resultado integral o no. De ser así, no estarían gravados con la TTD». Para ahondar en esta cuestión, presentó una lista de algunas de las partidas de ingresos que pueden ir al otro resultado integral, ORI.
[38] *Idem.*

demandada, sino de una realidad económica que se da cuando se constituyen conglomerados»[39]. Resaltó que, en su criterio, la demanda no habría demostrado con suficiencia las razones por las cuales los sujetos entre los que se plantea el contraste son comparables. Esta aseveración se sustenta en el hecho de que la consolidación de estados financieros es una obligación que se impone con base en el reconocimiento de «una realidad económica diferenciada, asociada [a] la existencia de situaciones de control»[40].

43. Al respecto, señaló que las sociedades que tienen la obligación de consolidar estados financieras son aquellas que controlan o son controladas por otras. De tal suerte, «[q]uienes consolidan estados financieros reflejan, de forma contable y financiera, la situación de control de un grupo de sociedades que tienen una posición en el mercado diferente a las demás personas jurídicas por la diversificación que pueden realizar, la aminoración de riesgos, expansión en el mercado, entre otras».

44. Como consecuencia de lo anterior, la acusación soslaya las «claras diferencias económicas y jurídicas entre los sujetos: i) el tratamiento financiero: Obligación de consolidar estados financieros, ii) diferencia en capacidad contributiva en cuanto pertenecen a un grupo, iii) el elemento diferenciador que tienen las sociedades de un grupo al momento de transferir las utilidades gravables». Con base en estas razones, la dirección solicitó a este tribunal dictar un fallo inhibitorio. Concluida la presentación de la solicitud de inhibición, a continuación, la Sala refiere los argumentos propuestos por las entidades en defensa de la constitucionalidad de la norma demandada.

45. *Argumentos en defensa de la exequibilidad de la norma frente al primer cargo.* En primer lugar, las entidades explicaron el método de funcionamiento y los propósitos que persigue el tributo. Indicaron que el régimen de tributación mínima creado por la norma es un «sistema alternativo de determinación de un monto adicional del impuesto sobre la renta cuando no se alcanza un umbral mínimo de tributación del 15%»[41]. Al respecto, resaltaron que la «tasa mínima de tributación denominada Tasa de Tributación Depurada (TTD) […] va a permitir que estos contribuyentes tributen por lo menos al 15% de su utilidad financiera depurada, y no se erosione la base gravable por parte de algunas sociedades, porque antes de la Ley 2277 de 2022, tributaban a menos del 15% de su utilidad depurada»[42]. Añadieron que el porcentaje de tributación mínima del 15% se inspiró en el impuesto mínimo global propuesto por la OCDE para mitigar los efectos adversos de BEPS (erosión de bases y traslado de beneficios) a nivel global.

46. A juicio de las entidades, los factores que se incluyen en la ecuación para determinar cuándo resulta exigible el pago del IA son razonables y constituyen un desarrollo adecuado del margen de discrecionalidad que tiene el Legislador en la materia. La ecuación «refleja y pondera adecuadamente la realidad del

[39] *Idem*, folio 37.
[40] *Idem*.
[41] *Idem*, folio 12.
[42] Intervención presentada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, folio 6.

negocio, considerando el costo de hacer negocios, incluyendo todos los gastos operativos y no operativos».

47. En lo que se refiere al empleo de la UC en la fórmula para el cálculo de la UD y la TTD, las instituciones manifestaron lo siguiente: «La UC consiste en la utilidad o pérdida en un periodo antes de deducir el gasto por impuestos; si bien se determina y reconoce a partir de normas contables, no se puede desconocer su calidad como un indicador de utilidad que refleja de manera adecuada la situación financiera del contribuyente y, con ello, la capacidad económica de tributar del mismo»[43]. Subrayaron que la contabilidad tiene como propósito reflejar la realidad económica de los entes comerciales, de manera clara, completa, fidedigna y comparable. Por tal motivo, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 estableció que las normas contables expedidas en desarrollo de esa ley tendrían efectos impositivos cuando las leyes tributarias remitieren a ellas. Recordaron que dicha regulación fue declarada exequible por este tribunal en la Sentencia C-1018 de 2012.

48. A propósito de la idoneidad de la UC para determinar la realidad financiera de las personas jurídicas, manifestaron lo siguiente:

> Es evidente la identidad conceptual que existe entre utilidad contable y renta gravable, siendo en todo caso los ingresos, y más específicamente la renta (o utilidad), el elemento nuclear reconocido como el más apto para medir la capacidad económica, como parámetro del impuesto mínimo, constituyéndose como un criterio técnico que cabe dentro de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria[44].

49. Expuesto este punto, las entidades destacaron que el objetivo primordial de la medida es evitar el uso excesivo de beneficios tributarios por parte de las empresas locales, que les permite erosionar la base gravable del impuesto de la renta, pues antes de la ley muchas sociedades tributaban por debajo del 15% de su utilidad depurada. Esta meta es crucial, en opinión de las instituciones, porque procura corregir un grave defecto de la política tributaria nacional: pese a que las tarifas nominales del impuesto sobre la renta para sociedades son comparativamente altas, un número importante de estas realizan un pago reducido del impuesto sobre la renta, en relación con su utilidad financiera[45].

---

[43] *Idem*. Con base en los artículos 1 y 3 de la Ley 1314 de 2009 y en la Sentencia C-1018 de 2012, las entidades indicaron que «es legítimo que la contabilidad concrete las obligaciones fiscales de los contribuyentes», pues es de su esencia brindar información fidedigna, comprensible, transparente y comparable, no solo a los sujetos del sector privado, sino también a los actores públicos. Con base en las características que, de acuerdo con el Marco Conceptual de Información Financiera, tiene la información contable —relevancia, representación fiel, comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad—, la entidad indicó que la información contable es idónea para el cumplimiento de los propósitos perseguidos por le ley demandada. El amplio margen de actividades para las que se utiliza dicha información demostraría que la contabilidad proporciona un reflejo adecuado de la realidad económica del contribuyente, por lo que puede ser empleada como elemento para calcular la TTD».

[44] *Idem*, folio 15.

[45] Con el objetivo de justificar la búsqueda de este objetivo, hicieron alusión a la Gaceta del Congreso n.° 917, del 12 de agosto de 2022. En el documento, se encuentra la siguiente justificación:

> [L]a evaluación de los beneficios tributarios debe partir del principio constitucional de la igualdad desde la óptica del gasto público y debe complementarse con el análisis de la equidad del sistema tributario.
> […]
> Como consecuencia de estos tratamientos tributarios asimétricos, 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 empresas de diversos sectores (Gráfico 10). Actualmente se identifican 146 beneficios para personas jurídicas en Colombia, de los cuales el 18% corresponden a beneficios asimétricos sectoriales y/o regionales.

50. Las instituciones indicaron que, de acuerdo con el análisis realizado por la OCDE, los beneficios tributarios que otorga la ley colombiana serían la principal causa de esta situación. La organización estableció, en 2022, que en el país existen 123 beneficios tributarios aplicables a personas jurídicas exclusivamente para el impuesto sobre la renta. Tales beneficios limitan la contribución efectiva que corresponde a las personas jurídicas, lo que dificulta el recaudo del que depende el cumplimiento de los cometidos del Estado social de derecho.

51. Las entidades subrayaron la importancia del precedente fijado en la Sentencia C-252 de 1997 para la decisión del caso concreto. En dicha providencia, la Sala Plena declaró que «[l]a Constitución no exige que la estimación de la capacidad económica de los contribuyentes siempre se determine a través de indicadores directos de renta o de patrimonio». Según la providencia, el Legislador tendría permitido «acudir a parámetros indirectos de medición del bienestar económico del contribuyente que pese a ello puedan ser validados socialmente como indicadores de riqueza. Definitivamente, la Constitución no prohíbe esta última alternativa. En consecuencia, el examen de constitucionalidad no puede llevar a la Corte hasta el extremo de adelantar un escrutinio riguroso de las mejores alternativas que habría podido tener teóricamente el Legislador para cumplir el propósito que tenía en mente».

52. Las entidades concluyen este argumento señalando que, precisamente, la inexistencia de una regla constitucional cierta en la materia, que determine de qué manera debe evaluarse la capacidad contributiva, ha llevado a la Corte a declarar la exequibilidad de otros métodos de medición de la capacidad contributiva *menos precisos*. Así habría ocurrido, por ejemplo, en el caso de la renta presuntiva.

53. En conclusión, en opinión de la DIAN y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la TTD pretende conseguir una tributación *mínima y justa* de las personas jurídicas. Dicho objetivo sería plenamente congruente con los principios que proclama la Constitución y, por lo tanto, se encontraría dentro del margen de discrecionalidad que tiene el Legislador en este ámbito. Con fundamento en estas razones, solicitaron a la Corte desestimar el primer cargo de inconstitucionalidad.

54. *Argumentos en defensa de la exequibilidad de la norma frente al segundo cargo*. Las entidades recordaron que las sociedades que tienen la obligación de consolidar estados financieras son aquellas que controlan o son controladas por otras, en el marco de un conglomerado. De tal suerte, «[q]uienes consolidan estados financieros reflejan, de forma contable y financiera, la situación de control de un grupo de sociedades que tienen una posición en el mercado diferente a las demás personas jurídicas por la diversificación que pueden realizar, la aminoración de riesgos, expansión en el mercado, entre otras».

55. Las instituciones refutaron el argumento central de este cargo, según el cual la norma impondría una mayor carga tributaria a las sociedades obligadas a consolidar estados financieros. Adujeron que la ley estableció reglas

particulares para la determinación de la Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG), a partir de la sumatoria de impuestos depurados y utilidades depuradas. Resaltaron que el cálculo de la TTD, en este caso particular, está condicionado a que «a. Dichas entidades sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; b. Sean residentes fiscales; c. Tributen a las tarifas de renta prevista en los artículos 240 y 240-1 ET; y d. No estén expresamente excluidas del ámbito de aplicación de la TTD»[46].

56. Por otra parte, argumentaron que la regla establecida en la norma demandada se basa en el reconocimiento de la realidad económica del control que se ejerce entre las sociedades que integran un conglomerado. La disposición, entonces, pretende «captura[r] de mejor manera la capacidad contributiva del conglomerado como un todo»[47]. En consecuencia, la medida estaría plenamente justificada en el artículo 95.1 de la Constitución, norma que proscribe el abuso del derecho, pues evita el traslado de beneficios y la erosión de la base gravable entre entidades. Con base en estas razones, las entidades solicitaron a la Corte declarar la exequibilidad de la disposición.

## V. Concepto de la Procuraduría General de la Nación

57. Mediante memorial recibido el 9 de mayo de 2024, la Procuraduría General de la Nación solicitó a esta corporación declarar la inexequibilidad de la norma demandada. Luego de ponderar la relevancia de los principios de justicia y equidad tributarias, y de destacar su estrecha relación con el principio constitucional de igualdad, el Ministerio Público manifestó lo siguiente, a propósito del primer cargo de inconstitucionalidad: «[L]a inclusión de la "utilidad contable o financiera" como elemento determinante de la fórmula para calcular la tasa mínima de tributación (TMT) impide que el cobro del impuesto de renta consulte la capacidad contributiva de los sujetos obligados»[48].

58. En opinión del Ministerio Público, la Constitución no proscribe la posibilidad de establecer tasas mínimas de tributación. Esta alternativa facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y simplifica la fiscalización del pago por parte de la Administración. Empero, en observancia de los principios de justicia y equidad tributarias, de optar por dicha opción, el Legislador se encuentra obligado a incluir «mecanismos de compensación que permitan concertar las diferencias entre la contabilidad y la realidad fiscal»[49]. La ausencia de dichos mecanismos en la norma demandada traería como consecuencia la imposibilidad de corregir «las distorsiones asociadas a las ganancias por diferencia en cambio o por valoración de activos»[50].

59. En cuanto al segundo cargo de inconstitucionalidad, el Ministerio Público adujo que la disposición incurre en una violación del principio constitucional de igualdad. Esta afirmación se basa en que «la disposición cuestionada establece un trato diferencial para los grupos empresariales obligados a consolidar sus estados financieros, el cual es presentado por el [L]egislador de

---

[46] *Idem*, folio 45.
[47] *Idem*, folio 47.
[48] Concepto de la Procuraduría General de la Nación, folio 3.
[49] *Idem*, folio 4.
[50] *Idem*, folio 5.

manera arbitraria en detrimento de la optimización del mandato de igualdad»[51]. La violación del principio en cuestión consistiría en que las sociedades que forman parte de los conglomerados «deben tener en cuenta los estados financieros de terceros en la aplicación de la fórmula del tributo porque en la liquidación respectiva están obligadas a incorporar la contabilidad de los miembros de su grupo comercial y, con ello, se introduce un elemento que permite el surgimiento de cargas tributarias disímiles»[52]. Con fundamento en estas razones, la Procuraduría solicitó a esta corporación declarar la inexequibilidad de la norma demandada.

## VI. Consideraciones

### 1. Competencia

60. La Corte Constitucional es competente para realizar el control de constitucionalidad que solicitaron los accionantes en el escrito de demanda, de conformidad con lo dispuesto por el numeral cuarto del artículo 241 del texto superior.

### 2. Cuestiones preliminares

61. *Asuntos que deben resolverse antes de emitir el pronunciamiento de fondo.* Antes de dar comienzo al estudio de constitucionalidad, la Sala Plena encuentra necesario resolver dos cuestiones, que fueron planteadas por algunos intervinientes: el cuestionamiento de la aptitud de la demanda y la posibilidad de ampliar el objeto de control de constitucionalidad.

### 2.1. Aptitud sustantiva de la demanda

62. Según fue señalado con antelación, la DIAN solicitó a esta corporación emitir un fallo inhibitorio debido al incumplimiento de los requisitos de aptitud de la demanda. A continuación se resumen las razones que expuso la entidad en sustento de la petición. A su juicio, el primer cargo de inconstitucionalidad sería inepto por cuanto se basa en una interpretación fragmentaria de la disposición. Los accionantes habrían centrado su atención, exclusivamente, en la inclusión del factor UC en la fórmula dispuesta por el Legislador para el cálculo de la UD. Al obrar de este modo, es decir, al soslayar el resto de la disposición, y al fundar la inconstitucionalidad de la totalidad del precepto únicamente en la inclusión de este elemento, los accionantes estarían basando su acusación en una lectura fragmentaria, y, por tanto, subjetiva, de la norma demandada.

63. La aptitud del segundo cargo de constitucionalidad fue cuestionada con base en el incumplimiento de los requisitos que ha establecido la jurisprudencia para la valoración de las violaciones del principio constitucional de igualdad. En criterio de la DIAN, los accionantes habrían comparado dos sujetos que se encuentran en una situación fáctica y jurídica completamente distinta. Por tal motivo, la demanda no satisfaría la primera condición —conocida como la adecuada formulación del *tertium comparationis*— para la realización del juicio

[51] *Idem.*
[52] *Idem.*

de igualdad. Para dar solución a estos reparos, la Sala Plena estima necesario volver sobre los requisitos que deben satisfacerse para la emisión de una decisión judicial de fondo.

64. El artículo segundo del Decreto 2067 de 1991 enlista las exigencias que debe cumplir quien interpone una demanda de inconstitucionalidad[53]. Entre los requisitos dispuestos se encuentra la carga de exponer «[l]as razones por las cuales dichos textos se estiman violados». En la Sentencia C-1052 de 2001, la Sala Plena analizó los requisitos implícitos en dicha exigencia: claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia[54].

65. Sobre el contenido de cada una de estas exigencias, de manera reciente, en la Sentencia C-489 de 2023, la Sala Plena manifestó lo siguiente:

> La *claridad* exige la existencia de un hilo conductor que permita comprender el significado de los argumentos. La *certeza* requiere que la demanda recaiga sobre una proposición existente, y no sobre deducciones o supuestos hechos por el demandante. La *especificidad* implica que la demanda debe contener, por lo menos, un cargo de inconstitucionalidad concreto, para que sea posible determinar si se presenta una confrontación objetiva y verificable entre esta y la Constitución. La *pertinencia* indica que "el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional", esto es, basado en la evaluación de una norma superior frente a la disposición demandada. Finalmente, la *suficiencia* se refiere, por una parte, a "la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad" y, por otra, a la exposición de argumentos que logren despertar "una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada".

