

Sentencia C-488/24 (21 de noviembre)
M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera
Expediente D-15672

Corte declaró la exequibilidad de las expresiones «UC: utilidad contable o financiera antes de impuestos» y la sigla «UC», que se encuentran en el párrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, tras concluir que superan las exigencias del juicio de proporcionalidad de intensidad leve. Adicionalmente, juzgó ajustados a la constitución los numerales 2; 2.1.; 2.2. y 2.3. de la misma disposición, por cuanto aprueban los requisitos del juicio integrado de igualdad de intensidad leve. los apartados normativos en cuestión forman parte de una norma que tiene por objeto exigir a los contribuyentes referidos en los artículos 240 y 240-1 del Estatuto Tributario, que tengan residencia en el país, el pago de una tasa mínima de tributación

1. Norma demandada

A continuación, se transcribe el párrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022, y se destacan los apartados objeto de análisis:

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 párrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata este artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas [jurídicas 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.

JRP: 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 sobrelá 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 Impuesto 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 párrafo 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 párrafos 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 párrafo 1 del presente artículo.

De igual forma no aplica lo indicado en este párrafo 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[.]

2. Decisión

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 párrafo 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 párrafo sexto del artículo décimo de la Ley 2277 de 2022.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte estudió una demanda de inconstitucionalidad presentada contra el párrafo 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.

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).

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.

El segundo cargo acusa a la norma demandada de infringir el «principio de equidad tributaria en su componente horizontal». 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 las sociedades obligadas a consolidar estados financieros deben soportar una carga tributaria mayor. El establecimiento de dicho trato diferenciado sería la causa de la violación el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal.

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.

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», lo que impide a la Sala Plena emitir un pronunciamiento de fondo sobre dichos cargos.

Resueltas las cuestiones preliminares, la Sala Plena procedió a exponer las consideraciones que empleó para dar solución a los dos cargos formulados. Para empezar, la Sala Plena reiteró su jurisprudencia a propósito del amplio margen de configuración del Legislador en materia tributaria. Recordó que, como consecuencia de ello, la jurisprudencia constitucional suele juzgar la exequibilidad 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.

Al examinar la primera acusación, 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.

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.

Finalmente, la Sala Plena declaró que los numerales 2, 2.1., 2.2. y 2.3. del párrafo 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.

promoción, donación,
extracción, recuperación,
transporte, conservación,
trasplante e implante de órganos
y tejidos con el objeto de hacerlos
accesibles en condiciones de
calidad, en forma oportuna y
suficiente a la población
colombiana, siguiendo los
principios de cooperación,
eficiencia, equidad y solidaridad.
Para su implementación se
realizarán los ajustes
institucionales y administrativos
que integren en el INDTOT las