

3. Reserva de voto

El magistrado **JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR** se reservó la posibilidad de aclarar su voto.

Sentencia C-389/23 (04 de octubre)

M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo - Alejandro Linares Cantillo

Expediente D-15167

CORTE CONSTITUCIONAL DETERMINÓ QUE EL PARÁGRAFO 4° DEL ARTÍCULO 240 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, TAL COMO FUE MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY 2277 DE 2022, NO DESCONOCE LOS PRINCIPIOS DE CERTEZA Y LEGALIDAD TRIBUTARIOS, PERO QUE DEBE SER CONDICIONADO A FIN DE QUE LA SOBRETASA PARA LOS GENERADORES DE ENERGÍA ELÉCTRICA A TRAVÉS DE RECURSOS HÍDRICOS SOLO SE APLIQUE A DICHA ACTIVIDAD Y NO A ACTIVIDADES DIFERENTES DESARROLLADAS POR LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Norma demanda

«LEY 2277 DE 2022
(Diciembre 13)

“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:

[...]

TÍTULO I

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y
COMPLEMENTARIOS**

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

[...]

ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los

establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%).

[...]

PARÁGRAFO 4. Los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos deberán liquidar tres (3) puntos adicionales al impuesto sobre la renta y complementarios durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026, siendo en total la tarifa del treinta y ocho por ciento (38%).

Los puntos adicionales de los que trata el presente párrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT. El umbral

anterior se calculará de manera agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas según los criterios de vinculación previstos en el artículo 260-1. de este Estatuto.

La sobretasa de que trata este párrafo está sujeta a un anticipo del ciento por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos (2) cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento.

Lo dispuesto en el presente párrafo no es aplicable a las Pequeñas Centrales Hidroeléctricas cuya capacidad instalada sea igual o menor a mil Kilovatios (1.000 Kw).

La sobretasa establecida en el presente párrafo no podrá ser trasladada al usuario final. Lo anterior considerando el régimen de competencia definido para cada etapa de la cadena de valor de la prestación del servicio de energía eléctrica. La Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG regulará la materia y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios realizarán la inspección y vigilancia de acuerdo con sus competencias»

2. Decisión

Primero. Declarar **EXEQUIBLE** el párrafo 4° del artículo 240 del Decreto Ley 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el cargo de presunta vulneración de los principios de legalidad y equidad tributarios, en los términos de esta providencia.

Segundo. Declarar **EXEQUIBLE** el párrafo 4° del artículo 240 del Decreto Ley 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos siempre que, en el año gravable correspondiente, esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional decidió una demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 4° del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal como fue 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”, a través del cual se estableció una sobretasa tres (3) puntos adicionales a la tarifa de renta para los contribuyentes cuya actividad económica principal fuese la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026.

El promotor de la acción formuló tres cargos. En *primer lugar*, argumentó que la redacción del párrafo demandado desconocía los principios constitucionales de certeza y legalidad tributarios, porque no consagraba inequívocamente la totalidad de los elementos necesarios para hacer exigible la obligación fiscal.

En concreto, censuró que no existía claridad respecto de lo que debía entenderse por “actividad económica principal” del contribuyente, elemento que determinaría el sujeto pasivo de la sobretasa, así como qué alcance tendría la “generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos” como actividad gravada con la sobretasa. En *segundo lugar*, el demandante sugirió la vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, por considerar que la disposición acusada dispensaba un tratamiento diferenciado a empresas con idéntica capacidad contributiva –incluidas generadoras eléctricas a partir de otras fuentes de energía–, pero que desarrollaban actividades distintas a la generación hidroeléctrica.

En opinión del demandante, la norma disponía un trato disímil entre iguales sin ninguna justificación razonable para la diferenciación y, por ende, implicaba una vulneración al principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal y un desconocimiento del derecho a la igualdad. En *tercer término*, el demandante planteó un cargo por vulneración del principio de equidad tributaria derivado del trato diferente entre empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía a partir de fuentes hídricas y las que, además de dicha actividad, desarrollan otras operaciones que les reportan ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio. En este caso, se alegó el desconocimiento de los principios contenidos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución.