66. Esta corporación ha manifestado que estas exigencias en modo alguno desvirtúan el carácter público de la acción de inconstitucionalidad[55]. Por el contrario, constituyen cargas procesales mínimas, que deben satisfacerse para que el ejercicio del control constitucionalidad por acción sea eficaz y acorde con los lineamientos establecidos en el texto superior, particularmente en su artículo 241.

67. *Cumplimiento de las exigencias establecidas para la admisión de la demanda.* A la luz de los argumentos expuestos, la Sala Plena concluye que las objeciones planteadas por la DIAN no están llamadas a prosperar. Según se explica enseguida, la demanda interpuesta por los ciudadanos cumple los requisitos normativos y jurisprudenciales que condicionan la emisión de un fallo de constitucionalidad.

68. *Análisis sobre las objeciones planteadas al primer cargo de inconstitucionalidad.* Según se ha dicho, el principal reparo que formuló la entidad contra el primer cargo de inconstitucionalidad cuestiona el

---

[53] Artículo 2 del Decreto 2067 de 1991: «Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: || 1. El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; || 2. El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas; || 3. Las razones esos textos se estiman violados; || 4. Cuando fuera el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; || y 5. La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda»

[54] Los criterios señalados en esta sentencia han sido reiterados en muchas decisiones posteriores de la Sala Plena. Entre otras, ver por ejemplo las recientes sentencias C-385, C-331 y C-259 de 2022.

[55] Entre otras, sentencias C-194 de 2023, C-980 de 2005 y C-501 de 2014.

cumplimiento del requisito de *certeza*. A su juicio, la acusación planteada por los accionantes no se basa en el sentido objetivo que se desprende de la disposición; se basaría en una interpretación parcial, y por lo tanto subjetiva, del precepto demandado. Adicionalmente, la demanda habría incumplido la exigencia en cuestión al proponer ejemplos inexactos, lo que desvirtuaría la argumentación propuesta.

69. La primera objeción no es admisible por cuanto incurre en la falencia argumentativa conocida como *non sequitur*. Correctamente, la entidad señala que la demanda centra los cuestionamientos que se exponen en el primer cargo en la inclusión del factor de la UC en la fórmula empleada para el cálculo de la UD. Pese a que admite que el cargo cuestiona la aludida inclusión del factor de la UC con el principio de capacidad contributiva, infiere que la Corte debe emitir un fallo inhibitorio por cuanto el cargo no presenta una acusación contra la totalidad de la disposición.

70. Si bien la premisa que expone la entidad es válida —lo que, según se explica más adelante, dará lugar a la acotación del objeto del juicio de constitucionalidad—, de ella no se sigue la consecuencia que se expone en la intervención. Los demandantes presentaron argumentos razonables que evidencian una relación de tensión —que ellos califican como de *incompatibilidad*— entre el principio de capacidad contributiva y la decisión de incluir el factor de la UC en la fórmula dispuesta para el cálculo de la UD. En su criterio, la introducción de dicho elemento impediría un cálculo exacto de la capacidad de tributación de los contribuyentes.

71. De la premisa en cuestión se sigue que el juicio de constitucionalidad debe circunscribirse a aquellos apartados que permiten la inclusión de la UC en las fórmulas previstas por el Legislador para el cobro de la tasa mínima de tributación. En modo alguno de ella se desprende que la Corte haya de declarar la ineptitud del cargo de inconstitucionalidad. Pues ello implicaría desconocer que los demandantes formularon, con acierto, una acusación de inconstitucionalidad contra algunos apartados de la norma demandada. Lo anterior demuestra que la solicitud presentada por la entidad carece de sustento argumentativo, por lo que la Sala Plena habrá de resolverla de manera negativa.

72. El segundo reparo que plantea la DIAN sobre el cumplimiento del requisito de certeza acusa a la demanda de proponer ejemplos inexactos, al ilustrar el sentido del cargo de inconstitucionalidad. Este cuestionamiento tampoco es procedente, por las razones que se explican a continuación. Los ejemplos que emplean los accionantes al formular el primer cargo únicamente tienen por objeto esclarecer, en un plano práctico, las consecuencias de la inclusión del factor de la UC en la fórmula establecida para el cómputo de la UD. La función que cumplen en la argumentación es meramente aclaratoria, no justificativa.

73. El primer cargo de inconstitucionalidad fue admitido debido a que propuso un contraste persuasivo entre el principio de capacidad contributiva y la decisión legislativa de introducir la UC como elemento de la tasa mínima de tributación. La admisión de la acusación no se fundamentó en los ejemplos que

complementaron la argumentación que expusieron los ciudadanos. Dada su calidad de tribunal constitucional, esta corporación no se encuentra llamada a pronunciarse sobre la corrección aritmética o contable de los ejemplos que allí se presentan, mucho menos cuando tales muestras hipotéticas no contienen —sino que solo ilustran— los argumentos que dieron lugar a la iniciación del presente proceso de constitucionalidad. Como consecuencia de lo anterior, la Sala Plena concluye que los reparos opuestos al cumplimiento del requisito de certeza son improcedentes.

74. La anterior consideración permite descartar, adicionalmente, la última objeción que planteó la DIAN sobre el cumplimiento del requisito de especificidad. En opinión de la entidad, «[l]os demandantes no definen específicamente la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la carta política. Los argumentos se reducen a ejemplos hipotéticos que son indeterminados e indirectos»[56]. Este cuestionamiento desconoce el verdadero papel que cumplen los ejemplos que presentaron los demandantes para dar sustento al concepto de violación. Pues soslaya que, en realidad, son empleados para *esclarecer* los efectos de la disposición, mas no para *demostrar* el enfrentamiento normativo que existiría entre la norma demandada y el texto superior. Para la Sala Plena es claro que la demanda no eludió el deber de exponer, de manera adecuada y suficiente, la aludida confrontación mediante la presentación de ejemplos. Dicha exposición fue efectuada a través de una argumentación que explica los motivos por los cuales, al menos en apariencia, la decisión de incluir la UC como factor para el cálculo de la tasa mínima de tributación es problemática desde la perspectiva del principio de la capacidad contributiva.

75. *Análisis sobre la objeción planteada al segundo cargo de inconstitucionalidad*. La DIAN censuró la admisión del cargo de violación del principio de equidad horizontal por cuanto la acusación se habría basado en la comparación de dos grupos que estarían en una situación fáctica y jurídica completamente distinta. De ser cierto lo anterior, el *tertium comparationis* habría sido planteado de manera inadecuada. En criterio de la Sala Plena, esta apreciación es infundada por cuanto la comparación que proponen los accionantes —entre las sociedades que forman parte de un conglomerado y aquellas que no se integran en este tipo de organizaciones— se plantea en un ámbito específico: el del derecho tributario.

76. Es indudable que la «unidad de propósito y dirección»[57] que se presenta en los grupos empresariales ubica a los agentes económicos que los integran en una situación singular, que parece dificultar su comparación con otros sujetos. Sin embargo, como fue señalado con acierto por los demandantes, en el ámbito del derecho tributario se encuentran en una posición plenamente comparable a la de los contribuyentes ordinarios. Ello se debe a que, hasta la expedición de la norma bajo revisión, la ley tributaria establecía un régimen de cobro de carácter individual. En razón de lo anterior, ningún contribuyente se encontraba obligado a sufragar el impuesto sobre la renta teniendo en cuenta la situación económica de otros sujetos. Esta ordenación sufrió un cambio drástico con la

[56] *Idem.*
[57] Artículo 28 de la Ley 222 de 1995.

aprobación de la norma demandada. Por tal motivo, en este ámbito específico, la comparación que plantean los accionantes es acertada.

77. Como consecuencia de las razones expuestas en este apartado, la Sala Plena concluye que los cuestionamientos de la DIAN son infundados, por lo que se encuentra llamada a emitir un pronunciamiento de fondo sobre los dos cargos de inconstitucionalidad que dieron origen a este proceso judicial.

## 2.2. Posibilidad de ampliar el objeto de control

78. *Cargos nuevos que fueron presentado por dos intervinientes.* Como se indicó en los antecedentes de esta providencia, dos intervinientes que coadyuvaron la demanda formularon, de manera separada, cargos adicionales contra la misma disposición. El primero de ellos la acusa de provocar un «[m]enoscabo injustificado a personas de especial protección constitucional»[58], en la medida en que las personas jurídicas que las contratan, en el marco de una relación laboral, no podrían hacer uso de los beneficios que establece la ley tributaria. Como consecuencia de lo anterior, dichos empleadores «podrían tener una tributación más alta y perder en la práctica tales beneficios en aplicación del impuesto adicional por tasa mínima de tributación»[59].

79. El segundo cargo denuncia que la inclusión de la norma demandada en la Ley 2277 de 2022 habría implicado la violación de los principios de identidad flexible y de consecutividad. Esta aseveración se funda en dos premisas: primero, el artículo «no hab[ría] sido incluido en el proyecto de ley y solo con dos líneas en la ponencia para primer debate, para luego modificar completamente la redacción en la ponencia para segundo debate»[60]; segundo, «lo que se debatió ante las comisiones constitucionales permanentes es diferente a lo debatido ante las plenarias de Senado y Cámara»[61].

80. *Facultad de ampliación del objeto de control constitucional.* Con fundamento en los artículos 22 del Decreto 2067 de 1991 y 46 de la Ley 270 de 1994, la jurisprudencia constitucional ha declarado que, bajo condiciones específicas, la Corte «se encuentra facultada para ampliar el control de constitucionalidad»[62]. En la Sentencia C-284 de 2014, manifestó que ello ocurre cuando el tribunal «identifi[ca] contradicciones con la Constitución que no ha[n] sido expresamente señaladas en la demanda, pero que t[iene]n una relación intrínseca con ella». De manera reciente, en la Sentencia C-489 de 2023, la Sala Plena unificó su jurisprudencia sobre los requisitos que deben acreditarse para decidir la ampliación del objeto de control. Dichos requisitos son los siguientes:

> (i) [L]a demanda [debe ser] apta para emitir un pronunciamiento de fondo, de manera que el control ampliado "no impli[que] para la Corte un poder de construir cargos de inconstitucionalidad, allí donde no existen"; (ii) tal control verse "sobre una norma efectivamente demandada, o susceptible de controlarse en virtud de una integración de la unidad normativa"; (iii) la acción haya sido instaurada antes de que haya

[58] Intervención presentada por Carol Julieth Caita Correo y Jorge Camilo Paniagua Hernández, folio 5.
[59] *Idem*
[60] Intervención presentada por César Camilo Cermeño Cristancho y Daniel Díaz Rivera, folio 8.
[61] *Idem*.
[62] Sentencia C-489 de 2023.

expirado el término de caducidad, en caso de que se hayan invocado vicios de procedimiento; (iv) la competencia de la Corte para revisar la constitucionalidad de la norma enjuiciada sea absolutamente clara; (v) se advierta un vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad, bien sea porque así lo pusieron de presente las pruebas recaudas, las intervenciones presentadas o el Ministerio Público a través de su concepto; y (vi) se constate que, con base en normas superiores no invocadas en la demanda o argumentos no desarrollados en ella, la disposición debe ser declarada inexequible

81. En el siguiente cuadro se analiza el cumplimiento de los requisitos de los que depende la posibilidad de ampliar el objeto de control en el presente proceso judicial:

| | |
|---|---|
| (i) Aptitud de la demanda | Según se explicó en el apartado inmediatamente anterior de esta providencia, los dos cargos admitidos a trámite son aptos, razón por la cual la exigencia se encuentra debidamente cumplida. |
| (ii) Los cargos recaen sobre una «norma efectivamente demandada» | Los dos cargos de inconstitucionalidad que plantearon los intervinientes se dirigen contra el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, por lo que cumplen el requisito bajo análisis. |
| (iii) Caducidad de la acción pública de inconstitucionalidad | El cargo que acusa a la disposición de provocar un «[m]enoscabo injustificado a personas de especial protección constitucional» constituye un vicio de carácter sustancial, motivo por el cual no se encuentra sometido al término de caducidad de un año para los vicios de forma. |
| | El cargo que reprocha al Legislador haber infringido los principios de consecutividad y de identidad flexible es de carácter procedimental. Sobre el particular, en la Sentencia C-762 de 2015, la Sala Plena manifestó que «los principios de consecutividad y de identidad flexible […] han sido considerados por esta corporación como vicios de forma»[63]. Por consiguiente, la alegación de estos vicios se encuentra sometida a la regla de caducidad de un año, de acuerdo con lo previsto en el artículo 242.3 del texto superior.<br><br>La Ley 2277 de 2022 fue publicada en el Diario Oficial n.° 52.247 el 13 de diciembre de 2022, y la demanda fue presentada el 15 de diciembre de 2023. Esto implica que el cargo bajo análisis incumple el requisito que exige que «la acción haya sido instaurada antes de que haya expirado el término de caducidad». Con base en este hallazgo se descarta la posibilidad de ampliar el objeto de análisis de esta providencia incluyendo el cargo en cuestión.<br><br>El análisis que se hace desde este punto únicamente se hará respecto de la acusación de haber infringido el mandato de brindar protección constitucional a los sujetos de especial protección. |
| (iv) Claridad de la competencia de la Corte para revisar la constitucionalidad de la norma | No hay dudas de que la Corte es competente para enjuiciar la constitucionalidad del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022. |
| (v) Formulación de un «vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad» | El cargo sostiene que la disposición lesiona los derechos de los sujetos de especial protección, por cuanto quienes los emplean laboralmente tendrían prohibido disfrutar de manera plena del beneficio tributario correspondiente. Lo anterior se debe a que, pese a que estos sujetos emplean a personas en situación de exclusión o vulnerabilidad, deben contribuir con una tasa mínima del 15% de sus utilidades depuradas, en cumplimiento de la norma demandada.<br><br>La acusación no explica la razón por la cual el establecimiento de la referida tasa mínima de tributación —que debe pagar la persona jurídica, y no los empleados que sean sujetos de especial protección— causa un daño directo a estos últimos. Del mismo modo, no identifica cuál es la norma constitucional supuestamente infringida ni cuáles son los motivos por los cuales el precepto resulta comprometido. Por consiguiente, el nuevo cargo no cumple el requisito en cuestión. |
| (vi) Constatación de que la norma debe ser declarada | En atención a que la solicitud incumple el requisito de proponer un «vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad», para la Sala Plena no es |

[63] Sobre el particular, sentencias C-260 de 2015 y C-042 de 2006.

| | |
|---|---|
| inexequible con base en argumentos no formulados en el escrito de demanda | posible establecer la procedencia de la declaratoria de inexequibilidad del precepto con base en la acusación planteada por el interviniente. Por tal motivo, el nuevo cargo incumple la exigencia bajo análisis. |

82. El análisis expuesto lleva a concluir que las dos solicitudes de ampliación del objeto de análisis resultan improcedentes. La primera de ellas, que acusa a la norma demandada de causar un «[m]enoscabo injustificado a personas de especial protección constitucional», incumple los requisitos *(v)* y *(vi)*. Lo anterior, por cuanto el cargo propuesto no contiene un *vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad*, lo que implica, a su vez, que no existen elementos que permitan concluir que, efectivamente, la petición de declaratoria de inexequibilidad es viable. La segunda solicitud de ampliación, que acusa a la disposición de infringir los principios de consecutividad e identidad flexible, incumple el requisito *(iii)*, que evalúa la observancia de la regla de caducidad establecida para la alegación de los vicios de procedimiento.

83. Por último, la Sala Plena observa que existe un argumento adicional que impide la ampliación del objeto de análisis, para incluir el cargo por violación a los principios de consecutividad e identidad flexible. Respecto de esta acusación se configura el fenómeno de la cosa juzgada, por lo que, de asumir el conocimiento de esta acusación, el plenario se vería obligado a estarse a lo resuelto en la Sentencia C-219 de 2024. En dicha providencia, la Corte declaró la exequibilidad de la norma demandada luego de estudiar una demanda que solicitó la inexequibilidad de la disposición con base en el supuesto desconocimiento de los principios constitucionales citados[64].

84. Con fundamento en las razones expuestas, la Sala Plena concluye que las solicitudes de ampliación del objeto de control elevadas en el proceso de la referencia son improcedentes. Una vez resueltas las cuestiones preliminares, la Sala Plena procede a analizar la constitucionalidad de la norma demandada.

## 3. Alcance del juicio de constitucionalidad, problemas jurídicos planteados y metodología de la decisión

85. *Alcance del juicio de constitucionalidad.* Para dar comienzo al juicio de constitucionalidad, el plenario encuentra necesario delimitar el objeto de la controversia. Para tal fin, es preciso volver sobre las dos acusaciones que fueron admitidas a trámite. El primer cargo de inconstitucionalidad acusa a la totalidad del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022 de infringir el principio de capacidad contributiva. El segundo cargo, por su parte, acusa a la disposición de violar el principio de equidad tributaria en su dimensión

[64] En la providencia en comento, la Sala Plena juzgó que en el trámite de la ley «*no se desconoció el principio de consecutividad*, pues, siguiendo los parámetros de la Corte Constitucional al respecto, lo relacionado con la tasa mínima de tributación en renta fue objeto de discusión en el primer debate conjunto de las comisiones y en las plenarias, cumpliendo así las reglas del artículo 157 superior. Así mismo, el apartado que regulaba la citada tasa mínima de tributación tampoco fue suprimida o eliminada en el interregno del trámite legislativo. Por su parte, *también se satisfizo el principio de identidad flexible*, pues a lo largo de todo el proceso de formación de la ley se mantuvieron cinco (5) elementos definitorios: (i) el objeto respecto del cual recae, (ii) los destinatarios núcleo de la tasa mínima de tributación, (iii) el porcentaje de esa tasa, esto es, el 15%; (iv) los caracteres generales de los factores a ser tenidos en cuenta para su cálculo, y (v) el alcance tributario concreto, esto es, que la finalidad consistía en que todos los destinatarios, en caso de que su tributación no alcanzara el 15%, debían ajustar su tributo hasta alcanzar dicho umbral» [énfasis fuera de texto].

horizontal, en atención a que instauraría un trato discriminatorio que perjudica a las personas jurídicas obligadas a consolidar sus estados financieros.

86. La Sala Plena observa que el primer cargo de inconstitucionalidad se dirigió contra la totalidad de la disposición. No obstante, al analizar los escritos de demanda y de corrección, y al reparar en el contenido de la norma demandada, advierte que la acusación no cuestiona la totalidad del parágrafo. Por el contrario, los accionantes controvierten la constitucionalidad de un apartado específico de la disposición, lo que exige acotar el objeto de análisis de la presente providencia.

87. Según se señaló en el auto admisorio, en el primer cargo, los accionantes proponen como problema jurídico «determinar si la imposición en este caso grava o no situaciones reveladoras de capacidad contributiva, *al referir a la utilidad contable como elemento esencial para la depuración de la renta*» [énfasis fuera de texto]. En los escritos de demanda y subsanación, centraron sus planteamientos en demostrar que la decisión de incluir la UC en la fórmula dispuesta para el cálculo de la UD era la causa de la inconstitucionalidad del precepto. Lo anterior se corrobora en ambos memoriales y se pone en evidencia en la síntesis del cargo que se presentó como encabezado del escrito de demanda. En dicho apartado, los demandantes resumieron en los siguientes términos el sentido de la primera acusación: «*[L]a norma demandada establece una metodología de determinación del impuesto sobre la renta a partir de la utilidad contable*, que incluye ingresos estimados e inciertos, lo cual no consulta la capacidad contributiva real de los contribuyentes, genera doble imposición sobre un mismo hecho económico y puede conducir a escenarios confiscatorios»[65] [énfasis fuera de texto].

88. De lo anterior se sigue que el cargo no refuta la constitucionalidad de toda la disposición. La lectura integral de la disposición corrobora esta afirmación. Según se explica más adelante (6.2.), en ella, el Legislador implementa una importante modificación en el cálculo del impuesto sobre la renta que pagan las personas jurídicas, con excepción de aquellas que no se encuentran domiciliadas en el país. El propósito de dicho ajuste consiste en asegurar que las personas jurídicas paguen una tasa mínima de tributación, para evitar que la acumulación de beneficios tributarios produzca una erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta.

89. Para tal fin, el Congreso de la República dispuso un complejo método de cálculo que se basa en la comparación del valor que pagan las sociedades utilizando las reglas tradicionales del impuesto sobre la renta con un porcentaje, que asciende al 15%, de sus utilidades financieras depuradas. Cuando quiera que la Tasa de Tributación Depurada sea inferior a dicho porcentaje —prescribe la norma—, el contribuyente debe pagar un «Impuesto a Adicionar (IA)», que colma la diferencia que exista con el aludido porcentaje del 15%. Con el objeto de aplicar esta modificación a los grupos empresariales, la disposición establece unas reglas particulares para el caso de las sociedades obligadas a consolidar estados financieros.

[65] Escrito de demanda, folios 7 y 8.

90. Esta breve síntesis de la norma demandada demuestra que los accionantes no presentaron argumentos que cuestionen la constitucionalidad de la disposición de manera completa. Por el contrario, la acusación que formularon se centra en un elemento específico de la modificación que introdujo el Legislador en la norma en cuestión. Dicho componente es «[e]l primer factor de la fórmula[,] *la Utilidad Contable, la cual no constituye una expresión genuina del enriquecimiento obtenido por el contribuyente y de su capacidad real para tributar*, pues incluye múltiples valores que incrementan su cuantía pero que no representan un enriquecimiento efectivo y real del contribuyente. En consecuencia, la norma demandada incluye dentro de la base gravable del impuesto sobre la renta elementos contables que, si bien son valoraciones o estimaciones, no desarrollan el hecho generador del impuesto sobre la renta»[66].

91. Como consecuencia de lo anterior, atendiendo el principio *pro actione*, que impone a este tribunal interpretar las demandas de modo que se promueva la eficacia del principio de supremacía constitucional[67], el juicio que realizará la Sala Plena para resolver el primer cargo de inconstitucionalidad se circunscribirá a la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» y a la sigla «UC», que se encuentran en el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

92. Respecto del segundo cargo de inconstitucionalidad, para la Sala es claro que el reproche formulado por los accionantes recae sobre un apartado específico de la disposición. Lo anterior se corrobora en el escrito de demanda, donde los demandantes identificaron el fragmento de la norma que daría lugar a la infracción de la norma constitucional: «*El numeral 2 del parágrafo 6 del artículo 240 del ET* estableció sin justificación constitucionalmente legítima, un mecanismo diferente y más gravoso para las sociedades obligadas a consolidar estados financieros, por el solo hecho de tener que cumplir con esta obligación. Esto genera una discriminación injustificada con aquellas sociedades que no consolidan estados financieros, lo que les implica obligaciones sustanciales más gravosas que no están a cargo de las demás sociedades colombianas»[68] [énfasis fuera de texto].

93. Efectivamente, el numeral segundo de la norma en cuestión contiene la regulación que permite la aplicación de la tasa mínima de tributación al caso de los grupos empresariales. Así consta en dicho apartado, en el que se lee lo siguiente: «Los contribuyentes residentes fiscales en Colombia cuyos estados financieros sean objeto de consolidación en Colombia, deberán realizar el siguiente procedimiento […]». Por tanto, el análisis de constitucionalidad que habrá de realizar esta corporación con base en la alegada violación del principio constitucional de equidad en su dimensión horizontal se circunscribe a los numerales 2; 2.1; 2.2, y 2.3 del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022. En estos términos queda establecido el objeto de análisis de la presente providencia.

---

[66] *Idem*, folios 14 y 15.
[67] Sentencias C-050 de 2024, C-726 de 2015 y C-542 de 2007.
[68] Escrito de demanda, folio 57.

94. *Problema jurídico*. Para dar solución a los cargos propuestos por los accionantes, la Sala Plena encuentra necesario resolver los dos siguientes problemas jurídicos:

> ¿La inclusión del factor de la Utilidad Contable (UC) en la fórmula dispuesta por el Legislador para el cálculo de la Utilidad Depurada (UD), que es un componente para el cómputo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD), en el ámbito específico de la reforma introducida sobre el impuesto de la renta en el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2002, conlleva la vulneración del principio de capacidad contributiva?
>
> ¿Los numerales 2; 2.1; 2.2, y 2.3 del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2002 son contrarios al principio constitucional de equidad en su dimensión horizontal, en la medida en que establecerían un trato discriminatorio que perjudica a las sociedades que forman parte de un conglomerado, en atención a que, a diferencia de lo que ocurre respecto de las sociedades que no forman parte de un grupo empresarial, ordenan que la liquidación y el pago del Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG) tenga en cuenta la situación patrimonial de las demás sociedades que se integran al conglomerado?

95. *Metodología de la decisión*. Para resolver estos problemas jurídicos, la Sala Plena abordará los siguientes asuntos: Fundamentos constitucionales del ejercicio de la actividad impositiva; el principio constitucional de equidad tributaria; la capacidad contributiva como elemento del principio de equidad tributaria; dimensiones de la equidad tributaria. Con base en estas consideraciones, resolverá los dos cargos de inconstitucionalidad que propusieron los accionantes.

## 4. Fundamentos constitucionales del ejercicio de la actividad impositiva

96. *Fundamento constitucional*. La Constitución concede al Legislador un amplio margen de discrecionalidad en materia tributaria. El otorgamiento de dicha facultad es fruto de varias disposiciones que resaltan el papel central que aquel cumple en la determinación de las fuentes de financiación del Estado. La primera de ellas es el artículo 95.9 superior, que impone a los ciudadanos la obligación de «contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad». La segunda es el artículo 150.12, que asigna al Congreso de la República la competencia de «establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley». La última es el artículo 338, que dispone que «en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos».

97. *Justificación democrática del amplio espectro de decisión del Congreso en la materia.* Estas normas reflejan la particular índole democrática del Congreso de la República. Esta corporación ha manifestado que la concesión de este amplio margen de configuración es consecuencia de la proclamación del principio democrático, pues, en un régimen constitucional, «el Legislador, en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, [es] el

encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo»[69]. En razón de lo anterior, al ocuparse de estos asuntos, el Legislador «habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad»[70].

98. *Alcance del margen de configuración.* De manera reciente, en la Sentencia C-305 de 2022, la Sala Plena enlistó los asuntos que son objeto de desarrollo en ejercicio de esta competencia legislativa:

> El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria le permite al Legislador, entre otros, (i) definir "los fines de la política tributaria"; (ii) "crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos", "como impuestos, tasas y contribuciones; (iii) determinar los elementos esenciales de los tributos, es decir, "los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro"; (iv) definir los "beneficios tributarios, como deducciones, exenciones o descuentos" y, por último, (v) fijar "la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo [y] las condiciones en que ello se llevará a cabo".

99. *Límites constitucionales.* Naturalmente, esta facultad de configuración legislativa no es omnímoda, pues se encuentra sometida a las restricciones que establece el texto superior. La Sala Plena ha declarado que «corresponde al Congreso de la República dictar la política económica y social del Estado, en particular la política impositiva, dentro de los parámetros establecidos en la Constitución»[71]. En este mismo sentido, ha observado que «el Legislador tiene la facultad de "crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones", siempre que "se ejerza dentro de los parámetros superiores"»[72].

100. Los límites que impone la Constitución en este campo se formulan bajo la forma de principios. Por un lado, se encuentran aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados, como los postulados de legalidad y certeza tributarias[73]. Por el otro, los mandatos generales que se ocupan de la determinación general de los tributos. A este último grupo pertenecen los principios de equidad, eficiencia y progresividad[74]. A este catálogo de límites a la facultad de configuración legislativa es preciso añadir el conjunto de derechos fundamentales que proclama la Constitución[75].

101. *El principio de razonabilidad como límite general a la facultad impositiva del Estado.* Esta corporación ha declarado que «el principio de razonabilidad, como límite al ejercicio de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria, se expresa, a su vez, en cuatro principios: igualdad de trato ante la ley, equidad, progresividad, justicia y eficiencia tributaria»[76]. Al respecto, la Sala Plena ha explicado que «[m]ientras el principio de igualdad es general e

---

[69] Sentencia C-657 de 2015, reiterada en la Sentencia C-489 de 2023.
[70] Sentencia C-060 de 2018.
[71] Sentencia C-333 de 2017.
[72] Sentencia C-305 de 2022
[73] Artículo 338 de la Constitución.
[74] Artículos 95.9 y 363 de la Constitución.
[75] Sentencia C-606 de 2019.
[76] Sentencia C-066 de 2021.

irradia todo el ordenamiento jurídico, los cuatro principios restantes, por mandato expreso del artículo 363 de la Constitución, son fundantes del sistema tributario»[77]. A continuación, la Sala hará una breve mención de estos principios, y profundizará en el principio de equidad tributaria. El énfasis en este último postulado se debe a que, según se explica en el apartado de análisis del caso concreto, los dos cargos de inconstitucionalidad acusan a la norma demandada de infringir este principio.

102. *El principio de igualdad*. La Constitución proclama el principio constitucional de igualdad en el artículo trece superior. Esta corporación ha señalado que dicho principio es de carácter relacional, y comprende los siguientes deberes: «*i)* el deber de dar un tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones iguales, *ii)* el deber de prodigar un tratamiento diferente a quienes están en condiciones disímiles y *iii)* el deber de asegurar un tratamiento especial a las personas o grupos tradicionalmente discriminados o que están en una situación de debilidad manifiesta»[78]. De tal suerte, el principio de igualdad persigue el doble objetivo de proscribir las desigualdades que carezcan de una justificación constitucionalmente atendible y promover, a través de acciones positivas, el fomento y el goce efectivo de los grupos que se hallan en situación de marginación.

103. *Aplicación del principio constitucional de igualdad en el ámbito tributario*. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el principio constitucional de igualdad constituye un «claro límite formal y material del poder tributario estatal»[79]. Con fundamento en lo anterior, esta corporación ha declarado que, al emplear sus facultades de configuración legislativa, el Congreso de la República tiene «el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes». En cuanto a sus implicaciones concretas en el campo tributario, la Corte ha señalado que este principio es el sustento de dos exigencias primordiales[80]: «*i)* la obligación general en cabeza de todas las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, mediante el pago de tributos; y *ii)* la garantía de un tratamiento impositivo diferencial que responda a la situación económica y a la capacidad contributiva de aquellas»[81].

104. *El principio de progresividad tributaria*. El sustento normativo del principio de progresividad tributaria se encuentra en el artículo 363 superior. La norma estipula que «[e]l sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad». Al esclarecer su alcance, la Corte ha indicado que dicho postulado «exige que se brinde un trato diferenciado entre los sujetos objeto del tributo, el cual se puede materializar en el momento en que se realiza el recaudo o cuando este se distribuya»[82]. En virtud de dicho trato diferenciado, el Legislador ha de distribuir las cargas tributarias de modo «que los

[77] Sentencia C-489 de 2023.
[78] Sentencia C-066 de 2021.
[79] Sentencia C-183 de 1998.
[80] Sentencia C-364 de 1994.
[81] Sentencia C-489 de 2023.
[82] Sentencia C-571 de 2019.

contribuyentes de mayores ingresos o con más capacidad [contributiva] aporten en mayor proporción al financiamiento del Estado»[83].

105. Atendiendo el tenor literal de la norma constitucional, la Sala Plena ha destacado que el principio de progresividad tributaria constituye una exigencia para «el sistema tributario, en su conjunto»[84]. En tal sentido, ha subrayado que la «carta exige que el sistema sea progresivo, y no que cada uno de los singulares elementos del mismo tenga esa característica»[85]. Sin embargo, también ha precisado que «esto no significa que sea inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad»[86]. Al elucidar la metodología que debe emplearse en este último caso, la Sala Plena ha indicado que dicho análisis «no debe hacerse de forma aislada, sino en una perspectiva sistemática, a la luz de los efectos que pueda producir el elemento analizado sobre el sistema tributario, en particular considerando las diferentes relaciones entre los tributos»[87]. De esta suerte, en tales casos, «el juicio consiste, no en establecer si la norma, individualmente, se ajusta o no al principio de progresividad, sino en determinar si "podría aportar al sistema una dosis de manifiesta […] regresividad"[88]»[89].