La Corte procedió entonces a verificar la aptitud de los tres cargos. Encontró que los cargos primero y tercero reunían los mínimos argumentales exigidos por la jurisprudencia constitucional para activar la competencia de la Corte y suscitar un pronunciamiento de fondo. De otro lado, se encontró que el

segundo cargo era inepto. En concreto, la Sala Plena consideró que los sujetos contrastados por el demandante en realidad no eran comparables y no serían iguales a la luz de las finalidades de la sobretasa, por lo que la formulación del cargo carecía de los elementos suficientes para aplicar el juicio integrado de igualdad y, por lo mismo, no conseguía despertar un mínimo de duda acerca de la constitucionalidad de la disposición.

La Corte emprendió entonces el examen de mérito respecto de los dos cargos restantes. Respecto del primero, relacionado con la presunta vulneración de los principios de legalidad y certeza tributarios, la Sala Plena determinó que el Legislador no cometió ninguna infracción a las normas superiores, pues la redacción del párrafo 4º del artículo 240 del Estatuto Tributario permite determinar el alcance de la obligación tributaria cuestionada. Se explicó que la determinación de los sujetos obligados por la sobretasa puede realizarse con suficiente claridad y precisión, recurriendo al uso del lenguaje natural y a la reglamentación tributaria. Así, la Resolución 114 de 2021 de la DIAN, en su artículo 3º, establece que “[c]uando un contribuyente o responsable desarrolle dos (2) o más actividades económicas, la actividad económica principal será aquella que le genere el mayor valor de ingresos”, por lo que es posible dilucidar que un contribuyente cuyos ingresos provengan en mayor parte de la generación hidroeléctrica de energía, estará obligado por la sobretasa atacada. Asimismo, es posible delimitar a qué se refirió el Legislador al hablar de “generación de energía” pues el código CIU 3511¹ indica que tal actividad comprende, entre otras, la generación hidroeléctrica², fuente y mecanismo de producción de electricidad que es posible entender y dimensionar a partir del lenguaje natural. De esta manera, la Corte encontró que, aunque podría existir alguna ambigüedad, la misma es posible de disipar y resolver, de modo que no se presenta insuperable para el contribuyente, quien será capaz de identificar su sujeción a la sobretasa atacada. En vista de lo anterior, la Corte concluyó que la disposición acusada debía declararse exequible por este cargo.

¹ Clasificación industrial internacional uniforme de todas las actividades económicas. Puede consultarse en

https://www.dane.gov.co/files/acerca/Normatividad/resoluciones/2020/CIU_Rev_4_AC.pdf

Asimismo, ver Resolución 114 de 21 de diciembre de 2020 de la DIAN, en: <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000114%20de%2021-12-2020.pdf>. Esta clasificación describe las actividades productivas de cara a las materias impositivas, y ha sido adoptada “para efectos del control y determinación de los impuestos y demás obligaciones a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN” (Resolución 114 de 2020 de la DIAN, art. 1).

² En las notas explicativas de la clasificación 3511 se aclara que dicha clase incluye “La gestión de las instalaciones de generación de energía eléctrica, ya sean térmicas, hidroeléctricas, de turbina de gas, de diésel y de energías renovables (obtenidas de fuentes naturales virtualmente inagotables, unas por la inmensa cantidad de energía que contienen, y otras porque son capaces de regenerarse por medios naturales, ejemplo: la energía eólica, solar, etc.)” (subrayas añadidas). En: https://www.dane.gov.co/files/acerca/Normatividad/resoluciones/2020/CIU_Rev_4_AC.pdf, p. 420.