106. *El principio de justicia tributaria*. El postulado de la justicia tributaria se encuentra reconocido en el artículo 95.9 del texto superior. Al definir su contenido, esta corporación ha manifestado que aquel impone «un mandato general que obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo»[90]. Una de las manifestaciones de este imperativo se encuentra en la «prohibición de los tributos confiscatorios, que supriman de facto la propiedad privada o que eliminen todo beneficio de la libre iniciativa económica»[91]. Sobre esta última cuestión, la jurisprudencia constitucional ha aclarado que el principio en cuestión no resulta lesionado cuando la norma tributaria «estable[ce] tratos fiscales más gravosos o […] derog[a] algunos beneficios impositivos, siempre que estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos»[92].

107. *El principio de eficiencia tributaria*. El principio de eficiencia tributaria, que proclama el artículo 363 de la Constitución, impone al Estado la obligación de instaurar «un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos»[93]. La Sala Plena ha señalado que este principio influye sobre el mandato de justicia tributaria, por cuanto la «ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos»[94].

---

[83] Sentencia C-091 de 2021.
[84] Sencncia C-117 de 2018, C-100 de 2014, C-364 de 1993
[85] Sentencia C-100 de 2014.
[86] *Idem*.
[87] Sentencia C-521 de 2019.
[88] Sentencia C-333 de 1993.
[89] Sentencia C-066 de 2021.
[90] Sentencia C-486 de 2020.
[91] Sentencia C-489 de 2023
[92] Sentencia C-486 de 2020.
[93] Sentencia C-833 de 2013
[94] Sentencia C-833 de 2013

108. *Contenido del principio de eficiencia tributaria*. En cuanto a su contenido, la jurisprudencia constitucional ha observado que el principio en cuestión «se define a partir de la relación costo beneficio»[95] y se funda en los dos siguientes elementos: «el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal»[96]. Concluida la presentación de los principios que acompañan a la equidad tributaria como elementos de la exigencia de razonabilidad, la Sala Plena hará énfasis en el análisis de dicho principio.

**5. El principio constitucional de equidad tributaria**

109. *Fundamento constitucional del principio de equidad tributaria*. La Constitución proclama el principio de equidad tributaria en dos de las disposiciones recién citadas: los artículos 95.9 y 363 de la carta. Según acaba de señalarse, el primero de ellos impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al financiamiento del Estado «dentro de conceptos de justicia y equidad», mientras que el segundo establece que el «sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad»[97].

110. *Definición y funciones del principio de equidad tributaria.* Al precisar su alcance, esta corporación ha destacado las siguientes características: en primer lugar, el principio de equidad tributaria es «una manifestación de la igualdad en el ámbito impositivo»[98]. En segundo término, tal como lo establece de manera expresa la Constitución, «[l]a equidad es un principio estructural del sistema tributario»[99]. En cuanto a la función que cumple en el orden constitucional, la Corte ha manifestado que funge como «límite sistémico y estructural a la potestad de configuración del Legislador para establecer tributos»[100]. De ahí que constituya un criterio de «distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados»[101]. Dicha labor se despliega en dos planos: uno individual, en el que es posible «analizar un tributo o beneficio en específico o uno de sus elementos en particular, dado su efecto sobre el conjunto»[102]; otro sistemático, en el que se evalúa la incidencia que tiene el impuesto en el «sistema tributario en su conjunto»[103].

111. *Precisión sobre el vínculo con el principio de igualdad.* Si bien el principio de equidad guarda una estrecha relación con el principio constitucional de igualdad, no puede interpretarse como un mandato riguroso e inflexible que exija que «todos los contribuyentes paguen necesariamente los impuestos, tasas

[95] Sentencia C-743 de 2015.
[96] Sentencia C-551 de 2015.
[97] Sentencia C-066 de 2021.
[98] Sentencias C-489 de 2023, C-057 de 2021 y C-606 de 2019.
[99] Sentencia C-324 de 2022.
[100] Sentencia C-431 de 2020
[101] Sentencia C-734 de 2002.
[102] Sentencias C-324 de 2022 y C-776 de 2003.
[103] Sentencias C-385 de 2008 y C-249 de 2013.

y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero»[104]. Por tal motivo, no cabe esperar de su aplicación «una igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados»[105].

112. *Contenido del principio de equidad*. La jurisprudencia constitucional ha establecido que el principio de equidad tributaria tiene dos contenidos: un mandato general, que ordena al Legislador tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y un componente específico, que ordena la aplicación de la equidad en dos dimensiones: la horizontal y la vertical[106]. Para dar solución a los dos cargos de inconstitucionalidad, es preciso ahondar en el estudio de ambos componentes.

## 5.1. La capacidad contributiva como elemento del principio de equidad tributaria

113. *El principio de capacidad contributiva*. El mandato general de capacidad contributiva «no es un principio constitucional autónomo pues no fue consagrado expresamente en la Constitución»[107]. Empero, la jurisprudencia constitucional ha reconocido su vigencia con base en los principios de progresividad, justicia y equidad tributarias[108]. Si bien su existencia en el ordenamiento se ha justificado desde varias perspectivas, el principio de equidad ha estado presente en todas las argumentaciones que ha propuesto esta corporación al explicar su reconocimiento como principio constitucional.

114. La Sentencia C-405 de 2023 identificó los *distintos enfoques* que ha empleado este tribunal al explicar su sustento normativo. La providencia señala que es posible agrupar las argumentaciones propuestas por la Corte en tres conjuntos: «Un primer grupo de providencias lo ha entendido como una emanación simultánea de varios principios constitucionales como la justicia, la equidad tributaria y la progresividad»[109]. El segundo conjunto «ha afirmado que la capacidad contributiva se desprende exclusivamente del *principio de equidad*»[110]. Por último, el tercer grupo explica la vigencia de este postulado apelando «a conceptos de soporte adicionales a los ya expuestos, como la eficiencia o no confiscatoriedad»[111].

115. *Postura actual sobre el fundamento constitucional de la capacidad contributiva.* Según acaba de señalarse, a pesar de la diversidad de aproximaciones, «el principio de equidad tributaria ha sido una constante en todos los casos estudiados»[112]. Ello se debe a que la capacidad contributiva y la equidad tributaria tienen un vínculo más cercano que el que la une con otros

---

[104] Sentencia C-136 de 1999.
[105] Sentencia C-540 de 2023.
[106] Sentencia C-324 de 2022.
[107] Sentencia C-405 de 2023.
[108] *Idem*.
[109] Sentencias C-057 de 2021, C-066 de 2021, C-486 de 2020, C- 431 de 2020, C-061 de 2021 y C- 202 de 2020.
[110] Sentencias C- 059 de 2021 y C- 094 de 2021.
[111] C-293 de 2020 y C-504 de 2020.
[112] Sentencia C-405 de 2023.

mandatos, como la progresividad o la justicia tributaria. Este tribunal ha señalado, respecto de estos dos principios, que «aunque también guardan una relación con la capacidad contributiva, apuntan a ideas distintas»[113]. En el caso de la equidad tributaria, la estrecha relación que tiene con la capacidad contributiva es resultado del propio significado de dicho principio. Anteriormente, se señaló que este tribunal ha definido la equidad tributaria como un criterio de reparto de cargas y beneficios. Pues bien, esa misma jurisprudencia ha vinculado ambos principios al establecer que «[u]na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la *capacidad económica* de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión».[114]

116. Con base en estas razones, en sus fallos más recientes, este tribunal ha unificado su jurisprudencia precisando que la capacidad contributiva es «un principio derivado de la equidad tributaria»[115]. Este será, entonces, el parámetro de control para efectuar el juicio de constitucionalidad en esta oportunidad.

117. *Definición jurisprudencial de la capacidad contributiva.* Bajo esta perspectiva, la jurisprudencia constitucional ha definido la capacidad contributiva como «la posibilidad económica de tributar, esto es, como la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos»[116]. En esta misma dirección, la ha descrito como la «posibilidad de contribuir al gasto público del Estado de tal forma que la persona aún mantenga condiciones dignas de vida»[117].

118. Esta última definición es relevante por cuanto evidencia la estrecha relación que tiene este principio constitucional con el derecho fundamental al mínimo vital, en el caso de los tributos que asumen las personas naturales[118]. Teniendo en cuenta dicho vínculo, la Sala Plena ha declarado que «siempre que exista capacidad contributiva, en el sentido de que el pago de los tributos no amenace de manera cierta unos mínimos de subsistencia digna, existe el deber en cabeza de las personas de contribuir para la realización de los objetivos del Estado social de derecho»[119].

119. *Valoración de la capacidad contributiva.* La valoración de la capacidad contributiva no es la misma en todos los casos; depende del tipo de impuesto. En los tributos indirectos «se presume un hecho, esto es, la capacidad contributiva, a partir de otro hecho, que, a título ilustrativo, puede ser la adquisición de determinados bienes o servicios por parte del contribuyente, así como la venta o la importación de ciertos bienes»[120]. Por su parte, en los impuestos directos, «los tributos no solo deben ser definidos teóricamente en función de una realidad reveladora de capacidad contributiva, sino que además

---

[113] *Idem*.
[114] Sentencia C-734 de 2002.
[115] Sentencia C-405 de 2023 y SENTENCIA IMPUESTO AL PATRIMONIO.
[116] Sentencia C-833 de 2013.
[117] Sentencia C-293 de 2020.
[118] *Idem*.
[119] Sentencia C-388 de 2016.
[120] Sentencia C-405 de 2023.

efectivamente deben consultar el poder real de financiarlos»[121]. Por tal motivo, esta corporación ha manifestado que, en principio, los criterios más adecuados para valorar la capacidad contributiva respecto de este último grupo son la renta y el patrimonio[122].

120. *Dificultad en la valoración de la capacidad contributiva.* A pesar de estos lineamientos generales, la valoración de la capacidad contributiva es una labor compleja, en la que suelen aparecer diferencias de criterio: «Es comprensible que surjan interrogantes sobre los elementos técnicos o estadísticos que soportan la facultad impositiva del Estado; incluso, habiendo certeza de los costos y beneficios estimativos de un tributo, pueden válidamente brotar discrepancias al determinar en un caso concreto si un grupo de personas tienen la capacidad real de contribuir o si, por el contrario, la carga se torna desproporcionada y en tal medida inconstitucional»[123]. A lo anterior es preciso añadir que la valoración de la capacidad económica no es un ejercicio aritmético que arroje una única solución; por el contrario, como suele ocurrir con la regulación de los fenómenos económicos, normalmente da lugar a varias alternativas. Esta circunstancia es determinante para la jurisdicción constitucional, puesto que constituye el contexto que determina la intensidad del juicio que debe emplear este tribunal al juzgar la validez de estas disposiciones.

121. *Amplio margen de configuración legislativa en la materia.* Esta corporación ha señalado que «[l]a complejidad descrita en torno al concepto de capacidad contributiva conlleva al reconocimiento de un amplio margen de configuración al Congreso de la República»[124]. Las credenciales democráticas de esta institución la autorizan para «evaluar con el mejor criterio, la conveniencia en la imposición de tributos para el progreso en la realización de los derechos de los ciudadanos»[125]. Como consecuencia de lo anterior, la Corte Constitucional se encuentra llamada a practicar en este ámbito «un control judicial discreto o moderado»[126]. Debe asumir una actitud deferente, que respete el amplio margen de configuración democrática del Legislador, sin que ello implique el sacrificio del principio constitucional en cuestión. Solo en circunstancias particulares, el tribunal se encuentra autorizado a incrementar el rigor del escrutinio judicial. Así ocurre cuando la ley concede amnistías tributarias, cuando emplea categorías sospechosas de discriminación o afecta de manera intensa un derecho fundamental[127].

122. *Criterios que permiten evaluar la capacidad contributiva.* Una importante derivación de este amplio margen de configuración legislativa se encuentra en

---

[121] Sentencia C-052 de 2016.
[122] Sentencia C-833 de 2013.
[123] Sentencia C-405 de 2023.
[124] *Idem*.
[125] Sentencia C-388 de 2016.
[126] *Idem*.
[127] Sentencia C-388 de 2016. Sobre el particular, es preciso indicar que la Sala Plena concluyó que el amplio margen de configuración del Legislador permite, incluso, el establecimiento de un sistema tributario de *renta presunta*. En la Sentencia C-238 de 1997, este tribunal declaró que «[e]l que el legislador no autorice probar la rentabilidad real del capital, es conducta que encuentra sustento en dos principios constitucionales. De un lado, en el principio de la función social reconocida a la propiedad, que sirve de sustento a la exigencia de rentabilidad que la presunción *juris et de jure* comporta, tal y como se explicara anteriormente. Y de otro lado, en el principio constitucional de eficiencia que soporta en poder de imposición atribuido al Estado».

los criterios que permiten valorar la capacidad contributiva. Ya se ha dicho que la renta y el patrimonio son, en el caso especial de los impuestos directos, criterios atendibles para garantizar la satisfacción de este principio. Sin embargo, la aludida idoneidad de dichos criterios «no significa que la estimación de la capacidad económica de los contribuyentes siempre se determine a través de indicadores directos de renta o de patrimonio»[128].

123. Por el contrario, según lo ha establecido esta corporación desde su más temprana jurisprudencia, «no puede eliminarse la posibilidad de que el Legislador, en aras de la justicia y de la eficiencia fiscal, pueda acudir a parámetros indirectos de medición del bienestar económico del contribuyente que pese a ello puedan ser validados socialmente como indicadores de riqueza»[129]. En criterio de este tribunal, «[l]o relevante es que se trate de parámetros objetivos y verificables, desde una perspectiva económica o jurídica»[130].

124. *Valoración judicial sobre el cumplimiento de la capacidad contributiva.* Para concluir este análisis de la capacidad contributiva, es necesario aludir al rasero judicial que emplea esta corporación para evaluar su observancia. La Sala Plena ha declarado que «[l]a herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de equidad tributaria es, por regla general, el test leve de razonabilidad o de proporcionalidad»[131]. Ello se debe, naturalmente, al amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria[132]. Sin embargo, no es esta la única razón que ha aducido este tribunal para fijar en dicho grado la intensidad del juicio: «[C]omo justificación de este nivel de escrutinio, se suma que el examen de estas materias tiene una relación estrecha con la política económica y presupuestal del Estado y deben preservarse sus principios esenciales y coherencia macroeconómica»[133].

125. En esta modalidad del juicio de proporcionalidad, le corresponde a esta corporación verificar las dos siguientes condiciones: primero, que las medidas «persigan (i) "una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente" y que (ii) sean "adecuadas para alcanzar [esa] finalidad"»[134]. Estos requisitos pretenden garantizar que «el [L]egislador no adopte decisiones arbitrarias y caprichosas»[135], sino «fundadas en un mínimo de racionalidad»[136].

126. Expuesto el primer componente del principio de equidad tributaria, procede la Sala Plena a analizar las dimensiones de la equidad tributaria. Tomando en consideración el cargo de inconstitucionalidad que debe resolverse, hará énfasis en una de ellas, la equidad horizontal.

---

[128] Sentencia C-057 de 2021.
[129] Sentencia C-252 de 1997.
[130] Sentencia C-057 de 2021.
[131] Sentencia C-489 de 2023.
[132] Sentencia C-345 de 2022.
[133] *Idem*.
[134] Sentencia C-503 de 2023.
[135] Sentencia C-333 de 2017.
[136] *Idem*.

**5.2. Dimensiones de la equidad tributaria**

127. *Alcance de las dimensiones de la equidad tributaria.* El segundo componente del principio de equidad tributaria hace referencia a sus dos dimensiones[137], las cuales han sido «denominadas por la jurisprudencia como equidad horizontal y vertical»[138]. En acatamiento de la primera de ellas, «el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones»[139]. De esta definición se colige que «la equidad en su dimensión horizontal es una manifestación del principio de igualdad ante las cargas públicas»[140]. Por su parte, la equidad vertical se identifica «con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto»[141].

128. El análisis de estas dimensiones lleva a concluir que «la equidad horizontal se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo»[142], mientras que la equidad vertical «se refiere a que el mayor peso, en cuanto al deber de contribuir al financiamiento de los gastos de funcionamiento e inversión del Estado, debe recaer sobre aquellos contribuyentes que tienen mayor capacidad económica»[143]. De esto último se sigue que la equidad vertical supone, de manera necesaria y deliberada, la imposición de «un trato diferenciado, pero no inequitativo ni injusto»[144].

129. *Valoración judicial sobre la equidad horizontal.* La Sala Plena estima necesario ahondar en la metodología que emplea este tribunal para juzgar las violaciones a la equidad horizontal. Para tal fin, es necesario subrayar dos características del principio en cuestión, que explican la elección metodológica que ha hecho este tribunal en este campo: en primer lugar, la equidad horizontal «es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo»[145]. En segundo término, el principio exige que «en la "formulación singular de las normas impositivas, [el Legislador] respete en la mayor medida posible"[146] los mandatos que derivan del principio de igualdad y se abstenga de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infrainclusivos o suprainclusivos»[147].

130. Atendiendo estas circunstancias, esta corporación ha concluido que «para determinar el desconocimiento del principio de equidad en su dimensión horizontal, el juez constitucional deberá aplicar el test integrado de igualdad de intensidad leve»[148]. Este juicio exige al operador jurídico llevar a cabo el

---

[137] Sentencia C-489 de 2023
[138] Sentencia C-324 de 2022.
[139] Sentencia C-060 de 2018.
[140] Sentencias C-489 de 2023 y C-057 de 2021.
[141] Sentencia C-087 de 2019.
[142] Sentencia C-540 de 2023.
[143] Sentencia C-057 de 2021.
[144] Sentencia C-419 de 1998
[145] Sentencia C-056 de 2019
[146] Sentencia C-169 de 2014, reiterada en la Sentencia C-117 de 2018.
[147] Sentencia C-540 de 2023.
[148] Sentencia C-489 de 2023.

siguiente examen: «*(i*) verificar el patrón de igualdad o *tertium comparationis* y establecer si los sujetos o situaciones son comparables fáctica y jurídicamente; *(ii)* constatar la existencia de una afectación *prima facie* al principio de equidad; *(iii)* determinar que la finalidad de la medida y el medio utilizado no se encuentren prohibidos por la Constitución; y, *(iv)* evaluar si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto»[149].

131. Según se observa, los dos primeros requisitos pretenden asegurar el cumplimiento de las condiciones básicas de las que depende la aplicación del juicio de igualdad. Estas exigen, en primer lugar, que se plantee un contraste entre sujetos o realidades que sean comparables en un plano fáctico y jurídico; en segundo lugar, requieren que se presente, efectivamente, un compromiso atendible del mandato de trato igualitario. Los dos últimos requisitos ejecutan, en sentido estricto, la valoración de la razonabilidad de la medida a la luz del principio de igualdad: la primera de ellas exige que tanto el fin que persigue el Legislador como la medida concreta que este ha dispuesto para dicho fin no estén proscritas por el texto superior. Por último, requiere que el medio elegido cumpla el requisito de idoneidad o adecuación.

132. El alcance de esta última exigencia ha sido esclarecido por la jurisprudencia del siguiente modo: habida cuenta del amplio margen de configuración legislativa, la Corte «ha reconocido que el medio o la alternativa que escoja el Gobierno no debe ser totalmente adecuado e idóneo para alcanzar el fin»[150]. No le es dable a este tribunal exigir, entonces, una elección óptima. Por el contrario, «[l]a escogencia de las medidas, bajo el escenario propuesto [escrutinio leve], es un tema que se inserta en el amplio margen de configuración legislativa y, por esta razón, son inasibles para el control de constitucionalidad de normas tributarias»[151]. De lo anterior se infiere que «la adecuación o idoneidad de un medio se satisface si presta una contribución positiva para alcanzar el fin que persigue, y por lo mismo no es determinante que sea un medio imperfecto, para resolver definitiva o exclusivamente un problema, como en este caso, de evasión o fraude fiscal»[152].

133. Con fundamento en las consideraciones expuestas, la Sala Plena de esta corporación procede a resolver la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

## 6. Solución del caso concreto

### 6.1. Cargos de inconstitucionalidad admitidos a trámite

134. *Demanda interpuesta*. La ciudadana Carolina Rozo Gutiérrez y los ciudadanos Leonardo Cote Botero y Sebastián Santos Gracia presentaron una demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones». La demanda

---

[149] *Idem*.
[150] Sentencia C-059 de 2021.
[151] Sentencia C-322 de 2022.
[152] Sentencia C-249 de 2013.

contenía cuatro cargos de inconstitucionalidad; los tres primeros se dirigían contra la totalidad de la norma; y el último, contra los numerales 2, 2.1., 2.2. y 2.3. del parágrafo demandado. Según se señaló en los antecedentes de este fallo, los tres primeros cargos proponían la misma acusación de inconstitucionalidad, bajo líneas de argumentación que eran formalmente disímiles. Por tal motivo, se englobaron en un único cargo.

135. *Primer cargo de inconstitucionalidad.* El primer cargo de inconstitucionalidad acusa a la disposición de infringir el principio de capacidad contributiva. Dicho principio habría sido infringido como consecuencia de la decisión de incluir el factor de la UC en la fórmula dispuesta para el cálculo de la UD. A juicio de los accionantes, dicho elemento únicamente «refleja unas valoraciones y estimaciones que no corresponden a las utilidades efectivamente realizadas fiscalmente sobre las cuales surja el deber de tributar»[153].

136. El principio de capacidad contributiva resultaría comprometido en la medida en que dicho factor, el de la UC, impide que se cobre el impuesto sobre la renta con base en la ocurrencia del hecho generador que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, da lugar al pago del tributo: el «incremento neto del patrimonio»[154]. Según este planteamiento, si bien la UC tiene un valor contable y una utilidad económica que son relevantes para el desarrollo de la actividad comercial, no puede ser empleada para estimar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Los demandantes sustentan esta afirmación en el hecho de que la UC «incluye ingresos que no son realizados, sino que corresponden a estimaciones o aproximaciones, que no reflejan la capacidad contributiva»[155].

137. *Segundo cargo de inconstitucionalidad*. El segundo cargo acusa a la norma demandada de infringir el «principio de equidad tributaria en su componente horizontal»[156]. Según este planteamiento, la disposición establecería un trato diferenciado entre dos grupos que se encuentran en una situación comparable: las sociedades que están obligadas a consolidar estados financieros y aquellas que no se someten a dicha obligación. En aplicación de la norma demandada, las primeras estarían «obligadas a incluir el ajuste al impuesto más allá de su propia utilidad, mientras que, sin justificación alguna las sociedades obligadas a consolidar estados financieros, deben soportar un mayor impuesto»[157]. El establecimiento de dicho trato diferenciado sería, entonces, la causa de la violación el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Una vez expuestos los cargos de inconstitucionalidad, la Sala Plena encuentra necesario examinar el alcance de la norma demandada.

## 6.2. Alcance de la norma demandada

138. *Análisis realizado en la Sentencia C-219 de 2024 sobre la norma demandada.* Antes de acometer este examen, es necesario señalar que en la Sentencia C-219 de 2024 la Sala Plena declaró la exequibilidad de la norma

[153] Escrito de demanda, folio 21.
[154] Artículo 26 del Estatuto Tributario, citado en la página once del escrito de demanda.
[155] Escrito de demanda, folios 25 y 26.
[156] *Idem*, folio 57.
[157] *Idem.*

demandada, por el cargo de violación de los principios de consecutividad e identidad flexible. En la providencia, la Corte descartó la acusación planteada por los demandantes, según la cual dichos principios habrían sido infringidos como consecuencia de que «entre el primer debate conjunto en las comisiones económicas permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, y el debate propiciado en las plenarias de las mismas cámaras, el enunciado [habría sufrido una variación de] un 95%»[158]. La Sala Plena desestimó este cargo tras concluir que el trámite de la iniciativa legislativa observó las exigencias que plantean los principios supuestamente desconocidos. La sentencia contiene una relación de los antecedentes y del alcance de la norma que, por su importancia para la solución del caso concreto, será tenida en cuenta en esta oportunidad.

139. *Características del impuesto sobre la renta.* En atención a que la norma demandada conlleva una modificación de la metodología establecida para el cálculo del impuesto sobre la renta, es preciso recordar, de manera sucinta, la caracterización que esta corporación ha hecho de este tributo. Este análisis debe partir de la constatación de la ausencia de directrices específicas en el texto constitucional sobre su contenido. Como resultado de ello, la configuración de su naturaleza jurídica y la determinación de sus elementos únicamente se someten a las restricciones que imponen los principios que establece la carta en la materia. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha señalado que la «Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta»[159]. Por tal motivo, dicho tributo «ha sido concebido en todos sus elementos por el Legislador»[160].

140. *Configuración legal del impuesto sobre la renta.* Con base en el desarrollo normativo que se encuentra en el libro primero del Estatuto Tributario[161], la Sala Plena ha definido el impuesto sobre la renta como un «tributo directo y obligatorio del orden nacional, que grava los ingresos que tienen la entidad de producir un incremento neto al patrimonio»[162]. Teniendo en cuenta la regulación existente, esta corporación ha señalado que el Legislador le ha asignado las siguientes características: El tributo «(i) grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; (iii) los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales; y (iv) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias»[163].

141. Los accionantes fundan parte importante del primer cargo de inconstitucionalidad en la anterior descripción. Sostienen que «[l]a definición que hace la Corte Constitucional del impuesto de renta es consistente con el artículo 26 del ET, según el cual, el hecho generador del impuesto de renta es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento neto del

[158] Sentencia C-219 de 2024.
[159] Sentencia C-489 de 2023
[160] *Idem*.
[161] Sentencia C-305 de 2022.
[162] Sentencia C-219 de 2024.
[163] Sentencia C-305 de 2022.

patrimonio»[164]. Con base en esta circunstancia, plantean el siguiente argumento: «La norma acusada calcula un impuesto mínimo para los contribuyentes sobre ingresos estimados o potenciales, y no sobre un verdadero enriquecimiento del contribuyente. La norma demandada desconoce que, si no hay incremento patrimonial o enriquecimiento, no puede haber impuesto alguno»[165]. En este planteamiento sustentan la alegada violación del principio de capacidad contributiva. La validez de esta tesis constituye el objeto de análisis del siguiente apartado (6.3).

142. *Creación de una tasa mínima de tributación.* La disposición tiene como objetivo instaurar una tasa mínima de tributación (TMT). El alcance de esta tasa fue definido en la Sentencia C-219 de 2024 en los siguientes términos: «Figura prevista en el parágrafo 6 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, dirigida a fijar un tope o umbral mínimo de tributación del 15% en cabeza de las personas jurídicas sujetas a su aplicación»[166].

143. *Destinatarios de la norma demandada.* Los sujetos que se encuentran sometidos «a la tasa mínima de tributación en comento [son] los contribuyentes del [i]mpuesto de que tratan los artículos 240 y 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país»[167]. En el fallo en cuestión, la Sala Plena identificó cuáles son los contribuyentes que aparecen referidos en cada una de estas disposiciones del Estatuto Tributario: «[*i)*] Contribuyentes del impuesto de renta establecidos en el artículo 240 ET, es decir, 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 sobre renta y complementarios[; y *ii)*] [c]ontribuyentes del impuesto de renta establecidos en el artículo 240-1 del ET, esto es, usuarios industriales de zonas francas»[168].

144. Según lo indican los antecedentes legislativos de la norma, la TMT pretende combatir la erosión de las bases imponibles del impuesto sobre la renta[169]. De acuerdo con las instituciones que intervinieron en defensa de la disposición, este fenómeno ocurre como consecuencia de la acumulación de beneficios tributarios que realizan algunas personas jurídicas, con el propósito de obtener una disminución apreciable de la base gravable del tributo.

145. *Tasa Mínima de Tributación e Impuesto a Adicionar.* Expuestas estas generalidades sobre el tributo, es preciso reparar en el engranaje normativo que permite su funcionamiento. Según acaba de señalarse, mediante su inclusión en la Ley 2277 de 2022, «el Legislador quiso establecer un tope mínimo para efectos de que las personas jurídicas, con las excepciones allí establecidas, tributaran en materia de renta»[170]. Atendiendo dicho propósito, dispuso un método de estimación que se basa en la comparación del valor que pagan los contribuyentes utilizando las reglas tradicionales del impuesto sobre la renta

[164] Escrito de demanda, folio 12.
[165] *Idem*, folio 5.
[166] Sentencia C-219 de 2024.
[167] DIAN, Concepto 011080, del 4 de agosto de 2023.
[168] *Idem*.
[169] Gaceta 1199 de 2022, p. 14.
[170] Sentencia C-219 de 2024.

con un porcentaje, que asciende al 15%, de sus utilidades financieras depuradas. La disposición establece que cuando la Tasa de Tributación Depurada sea inferior a dicho porcentaje, el contribuyente debe pagar un «Impuesto a Adicionar (IA)», que colma la diferencia que exista con el aludido porcentaje del 15%.

146. Este cometido se desarrolla en la norma demandada del siguiente modo: la tasa mínima de tributación recibe el nombre de Tasa de Tributación Depurada (TTD). Dicha tasa se calcula mediante una división, en la que el numerador es el Impuesto Depurado (ID); y el denominador, la Utilidad Depurada (UD):

$$TTD = \frac{ID}{UD}$$

147. El análisis del primer cargo de inconstitucionalidad exige reparar en la configuración normativa de los factores de esta operación. Ello se debe a que la demanda cuestiona que la UC hubiera sido incluida como factor para el cómputo de la UD. Vale recordar que, a juicio de los accionantes, esta determinación conlleva el sacrificio del principio de capacidad contributiva.

148. La norma demandada establece que el ID se calcula mediante un ejercicio de suma y resta, en el que participan tres factores: el Impuesto Neto de Renta (INR); los Descuentos Tributarios o Créditos Tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario (DTC), y el Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior (JRP). La siguiente ecuación define la interacción de estos factores:

ID= INR + DTC-JRP

149. *Fórmula para el cálculo de la Utilidad Depurada.* Según se ha dicho, el denominador que se dispuso para el cálculo de la TTD es la UD. Al igual que en el caso anterior, el Legislador estableció una operación de sumas y restas para determinar dicho valor. A continuación, se cita el apartado del artículo en el que se refieren los factores que participan en dicho cálculo:

> UD Utilidad Depurada.
>
> UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos.
>
> DPARL Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.
>
> INCRNGO: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.
>
> VIMPP: Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.
>
> VNGO: Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición – CAN, las percibidas por el régimen de compañias holding colombianas -CHC y las rentas externas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

C: Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del periodo.

150. Estos factores operan en la fórmula que dispuso el Legislador para el cálculo de la UD, de la siguiente manera:

UD= UC + DPARL – INCRNGO – VIMPP – VNGO – RE – C

151. *Aplicación de la Tasa Mínima de Tributación a los grupos empresariales.* La segunda parte de la norma demandada traslada este arreglo normativo a los grupos empresariales. Dicha regulación encuentra desarrollo en los numerales 2, 2.1., 2.2. y 2.3 del parágrafo bajo estudio. Según se señaló en la sección tres de este fallo[171], sobre dichos apartados habrá de realizarse el juicio de constitucionalidad por el cargo de violación del principio de equidad horizontal. Antes de explicar el alcance de la regulación dispuesta para dicho fin, conviene destacar que la aplicación de la TMT al ámbito de los grupos empresariales pretende «prevenir el traslado de beneficios [tributarios] internamente a vinculadas de baja tributación y definir un mínimo de tributación en los grupos empresariales internos»[172].