Respecto del segundo cargo analizado, la Sala analizó el cargo por vulneración del principio de equidad tributaria derivado del trato diferente entre empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía a partir de fuentes hídricas y las que, además de dicha actividad, desarrollan otras operaciones que les reportan ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio. La Sala analizó la presunta vulneración de los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución, por el trato diferente entre empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía a partir de fuentes hídricas y las que, además de dicha actividad, desarrollan otras que les reportan ingresos y , toda vez que la norma podría dar lugar a interpretaciones no constitucionales, decidió condicionar el alcance de la disposición demandada en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos siempre que, en el año gravable correspondiente, esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT.

4. Salvamentos y aclaraciones de voto

Frente a la decisión adoptada salvó parcialmente su voto el magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO**. A su turno, el magistrado **JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR** aclaró su voto y los magistrados **JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ** y **JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS** manifestaron reserva de aclaración de voto.

El magistrado Linares Cantillo expresó su acuerdo respecto de la declaración de exequibilidad de la disposición demandada frente al cargo por presunta vulneración de los principios de legalidad y certeza tributarios, pues consideró que la norma no exhibía una indefinición o ambigüedad irresoluble o insuperable, tal como lo concluyó la Sala Plena en esta oportunidad. Sin embargo, salvo el voto de manera parcial respecto de la decisión de la Corte frente a los cargos segundo y tercero de la demanda, pues consideró que la disposición resultaba inexecutable a la luz de las exigencias de los principios de igualdad y equidad tributaria.

El magistrado Linares Cantillo resaltó que las sobretasas basadas únicamente en el desarrollo de una actividad económica suponen un reto para el principio de generalidad del tributo. Recordó que este asegura un sistema tributario en el que todas las personas que tengan capacidad contributiva y desarrollen la actividad gravada, deban asumir una carga impositiva equivalente para la financiación del Estado Social de Derecho. El elemento esencial para la imposición tributaria debe ser, entonces, la identificación de una capacidad contributiva y la asignación para todos de una carga tributaria proporcional a la misma: este es el único escenario en

el que realmente se estará ante un sistema orientado por los principios de justicia y equidad. Por ello, la agravación de las cargas tributarias por criterios ajenos a la capacidad contributiva le resulta incompatible al sistema establecido en la Constitución de 1991. Una situación tal llama a la Corte, como guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, a evitar la adopción de sobretasas que no se basen en la capacidad económica, pues a través de las mismas se corre el riesgo de permitir la instrumentalización del sistema tributario para convertirlo en un mecanismo de persecución del Estado a personas o actividades que no le agraden al poder.

En este sentido, el magistrado Linares Cantillo señaló que la Corte debe estar especialmente atenta a indicios de arbitrariedad en el diseño de las normas tributarias –entendida esta como el apartamiento del criterio de capacidad contributiva- y a casos en los que no se identifique una justificación razonable de las iniciativas legislativas en el trámite ante el Congreso de la República, para controlar con mayor intensidad su constitucionalidad. Para esto, se debe recurrir a la aplicación de juicios de proporcionalidad de intensidad intermedia o incluso estricta, en los que sea posible examinar en profundidad la razonabilidad de las normas y su compatibilidad con los principios de no imposición sin representación, generalidad del tributo, legalidad, equidad, justicia y eficiencia tributarias. Esto implica también para la Corte evitar que el control de constitucionalidad de las disposiciones se convierta en un escenario en el que el Ejecutivo o el Legislativo subsanen deficiencias de sustentación o motivación que afectan desde su origen las normas objeto de control. En efecto, la realización de un adecuado debate democrático y la justificación de la compatibilidad de las medidas con principios superiores son útiles cuando los representantes del pueblo, titular del poder tributario del Estado, son capaces de conocer y dimensionar la naturaleza y el impacto de las medidas que le impondrán por medio de las leyes. Esto no puede darse *a posteriori*, y menos por causa de un ejercicio oficioso de los jueces para velar omisiones, desentrañar equívocos en la sustentación de las medidas o forzar explicaciones para situaciones contradictorias que, a pesar de ello, sirvieron como fundamento para la adopción de las disposiciones.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, el magistrado Linares Cantillo resaltó que, en el segundo cargo de la demanda, declarado inepto por la mayoría, si había comparabilidad entre los contribuyentes. Para Linares el juicio sobre el *tertium comparationis* que hizo la mayoría, resultó errado. Explicó que los sujetos contrastados en la demanda sí eran comparables, pues tanto los generadores hidroeléctricos como los agentes dedicados a otras actividades tienen la misma capacidad contributiva, a pesar de lo cual estaban sometidos a cargas tributarias dispares. En este caso tampoco se identificaron razones suficientes, expuestas en el escenario