152. Estos objetivos dieron lugar a la creación de una Tasa de Tributación Depurada del Grupo (TTDG). Dicha tasa se calcula «dividiendo la suma de los impuestos depurados de cada contribuyente residente fiscal en Colombia objeto de consolidación por la suma de las utilidades depuradas de cada contribuyente residente fiscal en Colombia cuyos estados financieros son objeto de consolidación»[173]. Lo anterior quiere decir que, como ocurre en el caso de la TMT, el Legislador ordena la realización de una división, con el fin de establecer si las personas jurídicas que conforman el conglomerado deben pagar el Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG). La fórmula que describe esta operación es la siguiente:

$$TTDG = \frac{\Sigma ID}{\Sigma UD}$$

153. En el numerador aparece la sumatoria de los Impuestos Depurados de todas las personas jurídicas que integran el grupo empresarial; en el numerador, la sumatoria de las Utilidades Depuradas de las mismas personas jurídicas. Cuando el resultado de la división sea inferior a 15, la norma establece que se debe proceder al cálculo del Impuesto a Adicionar por el Grupo (IAG). Finalmente, cuando haya lugar al pago del IAG —es decir, cuando la TTDG sea inferior a 15—, su reparto entre los contribuyentes que conforman el conglomerado se hará en proporción a sus utilidades depuradas individuales. Este arreglo normativo se expresa en la siguiente ecuación:

---

[171] Alcance del juicio de constitucionalidad, FJ 86 y 87.
[172] DIAN, Concepto n.° 006038, del 22 de marzo de 2024.
[173] *Idem*.

$$IA = IAG \times \left( \frac{UD\beta}{\Sigma UD\beta} \right)$$

154. Antes de proseguir con el análisis de los cargos formulados contra la disposición, la Sala Plena encuentra necesario hacer la siguiente observación a propósito de la causación de la UD y de la UDß. De acuerdo con el criterio expresado por la DIAN en el concepto citado en este acápite, «no aplica lo indicado en este parágrafo para aquellos contribuyentes cuyos estados financieros no sean objeto de consolidación y su Utilidad Depurada (UD) sea igual o menor a cero (0) o para los contribuyentes cuyos estados financieros sean objeto de consolidación y la sumatoria de la Utilidad Depurada (ΣUD) sea igual o menor a cero (0)»[174].

155. Una vez expuesto el alcance de la norma demandada, la Sala Plena procede a analizar los cargos de inconstitucionalidad formulados por los accionantes.

### 6.3. Solución al primer cargo de inconstitucionalidad

156. *Cargo de inconstitucionalidad.* En criterio de los demandantes, la inclusión del factor de la UC en la fórmula prevista para el cálculo de la UD acarrea la violación del principio de capacidad contributiva. Lo anterior, por cuanto la UD únicamente ofrecería «estimaciones o aproximaciones»[175] de la situación económica del contribuyente. Esta característica impediría que la fórmula asegure que el cobro del impuesto sobre la renta se realice como resultado de la recepción de ingresos «que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio», tal como lo prevé el artículo 26 del Estatuto Tributario. Dicha limitación conllevaría la violación de la capacidad contributiva

157. Por las razones que se expusieron en la sección tres de esta providencia[176], el juicio de constitucionalidad que habrá de emitir la Sala Plena para resolver este cargo recaerá, únicamente, sobre la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» y sobre la sigla «UC», que se emplea en la fórmula dispuesta para la estimación de la UD. Para juzgar la constitucionalidad estas expresiones, resulta necesario esclarecer el significado del término demandado, la utilidad contable.

#### 6.3.1. La utilidad de carácter contable y su influencia en materia fiscal

158. *Las utilidades en el ejercicio contable de las sociedades*. En términos generales, las utilidades son las ganancias o pérdidas obtenidas en un negocio o empresa, luego de descontar los costos y deducciones, por lo que reflejan el desempeño económico del organismo societario durante un periodo. La utilidad es un componente principal de la contabilidad de toda sociedad y, por lo tanto, es registrada en los estados financieros[177]. Estos últimos son responsabilidad de

[174] DIAN, Concepto n.° 006038 int 202 de 2024
[175] Escrito de demanda, folios 25 y 26.
[176] Alcance del juicio de constitucionalidad, FJ 79 a 85.
[177] Según la obra Finanzas Corporativas (2012), en los estados financieros, el renglón de resultado o utilidad neta se refiere a la diferencia entre los ingresos totales y los costos totales durante un período específico.

los administradores del ente económico, y son el medio principal para suministrar la información contable.

159. Al respecto, es preciso señalar que el artículo 34 de la Ley 222 de 1995[178] dispone que, «[a] fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados». Así, es claro que las sociedades tienen la obligación de llevar la contabilidad y preparar los estados financieros. En ellos se verá reflejada la utilidad de carácter contable.

160. La elaboración de los estados financieros se rige por normas de contabilidad. La Ley 1314 de 2009, «[p]or la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia», ordenó el ajuste de las prácticas contables del país de conformidad con los estándares internacionales en la materia. El Decreto 2420 de 2015[179], que reglamenta esta ley, detalla las obligaciones de preparación, presentación y revelación de los estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)[180].

161. Según las NIIF, los estados financieros son un conjunto de documentos contables que proporcionan información detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad económica. En esa información se incluye el estado de resultado, en el que se reconocen tanto los ingresos como los gastos, y, a partir de ahí, se determina la ganancia o pérdida; es decir, la utilidad[181].

162. En este punto es importante precisar que las denominaciones de los conceptos contables que se refieren a resultados pueden variar. La norma internacional únicamente exige que los nombres empleados sean claros[182]. Así

---

Autores: Stephen A. Ross (Massachusetts Institute of Technology), Randolph W. Westerfield (University of Southern California) y Jeffrey Jaffe (University of Pennsylvania). McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de C.V. by the McGraw-Hill Companies, Inc. New York, N.Y., U.S.A. Traducción de la novena edición con revisión técnica de González Valdés, Mario (Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey).

[178] Ley 222 de 1995, «Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones». El artículo 34 hace parte del Título I, Régimen de Sociedades, Capítulo VI, Estados Financieros.

[179] «Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones». // El Decreto 2420 de 2015 ha sido modificado por varios decretos posteriores, como el Decreto 2270 de 2019, que ajustan la normativa según las actualizaciones de las normas contables internacionales.

[180] Las NIIF son las normas e interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standard Boards (IASB). Comprenden: (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; y (d) Interpretaciones SIC.1.

[181] El Marco Conceptual para la Información Financiera, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 2010 y revisado en marzo de 2018, dispone lo siguiente: «[l]os estados financieros proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa y la administración de los recursos económicos de la entidad por parte de la gerencia» (párrafo 3.2).

[182] En la NIC 1, sobre la presentación de estados financieros, se dispone lo siguiente: «[u]na entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante» (párrafo 99).

se explica en el Concepto n.° 006038 int 202 de 2024 de la DIAN[183]. En esa medida, los conceptos de ganancia contable y utilidad contable son asimilables.

163. *El concepto de utilidad contable*. El párrafo 5 de la NIC 12 (norma internacional de contabilidad en el marco de las NIIF) define la ganancia contable como «la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por impuesto a las ganancias»[184]. En el mismo sentido, el concepto recién citado de la DIAN la define de la siguiente manera: «la variable "(UC) – Utilidad contable o financiera antes de impuestos", que deben considerar los contribuyentes es aquella que refleje el resultado del periodo[, e]s decir, corresponde al total de ingresos menos gastos (entendidos como costos y gastos) tanto de operaciones continuadas como discontinuadas, antes de impuestos sin incluir registros reconocidos en el otro resultado integral»[185].

164. Lo anterior significa que la ganancia contable o la utilidad contable se calcula restando los gastos de los ingresos, sin incluir el gasto por impuesto a las ganancias. Se trata del resultado financiero de una empresa antes de considerar los impuestos y sus efectos sobre las ganancias. En definitiva, dicha cifra registra, de forma simple, los hechos económicos de una sociedad (ganancias o pérdidas)[186].

165. Este resultado financiero se anota de acuerdo con la normativa contable internacional, que, como se ha explicado, es plenamente aplicable en Colombia. Tal normativa tiene el propósito de estandarizar la información económica de las empresas para que sea «clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable»[187]. Al respecto, vale recordar que el parágrafo del artículo tercero de La Ley 1314 de 2009 precisa que, en aplicación de las normas contables, «los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal».

166. Entonces, es claro que los estados financieros se rigen por las normas contables y cumplen con el objetivo de suministrar la información económica de la sociedad a todo tipo de usuarios, con el propósito de tener mayor y más

---

[183] Concepto núm. 006038 int 202 de 2024 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, en el cual se hace la siguiente aclaración: «[e]n relación con los nombres de estados financieros que se refieren a resultados, es importante destacar que el párrafo 8 de la NIC 1, advierte que cada entidad puede utilizar otros términos para denominarlos. Por lo tanto, esto explica que pueden existir diferencias entre la literalidad del nombre de estos estados financieros que se refieren a resultados entre cada una de las entidades e incluso, entre las normas tributarias. Sin embargo, el párrafo 8 citado, es claro al autorizar el uso de otros términos siempre que el sentido de estos sea claro».

[184] En la NIC 12, se establecen definiciones de la siguiente manera: «*Ganancia contable* es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. // *Ganancia fiscal (pérdida fiscal)* es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias. […]» (párrafo 5).

[185] De igual manera, en la NIC 1, en el apartado de definiciones, se dispone lo siguiente: «[e]l *resultado del periodo* es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral» (párrafo 7).

[186] En el Marco Conceptual para la Información Financiera, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 2010 y revisado en marzo de 2018, se dispone lo siguiente: «[e]l rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente» (párrafo 1.17).

[187] Artículo 3 de La Ley 1314 de 2009.

completa información que permita perfeccionar la toma de decisiones y de inversión. En ese contexto se registra el concepto de utilidad contable. Lo anterior es, en principio, independiente del cumplimiento de las normas fiscales y tributarias que tienen el propósito específico de generar información financiera para el Estado, relacionada con los niveles de recaudo y fijación de impuestos.

167. *Las normas contables pueden tener efectos tributarios.* Una vez expuesto el significado de la utilidad contable, la Sala Plena estima necesario destacar que la ley autoriza la posibilidad de emplear las normas contables con fines tributarios. Si bien las normas contables y financieras son independientes, por lo que emplean estándares distintos y persiguen fines disímiles, la Ley 1314 de 2009 habilitó, de manera expresa, dicha posibilidad. Su artículo cuarto dispone que «[l]as normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia».

168. La disposición confirma la «independencia y [la] autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera», tal como se lee en su encabezado[188]. Sin embargo, también autoriza, en casos especiales, que la ley tributaria se remita a dichas normas para efectos fiscales. En la Sentencia C-1018 de 2012, esta corporación aclaró que dicha autorización no faculta a la Administración para hacer uso de la facultad impositiva del Estado, pues ello implicaría la violación del principio de legalidad tributaria. Por consiguiente, indicó que «el "efecto impositivo" establecido en el artículo 4º de la [L]ey 1314/09, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el Legislador», pero no constituyen en sí mismas disposiciones tributarias o fiscales.

169. Por su relevancia para el caso concreto, se transcribe el siguiente apartado, que explica el significado de los *efectos impositivos* que la ley tributaria puede asignar a las normas contables:

> 5.3.5. Dichas normas [contables] tendrán "efectos impositivos", en la medida que *al reflejar las operaciones económicas de las empresas, permitan mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por el Legislador, brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes*. Es el caso del monto del impuesto a las ventas, a partir del movimiento diario de ventas y compras; o la cuantificación de ciertos elementos constitutivos del tributo, *como lo son la base gravable de impuestos como el de renta* y el de ventas o el valor de un determinado impuesto a pagar, entre otros, no siendo ellas por sí solas normas de carácter impositivo. Es en esta línea que debe entenderse el artículo 4º, cuando se refiere al "efecto impositivo" que tendrán las normas contables y de información financiera que se expidan. *No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria* [énfasis añadido].

[188] Artículo cuarto de la Ley 1314 de 2009.

170. En resumen, de conformidad con el artículo cuarto de la Ley 1314 de 2009 y la Sentencia C-1018 de 2012, si bien las normas contables y financieras son independientes y autónomas frente a las tributarias, la ley tributaria bien puede ordenar la remisión a aquellas con fines fiscales. En tales casos, la información contable proporciona «soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes»[189].

171. La Sala Plena advierte que la norma demandada se enmarca en el supuesto de hecho previsto en el artículo cuarto de la Ley 1314 de 2009: el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022 establece que el cálculo de la UD, que es el denominador de la TMT, debe hacerse teniendo en cuenta varios factores, entre los que se encuentra la UC. Según acaba de indicarse, la UC constituye información contable. Establecido lo anterior, la Sala Plena procede a referir el precedente que debe emplearse para resolver el cargo de inconstitucionalidad y a practicar el juicio leve de proporcionalidad.

### 6.3.2. Sentencia C-052 de 2016 y aplicación del juicio leve de proporcionalidad

172. *Precedente sobre el amplio margen de configuración en la determinación de los elementos del impuesto sobre la renta*. Es preciso aludir ahora a la Sentencia C-052 de 2016, fallo que fija la postura de este tribunal sobre el alcance de la capacidad contributiva respecto del hecho generador del impuesto sobre la renta. En dicha ocasión, la Corte resolvió una demanda de inconstitucionalidad contra un artículo del Estatuto Tributario que permitía que se gravaran con el impuesto sobre la renta los ingresos por diferencia de cambio de divisas en moneda extranjera[190]. En opinión de la demandante, la norma violaba el principio de capacidad contributiva en la medida en que el incremento del valor de la divisa extranjera —fenómeno que se produce como resultado de la devaluación del peso colombiano— «no implica[ba] necesariamente que el sujeto c[ontara] efectivamente con los recursos disponibles para financiar su obligación tributaria»[191]. De ahí que, en su criterio, «la disposición cuestionada grava[ra] una realidad que no e[ra] indicativa de capacidad [contributiva]»[192].

173. Si bien en dicha providencia no se analizó la constitucionalidad de la utilización de la UC como factor para la determinación del hecho gravable del impuesto sobre la renta, debe ser tenida en cuenta para la decisión del caso concreto. Esto es así por cuanto, según se explica enseguida, en el fallo en cuestión la Sala Plena constató que la Constitución no ofrece una definición de *ingreso* o *renta,* para efectos tributarios. Este hallazgo acentúa el amplio margen de discrecionalidad que tiene el Legislador en la materia. Adicionalmente, en dicha providencia el plenario señaló que el artículo 26 del Estatuto Tributario no constituye un parámetro de constitucionalidad. Por tal motivo, no puede ser

---

[189] Sentencia C-1018 de 2012.
[190] La norma demandada entonces era el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, que introdujo la siguiente adición al artículo 32 del Estatuto Tributario: Artículo 32-1. Ingreso por diferencia en cambio. El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación».
[191] Sentencia C-052 de 2016.
[192] *Idem.*

empleado para el juzgamiento de las normas tributarias por la eventual violación del principio de capacidad contributiva.

174. La similitud entre dicho caso y el que aquí se resuelve estriba en la argumentación que proponen las demandas para sustentar la alegada violación de la capacidad contributiva. En la Sentencia C-052 de 2016, la accionante argumentó que el aumento del valor de las divisas extranjeras no implica, forzosamente, un incremento del patrimonio del contribuyente ni una mejora de su capacidad contributiva. El provecho económico que conllevaría la devaluación de la moneda nacional únicamente se materializaría en el momento en que aquel hiciera uso de las divisas. Solo entonces se produciría un incremento de su patrimonio, pues entonces, y no antes, disfrutaría de un aumento del número de unidades de la moneda nacional, a cambio de un número de divisas que permaneció constante. Hasta tanto, la apreciación de la divisa le brindaría una mejora patrimonial meramente hipotética, lo que demostraría la infracción del principio constitucional en cuestión.

175. En el caso que aquí se resuelve, los accionantes cuestionan igualmente que, en aplicación de la TMT, «los contribuyentes tributarán sobre rentas no realizadas, que son eventuales o estimadas, todo lo cual evidentemente riñe con el principio de capacidad contributiva»[193]. Precisamente, el primer ejemplo que proponen para dar sustento a este cuestionamiento es la «[d]iferencia en cambio no realizada»[194]. Tras analizar las consecuencias de la aplicación de la norma demandada en el ámbito cambiario, los demandantes formulan la siguiente conclusión: «[E]n los casos en que la tasa mínima de tributación sea aplicable a los contribuyentes, estos tributarán como consecuencia de una ganancia teórica derivada de la devaluación o revaluación del peso colombiano»[195].

176. En el fallo en comento, la Sala Plena concluyó que gravar con el impuesto sobre la renta los ajustes por diferencia en el cambio de moneda extranjera no lesiona el principio de capacidad contributiva. Por consiguiente, declaró la exequibilidad de la norma demandada. Para dar sustento a esta determinación, señaló que «la Constitución no consagra una definición estricta de lo que debe entenderse por ingreso o renta, para efectos del impuesto sobre la renta, y en consecuencia le otorga un amplio margen de configuración al Legislador para modelar estos elementos tributarios»[196]. A lo anterior añadió que «la diferencia positiva en cambio permite asumir una mayor rentabilidad para los activos en moneda extranjera y, por ende, se justifica que la ley la considere un ingreso en el impuesto de renta».

177. La Sala Plena manifestó que la demanda incurría en una falencia argumentativa al cuestionar que el incremento contable pudiera ser considerado, legítimamente, como un ingreso: «[E]l problema de constitucionalidad no puede plantearse en términos de si la diferencia positiva en cambio constituye en sentido estricto un ingreso fiscal o no. La razón es que *la Constitución no precisa qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni tampoco*

[193] Escrito de demanda, folio 36.
[194] Escrito de demanda, folios 38 a 41.
[195] *Idem*, folio 41.
[196] Sentencia C-052 de 2016.

*reglamenta cuáles ingresos deben tenerse en cuenta en la determinación de la renta gravable*»[197] [énfasis añadido].

178. En este punto, asoma otra importante similitud entre la Sentencia C-052 de 2016 y la controversia que ahora se resuelve. Los accionantes de este proceso adujeron que el artículo 26 del Estatuto Tributario demuestra la violación del principio de capacidad contributiva. La norma establece que la renta líquida gravable se determina a partir «de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, *que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción*»[198] [énfasis añadido]. Con base en esta disposición, y con fundamento en dos citas jurisprudenciales que reiteran que la norma en cuestión establece como hecho generador de este tributo el *incremento neto del patrimonio*, los demandantes argumentaron que es inconstitucional permitir el cobro del impuesto sobre la renta cuando no se produzca un enriquecimiento efectivo del contribuyente. Una regulación semejante sería contraria al principio de capacidad contributiva. Este argumento se expuso e n la demanda en los siguientes términos:

> En consecuencia, *en el impuesto sobre la renta, el principio constitucional de capacidad contributiva está determinado a partir de diferentes reglas dirigidas a que se grave el enriquecimiento real y no simplemente potencial*, para reflejar la realidad económica del contribuyente y así mismo su verdadera capacidad contributiva. Es por ello que no todos los ingresos contables son ingresos fiscales, y no todos los costos y gastos contables lo son fiscalmente[199] [énfasis añadido].

179. En el fallo en cuestión, la Sala Plena indicó que la Constitución no adopta la definición normativa que se encuentra en el artículo 26 del Estatuto Tributario. El tribunal subrayó que dicha disposición no es un parámetro de constitucionalidad, por lo que no es posible sostener que, en virtud del principio de capacidad contributiva, el Legislador solo puede exigir el pago del impuesto sobre la renta cuando se produzca un «incremento neto del patrimonio» del contribuyente. Dada su importancia, se transcribe enseguida el apartado pertinente:

> En Colombia, el Estatuto Tributario considera como integrantes de la renta líquida gravable todos los ingresos "ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados" (ET art 26). No obstante, **esa definición legislativa no es acogida de forma explícita por la Constitución, ni es tampoco una pauta que se infiera objetivamente de los principios constitucionales del derecho tributario, por lo cual no puede erigirse en parámetro de constitucionalidad de las restantes previsiones del orden legal**. De hecho, la estipulación que hoy consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario no siempre ha sido idéntica en la ley colombiana. En la historia del impuesto de renta se observan, por lo demás, diversas discusiones en torno a sus elementos, como las relativas a si la renta debe ser cedular o sintética, o a si deben o no reconocerse como ingresos todos los incrementos netos de riqueza o solo los periódicos, entre otras. **La Constitución no toma partido en estas controversias, aunque sí fija principios de justicia en la tributación** [énfasis añadido].

---

[197] *Idem*.
[198] Artículo 26 del Estatuto Tributario.
[199] Escrito de demanda, folio 12.

180. Establecido lo anterior, la Sala Plena procedió a resolver el cuestionamiento que planteó la accionante. Concretamente, la Corte debía establecer si el principio de capacidad contributiva proscribe al Legislador la posibilidad de gravar con el impuesto sobre la renta la variación positiva de los activos en moneda extranjera que tenga el contribuyente. Según se ha dicho, la respuesta a este interrogante fue negativa: en criterio del plenario, la medida en modo alguno infringe el principio en cuestión.

181. Esta conclusión se sustentó en varias premisas. En primer lugar, la Sala Plena señaló que la disposición partía de una realidad económica indiscutible: cuando la moneda nacional se devalúa, los contribuyentes que poseen divisas extranjeras experimentan una mejora cierta y objetiva, frente a la situación en que se encontraban antes. En palabras de la Corte, «el sujeto que tiene activos en moneda extranjera experimenta objetivamente una modificación en su realidad económica cuando obtiene una diferencia positiva en cambio. […] [S]us activos en moneda extranjera adquieren un mayor valor en su cambio a pesos, cuando la divisa de referencia se revalúa, y esa situación económica es distinta de la que se presentaba antes de que fluctuara la tasa de cambio»[200]. La Sala Plena subrayó que la aludida mejora de su situación económica «no solo es objetivamente un hecho económico, sino que además resulta positivo para el contribuyente»[201].

182. En segundo término, observó que, como consecuencia de lo anterior, la situación económica del contribuyente experimenta la siguiente mejora adicional: «[L]a situación del titular de activos en moneda extranjera sufre también un cambio positivo —al menos tendencial—, en los campos civil y comercial, cuando la divisa de referencia experimenta un proceso de revaluación, toda vez que ese evento cambiario mejora su capacidad de endeudamiento —adquisición de créditos— y, en un campo más global, su posición negocial de cara a la celebración de contratos y transacciones, pues supone el acrecentamiento jurídico del valor de la prenda general de los acreedores (Código Civil art 2488)»[202].

183. En tercer lugar, la Sala Plena subrayó que las divisas en moneda extranjera forman parte del patrimonio del contribuyente. Con base en esa constatación, manifestó lo siguiente: «[L]a Corte no encuentra ningún argumento que la lleve a negar —de forma absoluta— la rentabilidad o utilidad que regularmente se produce para el titular de un patrimonio, con activos de esa naturaleza»[203].

184. El cuarto argumento que expuso la Corte guarda relación con el hecho de que el contribuyente tiene la posibilidad de adoptar ajustes cuando la variación de las condiciones del cambio le resulta perjudicial: «El derecho tributario también le permite a la persona computar el ajuste negativo como un gasto, y de acuerdo con la ley sustraer la diferencia así obtenida de la renta gravable, cuando el proceso cambiario observe una tendencia hacia la revaluación del

---

[200] Sentencia C-052 de 2016.
[201] *Idem*.
[202] *Idem*.
[203] *Idem*.

peso colombiano en relación con la divisa de referencia en que se tengan los activos»[204]. Lo anterior demuestra que «el ordenamiento no introduce una regulación de una sola vía, en la cual el contribuyente solo tenga que soportar la carga fiscal de la diferencia positiva en cambio y sin ningún tipo de alivio tributario cuando el resultado del ajuste sea negativo»[205].

185. Atendiendo las razones expuestas, la Sala Plena concluyó que «[l]os principios de equidad y justicia no se vulneran entonces con la sola clasificación como ingreso fiscal de la diferencia positiva en cambio, pues esta le depara al sujeto pasivo un incremento objetivo en su poder adquisitivo dentro de la economía nacional»[206]. Con base en este precedente, la Sala Plena procede a aplicar el test de razonabilidad leve, con el fin de resolver el primer cargo de inconstitucionalidad.

186. *Práctica del test leve de proporcionalidad.* Según se señaló antes, el test leve de proporcionalidad es la herramienta que permite evaluar la observancia del principio de capacidad contributiva. En esta modalidad del juicio de proporcionalidad, le corresponde a esta corporación verificar las dos siguientes condiciones: primero, que las medidas persigan *una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente* y, segundo, que sean potencialmente adecuadas para alcanzar esa finalidad[207].

187. Estas exigencias fueron decantadas por la jurisprudencia constitucional en la Sentencia C-345 de 2019. En dicha providencia, la Sala Plena manifestó lo siguiente: «El escrutinio débil o suave en el juicio integrado de igualdad está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas. Así, *para que una norma sea declarada constitucional, la medida que trae un trato diferente debe ser potencialmente adecuada para alcanzar una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente*». En el mismo fallo, explicó que la intensidad de este escrutinio se justifica en el hecho de que las medidas que se enjuician bajo este baremo se presumen ajustadas a la Constitución. Ello ocurre, entre otros asuntos, respecto de «materias económicas y tributarias»[208].

188. *Análisis del fin que persigue la medida*. En la Sentencia C-219 de 2024, providencia en la que se juzgó la constitucionalidad de la misma norma que ahora se analiza, la Corte expuso la siguiente consideración sobre los objetivos que persiguió el Legislador al aprobar la Ley 2277 de 2022:

---

[204] *Idem*.
[205] *Idem*.
[206] *Idem*.
[207] Sentencia C-503 de 2023.
[208] Sentencia C-345 de 2019. La mayoría de los pronunciamientos posteriores han acatado esta directriz jurisprudencial. Así ha ocurrido, por ejemplo, en el caso de las sentencias C-322 de 2022 y C-345 de 2022. Sin embargo, algunos fallos, como las sentencias C-059 de 2021 y C-489 de 2023, han indicado que, en lugar de la exigencia de *adecuación potencial*, la medida debe demostrar que es idónea o adecuada para alcanzar el fin constitucional propuesto. En atención a que dichas decisiones no proporcionan una justificación que explique la variación del requisito —variación que implica una reducción del margen de discrecionalidad del Legislador—, la Sala Plena entiende que la exigencia que continúa vigente es la establecida en la Sentencia C-345 de 2019, es decir, aquella que exige que la medida sea *potencialmente adecuada* para conseguir el fin que se propone el Legislador.

> De conformidad con la exposición de motivos, esta reforma tuvo el objeto principal de "avanzar en dos dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como **cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria**. **Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social**", para lo cual, se indicó, su construcción se fundó en los principios superiores de equidad, eficiencia y progresividad, "y tiene como propósito contribuir a reducir la deuda social histórica que tiene el Estado colombiano con sus habitantes" [énfasis añadido].

189. A la luz de lo anterior, la Sala Plena concluye que la creación de la TMT persigue las finalidades de prevenir la elusión fiscal e incrementar el recaudo del erario. Estos propósitos «no est[án] prohibidos constitucionalmente»[209], constatación que lleva a concluir que la medida supera la primera condición que establece el juicio de proporcionalidad de intensidad leve.

190. Esta conclusión encuentra pleno sustento en la Sentencia C-052 de 2016, decisión en la que esta corporación advirtió que el principio de capacidad contributiva no obliga al Legislador a sujetar el cobro del impuesto sobre la renta al incremento neto del patrimonio. Esta conclusión es igualmente congruente con la opinión expresada por la Sala Plena en la Sentencia C-489 de 2023. En dicho fallo, el plenario declaró que «la Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta. *Tampoco una regla que vincule dicho impuesto a la utilidad comercial o contable del sujeto pasivo de esa obligación tributaria*» [énfasis añadido].

191. Si bien ello no forma parte del juicio que ahora se practica, la Sala Plena estima oportuno añadir que los dos fines indicados no solo no están proscritos por el texto superior, sino que son plenamente válidos a la luz del orden constitucional. Respecto del primer objetivo, en la Sentencia C-032 de 2014, la Sala Plena manifestó que «las prácticas de elusión y evasión tributaria, afectan sin duda el interés general. Al defraudar el fisco, el responsable afecta con su conducta el patrimonio de todos los asociados y, de contera, impide o reduce las posibilidades materiales de realizar derechos del colectivo social»[210]. Por consiguiente, la elusión y la evasión tributarias son contrarias a la «prevalencia del interés general», principio que, de conformidad con el artículo primero de la carta, constituye uno de los postulados fundantes del Estado colombiano. En cuanto al incremento del erario, el plenario de esta corporación ha manifestado que dicha «finalidad […] no sólo es legítima, sino imperiosa desde el punto de vista constitucional»[211].

192. *Adecuación de la medida*. En segundo término, la Sala Plena considera que la medida dispuesta por el Legislador es *potencialmente adecuada para alcanzar las finalidades* que persigue. Vale recordar que la elusión fiscal es la práctica que realizan determinados agentes económicos para reducir o evitar el pago de impuestos, con base en la utilización de estrategias formalmente

---

[209] *Idem*.
[210] Sobre el particular, en la Sentencia C-833 de 2013, la Corte manifestó que «[l]a ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos».
[211] Sentencia C-593 de 2019.

ajustadas a la ley. Según se ha indicado en esta providencia, la norma tiene la finalidad específica de «prevenir el traslado de beneficios [tributarios] internamente a vinculadas de baja tributación y definir un mínimo de tributación en los grupos empresariales internos»[212].

193. Este objetivo se hizo explícito en la tramitación de la iniciativa en el Congreso, donde se manifestó lo siguiente a propósito de la incorporación de esta medida en el cuerpo de la ley: «[S]e incorporó el concepto de tasa de tributación depurada para determinar el impuesto mínimo que una empresa debe asumir, sin considerar los beneficios tributarios que tienen lugar. En este sentido, la DIAN procedió a explicar en detalle cada uno de los elementos que componen las fórmulas planteadas para el cálculo de esta tasa de tributación depurada. En este mismo sentido, se establecieron reglas para evitar gravar de manera acumulada a los grupos empresariales»[213].

194. Para la Sala Plena es claro que la medida es potencialmente adecuada para la consecución de dicho fin, por la siguiente razón: la Tasa de Tributación Depurada que establece la norma asegura que los contribuyentes paguen un porcentaje mínimo, correspondiente al 15%, de su utilidad depurada. De esta manera, se controla el efecto que pudiera tener la acumulación de beneficios tributarios, que es una práctica emblemática de la elusión fiscal. En lo que se refiere al incremento del recaudo, es evidente que la norma —en la medida en que establece una tasa mínima de tributación—, es apropiada para aumentar los recursos del fisco.

195. Con fundamento en los argumentos expuestos en este apartado, la Sala Plena concluye que la medida supera el juicio leve de proporcionalidad. Por consiguiente, procederá a declarar la exequibilidad de la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» y la sigla «UC», que se encuentran en el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

196. *Precisión sobre el alcance de la decisión*. La Sala Plena encuentra necesario advertir que el juicio de constitucionalidad recién expuesto únicamente se refiere a la validez de la inclusión del factor de la UC en la fórmula dispuesta para el cálculo de la UD, en el marco del impuesto sobre la renta. Por tanto, este fallo no contiene un pronunciamiento específico sobre las diferencias temporarias que podrían surgir como consecuencia de las diferencias entre las normas contables y las normas fiscales.

### 6.4. Solución al segundo cargo de inconstitucionalidad

197. *Cargo de inconstitucionalidad*. A juicio de los accionantes, la norma infringe el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal debido a que establece un «trato discriminatorio entre los contribuyentes obligados a consolidar estados financieros y los que no»[214] lo están. La comparación entre estos dos grupos se basa en que los sujetos «obligados a consolidar estados financieros están en una posición idéntica a [los] contribuyentes que no están

[212] DIAN, Concepto n.° 006038, del 22 de marzo de 2024.
[213] Gaceta 1358 de 2022, p. 4.
[214] Escrito de corrección de demanda, folio 58.

obligados a hacerlo, desde el punto de vista de la responsabilidad frente al impuesto sobre la renta»[215]. El trato diferenciado consistiría en que las personas jurídicas que consolidan sus estados financieros «tienen que sumar tanto sus impuestos depurados como sus utilidades depuradas con las de las sociedades del resto del grupo. Esto tiene como efecto que, aunque se aplique una proporcionalidad, las sociedades que consolidan estados financieros determinen su impuesto sobre la renta teniendo en cuenta una realidad económica que les es ajena totalmente»[216]. Ello no ocurriría con los demás contribuyentes. Por tal motivo, la norma demandada sería contraria al principio de equidad en su dimensión horizontal.

198. Por las razones que se expusieron en la sección tres de esta providencia[217], el juicio de constitucionalidad que habrá de emitir la Sala Plena para resolver este cargo recaerá sobre los numerales 2; 2.1; 2.2, y 2.3 del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022. Para juzgar la constitucionalidad de dichos numerales, es menester hacer alusión a los grupos empresariales y a la obligación de consolidar estados financieros.

### 6.4.1. Los grupos empresariales y el deber de presentar estados financieros consolidados

199. *Sujetos que deben presentar «estados financieros de propósito general consolidados»*. A fin de clarificar el *tertium comparationis* que propone la demanda, es preciso establecer cuáles son los sujetos que se encuentran obligados a consolidar sus estados financieros. De acuerdo con el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, la matriz que controla un grupo societario tiene la obligación de presentar estados financieros que den cuenta de la situación global del grupo que dirige:

> ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz controlante, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.
>
> Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.
>
> Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.

200. A la luz de esta disposición, queda claro que las múltiples alusiones que hacen los accionantes a «[l]as sociedades colombianas obligadas a consolidar estados financieros en Colombia»[218] se refieren a las sociedades que forman parte de un grupo empresarial. Entre dichas sociedades —es decir, entre

[215] Auto del 12 de marzo de 2024.
[216] Escrito de corrección, folio 57.
[217] Alcance del juicio de constitucionalidad, FJ 79 a 85.
[218] Los accionantes utilizan las siguientes expresiones: «[S]ociedades que consolidan sus estados financieros», «sociedades que deben consolidar estados financieros», «contribuyentes cuyos estados financieros son objeto de consolidación», «contribuyentes que consolidan sus estados financieros», «contribuyentes obligados a consolidar sus estados financieros», etre otras.

aquellas que conforman un conglomerado— y aquellas sociedades que no pertenecen a estas formaciones societarias se daría el trato discriminatorio que denuncia la demanda.

201. *Elementos definitorios de los grupos empresariales.* El artículo 28 de la Ley 222 de 1995 identifica los dos elementos definitorios de los grupos empresariales: *i)* la relación de control que ejerce la matriz (*holding company*) y *ii)* la unidad de propósito y dirección que existe entre aquella y los demás sujetos que conforman el grupo:

> ARTICULO 28. GRUPO EMPRESARIAL. Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección. Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas […].

202. El artículo 260 del Código de Comercio profundiza en el elemento del control, que ejerce la matriz. La norma establece que «[u]na sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria». En esta misma dirección, el artículo 261 instaura unas presunciones de subordinación, que se basan en los siguientes factores: la propiedad del capital, la posibilidad de contar con una «mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea» y la facultad de ejercer «influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad».

203. *Causas que explican la regulación del funcionamiento de los grupos empresariales.* La unidad de propósito y dirección que existe en el grupo empresarial le permite a la matriz diseñar e implementar estrategias económicas y jurídicas que, sin desconocer la independencia de las sociedades, favorezcan al consorcio. Esta facultad —es decir, la posibilidad de coordinar la acción de los entes societarios que conforman el grupo empresarial— es la causa del interés que ha despertado este fenómeno en el Legislador y los entes reguladores de la actividad económica.

204. *Beneficios y riesgos que conlleva la existencia de los grupos empresariales*. Si bien los conglomerados producen importantes beneficios, tanto para las sociedades que los conforman como para el conjunto de la economía, es indudable que también conllevan riesgos importantes, que justifican la acción del Estado. Entre los beneficios se encuentran, entre otros, la diversificación de riesgos; la creación de economías de escala; la simplificación del acceso a capital y de la transferencia de conocimientos y tecnologías, y la producción de sinergias operativas[219]. El listado de riesgos que

[219] Embid Irujo, José Miguel, «Un paso adelante y varios atrás: Sobre las vicisitudes recientes del concepto legislativo del grupo en el ordenamiento español», en *Revista de Derecho de Sociedades*, n.°30, Thomson Aranzadi, 2008; «El significado jurídico de los grupos de sociedades: La *corporate governance*», en

pueden provocar es igualmente amplio. Entre ellos se encuentran los peligros de concentración de mercado, el surgimiento de monopolios, el robustecimiento de situaciones de dominio en la economía y las posibles amenazas de fraude y elusión fiscales[220].

205. *Importancia de la consolidación de estados financieros.* Con el propósito de enfrentar estos riesgos y potencializar los beneficios de los conglomerados, el Legislador impuso a la matriz la obligación de consolidar los estados financieros del grupo empresarial. De este modo, los actores del mercado y los agentes reguladores obtienen una imagen completa y precisa de la situación financiera del grupo empresarial en su conjunto. A su vez, esta herramienta permite verificar el cumplimiento de las normas contables, financieras y tributarias. De ahí que dichos informes sean fundamentales para prevenir fraudes fiscales y manipulaciones financieras. Todas estas características convierten a los grupos empresariales —y a las sociedades que los conforman— en una realidad singular de la economía, por lo que se encuentran sometidos a una regulación jurídica especial.

### 6.4.2. Aplicación del juicio integrado de igualdad leve

206. Según se señaló antes (FJ 124 a 126), el juicio integrado de igualdad leve es el instrumento que permite evaluar el acatamiento del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Este juicio exige al operador jurídico llevar a cabo el siguiente examen: «*(i*) verificar el patrón de igualdad o *tertium comparationis* y establecer si los sujetos o situaciones son comparables fáctica y jurídicamente; *(ii)* constatar la existencia de una afectación *prima facie* al principio de equidad; *(iii)* determinar que la finalidad de la medida y el medio utilizado no se encuentren prohibidos por la Constitución; y, *(iv)* evaluar si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto».

207. *Primer paso: verificación del «tertium comparationis»*. Según se señaló antes, las dos primeras exigencias del test integrado de igualdad buscan corroborar la existencia de las condiciones básicas para la realización del juicio. La primera de ellas verifica que el ejercicio de contraste que proponen los accionantes se realice entre sujetos o realidades comparables, es decir, entre fenómenos que, en un plano fáctico y jurídico, se encuentren en una situación de igualdad.

208. En el caso concreto, los demandantes proponen la comparación entre las personas jurídicas que integran un grupo empresarial y aquellas que no forman parte de estos conglomerados. Para hacer referencia al primer grupo, en los escritos de demanda y de subsanacion, los accionantes aludieron en repetidas ocasiones a *los contribuyentes obligados a consolidar estados financieros*[221]. De acuerdo con las consideraciones expuestas en el apartado 6.4.1 de esta providencia, la obligación de presentar estados consolidados financieros de los conglomerados recae sobre la matriz. En razón de lo anterior, cabría entender

---

*Ekonomiaz*, 68, Gobierno Vasco, Departamento de Hacienda y Finanzas, 2008.
[220] *Idem*.
[221] Escrito de demanda, folios 28 y 31; escrito de corrección, folios 43, 47, 58 y 67.

que los demandantes plantean la comparación entre las sociedades matrices y los demás contribuyentes que pagan el impuesto sobre la renta.

209. Empero, esta conclusión no resulta congruente con la argumentación propuesta por los accionantes. Para la Sala Plena es evidente que cuando ellos se refieren a los *sujetos obligados a consolidar estados financieros* aluden a todos los contribuyentes que forman parte del grupo empresarial, y no únicamente a la matriz, que tiene una posición de control frente a los subordinados. No existe un solo argumento en los escritos presentados por los demandantes que lleve a pensar que el ejercicio de comparación debe practicarse de este modo. Por el contrario, el razonamiento que proponen los demandantes pretende demostrar la inequidad del trato que reciben quienes pertenecen a los conglomerados y quienes no forman parte de estos grupos. Por tal motivo, la Sala Plena procederá a valorar el cumplimiento del requisito del *tertium comparationis* entre estos sujetos.

210. En principio, cabría objetar a la comparación hecha por los demandantes el hecho de que los contribuyentes que conforman un grupo empresarial se encuentran en una situación fáctica y jurídica diferente a la de quienes no forman parte de estos conglomerados. De ser cierto lo anterior, el *tertium comparationis* habría sido planteado de manera inadecuada. Sin embargo, esto no es cierto por cuanto la comparación que proponen los accionantes se plantea en un ámbito específico, el del derecho tributario.

211. Es indudable que la «unidad de propósito y dirección»[222] que se presenta en los grupos empresariales ubica a los agentes económicos que los integran en una situación singular, que parece dificultar su comparación con otros sujetos. Sin embargo, como fue señalado con acierto por los demandantes, en el ámbito del derecho tributario se encuentran en una posición plenamente comparable a la de los contribuyentes ordinarios. Ello se debe a que, hasta la expedición de la norma bajo revisión, la ley tributaria establecía un régimen de cobro de carácter individual. En razón de lo anterior, ningún contribuyente se encontraba obligado a sufragar el impuesto sobre la renta teniendo en cuenta la situación económica de otros sujetos. Esta ordenación sufrió un cambio drástico con la aprobación de la norma demandada. Por tal motivo, en este campo específico, la comparación que plantean los accionantes es acertada.

212. El siguiente cuadro ilustra las semejanzas —y también las diferencias— que existen entre los grupos comparados. Este contraste demuestra que las similitudes que presentan en el ámbito específico del derecho tributario permiten la presentación de un cargo de violación del principio de equidad horizontal, pues en dicho campo son efectivamente comparables.

| Criterios de comparación | Grupos comparados | |
|---|---|---|
| Diferencias | Empresas que hacen parte de un grupo empresarial | Demás empresas |
| Naturaleza jurídica | Empresas que tienen unidad de propósito y dirección. Por ello, tienen el deber de consolidar estados financieros. | No tienen unidad de propósito y dirección con otras personas. Por esa razón, no deben consolidar estados financieros |

[222] Artículo 28 de la Ley 222 de 1995.

| Similitudes | Empresas que hacen parte de un grupo empresarial y demás empresas |
|---|---|
| Situación previa a la expedición de la norma | No debían sufragar la tasa mínima de tributación ni el impuesto a adicionar.<br>Debían sufragar el impuesto sobre la renta a partir de su propia situación económica, sin considerar aquella de otras personas jurídicas. |
| Régimen jurídico aplicable al impuesto sobre la renta | Ambos grupos están conformados por empresas que son residentes fiscales en Colombia y que:<br>- Están obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios.<br>- Deben liquidar la tasa mínima de tributación. Cuando dicha tasa es inferior al 15%, tienen que sufragar el valor del impuesto a adicionar, aunque de conformidad con fórmulas distintas. |
| Capacidad contributiva equiparable frente a la tasa mínima de tributación y al impuesto a adicionar | Los dos grupos están conformados por empresas que tienen una capacidad contributiva equiparable frente a la tasa mínima de tributación y al impuesto a adicionar. Al respecto, es necesario considerar que, según lo dispuesto en el numeral 2 del parágrafo 6 del artículo 240 del ET, analizado en esta ocasión, las empresas que hacen parte de un grupo empresarial están obligadas a asumir la obligación tributaria de manera proporcional, atendiendo sus utilidades individuales. |

213. *Segundo paso: afectación «prima facie» del principio de equidad*. En la parte considerativa de esta providencia, se indicó que «la equidad horizontal se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo». A la luz de este parámetro, la Sala Plena concluye que la norma demandada conlleva una «afectación *prima facie* al principio de equidad»[223]. Ello se debe a que, pese a que en el ámbito tributario las obligaciones fiscales se asignan de manera individual, la norma demandada impone a quienes forman parte de un conglomerado un esfuerzo tributario superior al que realizan los contribuyentes ordinarios. Esto es así por cuanto los primeros deben aportar al pago del IAG, impuesto que se impone de manera proporcional, de acuerdo con las utilidades depuradas individuales de cada integrante del grupo, cuando la TTDG sea inferior al 15% de las utilidades depuradas. Por consiguiente, la norma les estaría imponiendo una exigencia tributaria que el resto de contribuyentes no tendría que soportar. Lo anterior permite concluir que el requisito en cuestión se encuentra debidamente satisfecho.

214. *Tercer paso: la finalidad y el medio que persigue la norma no están prohibidos por la Constitución.* Anteriormente, se señaló que los dos últimos requisitos del test integrado de intensidad leve efectúan, en sentido estricto, la valoración de la razonabilidad de la medida a la luz del principio de igualdad. El análisis realizado en el acápite 6.3.2 de este fallo facilita la valoración que ahora debe hacerse. Allí se estableció que la norma demandada persigue dos fines: prevenir la elusión fiscal e incrementar el recaudo del erario. La Corte encuentra necesario hacer un comentario sobre el primero de ellos.

215. El objetivo de prevenir la elusión fiscal encuentra un desarrollo ostensible en los numerales 2; 2.1; 2.2, y 2.3, que ahora se revisan. Según se ha dicho, en ellos se materializa el cometido de imponer a las personas jurídicas que integran los grupos empresariales el pago de una tasa mínima de tributación del grupo, cuando esta sea inferior al 15% de las utilidades depuradas. Lo anterior demuestra que la norma tiene por objeto evitar, de manera específica, la elusión fiscal. Esto es así en la medida en que procura combatir los efectos de estrategias

[223] Sentencia C-489 de 2023.

formalmente ajustadas a la ley, que persigan disminuir la carga tributaria de los integrantes del conglomerado.

216. En el acápite 6.3.2. se explicaron las razones por las cuales los objetivos de prevenir la elusión fiscal e incrementar el recaudo del erario no están proscritos por la Constitución. Estos argumentos se reiteran en este apartado. Por tal motivo, la primera parte de esta exigencia se encuentra debidamente cumplida. De acuerdo con el estándar que impone el juicio integrado de igualdad de intensidad leve, resta por comprobar que el medio tampoco esté proscrito por la Constitución.

217. Las consideraciones expuestas en esta providencia subrayan el amplio margen de configuración que tiene el Legislador en materia tributaria. Estos argumentos corroboran que, en el ámbito específico del impuesto sobre la renta, la Constitución «le otorga un amplio margen de configuración al Legislador para modelar [sus] elementos tributarios»[224]. Esto se debe a que «la Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta»[225]. De lo anterior se sigue que la Constitución no establece ninguna regla en la materia, por lo que de ningún modo proscribe que se imponga a los integrantes de los grupos empresariales el pago del IAG. Como consecuencia de lo anterior, en aplicación del precedente fijado por esta corporación en la Sentencia C-052 de 2016, la Sala Plena concluye que el medio establecido por el Legislador no está proscrito por la Constitución.

218. *Cuarto paso: idoneidad de la medida*. Por último, la Sala Plena observa que la medida dispuesta por el Congreso de la República es idónea para alcanzar los fines propuestos. En atención a que los numerales bajo control imponen a quienes forman parte de los grupos empresariales una tasa mínima de tributación del conglomerado, que deben asumir de manera proporcional, atendiendo sus utilidades individuales, la medida es apropiada para combatir la elusión fiscal y, por consiguiente, para incrementar el recaudo. Esto es así en la medida en que los numerales conjuran los efectos elusivos que pudiera causar el traslado de beneficios tributarios entre las personas jurídicas que se integran en un conglomerado. En la medida en que se anulan dichas estrategias, la norma es apropiada para remediar la elusión fiscal. De igual manera, la Sala Plena concluye que la consecución de esta meta implica, forzosamente, un incremento en el recaudo. Por tal motivo, la medida establecida por el Legislador es *idónea* para el cumplimiento de los objetivos propuestos.

219. Con fundamento en los argumentos expuestos en este acápite, la Sala Plena concluye que la medida supera el juicio leve de proporcionalidad. Por consiguiente, procederá a declarar la exequibilidad de los numerales 2; 2.1; 2.2, y 2.3 del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

## VII. Decisión

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

---

[224] Sentencia C-052 de 2016.
[225] Sentencia C-489 de 2023.

**RESUELVE**

**PRIMERO**.- Declarar **EXEQUIBLES**, por el cargo analizado, la expresión «UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos» y la sigla «UC», que se encuentran en el parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

**SEGUNDO**.- Declarar **EXEQUIBLES**, por el cargo analizado, los numerales 2; 2.1; 2.2, y 2.3 del parágrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

Comuníquese, publíquese y cúmplase,

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Presidente

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado
Ausente con comisión

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE
Magistrado
Con impedimento aceptado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado
Ausente con excusa

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General