legislativo, capaces de demostrar que la estructura de rentas de las generadoras hidroeléctricas resultase de tal manera distinta frente a la de otros contribuyentes dedicados a otras actividades de generación de energía, fuese por ingresos extraordinarios o por recibir beneficios tributarios especiales, que justificaran la imposición de la sobretasa analizada.

En este escenario, la ausencia de razones para justificar la imposición diferenciada, a pesar de una identidad en materia de capacidad contributiva, llamaba a la Corte a identificar, al menos, un indicio de arbitrariedad y, en consecuencia, a aplicar una intensidad de escrutinio mayor al estándar leve acostumbrado para temas tributarios. De haberse aplicado un juicio de intensidad intermedia –como la Corte ha hecho en varios escenarios en los que sospecha arbitrariedad en la imposición³-, la Sala Plena hubiera verificado que aunque se buscaba incrementar el recaudo tributario mediante la mayor imposición, el medio escogido no resultaría idóneo, pues no existía evidencia de que las generadoras hidroeléctricas tuvieran una capacidad contributiva superior al resto de las sociedades comerciales con rentas equivalentes.

El magistrado Linares Cantillo destacó que, desde el punto de vista del hecho generador del impuesto sobre la renta, lo que resulta relevante para la asignación de la carga tributaria es la cantidad de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio –el volumen de la renta-, pero no su fuente, origen, o el objeto social del contribuyente que los percibe. Los principios que rigen el sistema tributario, de igualdad, equidad, justicia tributaria y generalidad de la imposición, exigirían en este caso que el impuesto sobre la renta cobijara a todos los sujetos que tengan idéntico nivel de rentas de la misma manera, siendo la naturaleza de la actividad económica un criterio completamente secundario para la configuración de la obligación tributaria. Es por esto que ante una norma que determina la tarifa aplicable a la renta de un contribuyente a partir de su actividad económica principal (la generación hidroeléctrica), solo queda concluir la arbitrariedad de parte del Legislador en el ejercicio de su poder tributario. En ese sentido, y en desarrollo de un juicio de nivel intermedio, se debía concluir que la medida resultaba desproporcionada, en términos del peso ponderado del bien constitucional perseguido, de cara al sacrificio de otros bienes constitucionales importantes, como lo son el derecho a la libre competencia económica, y a la equidad tributaria como principio autónomo. Por lo tanto, la Corte estaba llamada a concluir que la sobretasa impuesta a la generación hidroeléctrica debía ser declarada inexecutable.

³ Ver, por ejemplo, sentencias C-183 de 1998, C-1074 de 2002, C-776 de 2003, C-748 de 2009, C-776 de 2013, C-1021 de 2012, C-060 de 2018, C-129 de 2018, C-161 de 2021 y C-053 de 2023.

Debido a la anterior conclusión, en la que el magistrado Linares Cantillo planteó la declaratoria de inexecutable de la norma demandada, estimó que la declaratoria de executable condicionada por vía del cargo tercero resultaría improcedente e innecesaria. En este sentido, la protección de la Constitución de 1991 se realizaría en mejor manera con la declaratoria de inexecutable plena de la disposición y no solo de una de sus interpretaciones, como finalmente lo determinó la mayoría.

Sentencia C-390/23 (04 de octubre)

M.P. Cristina Pardo Schlesinger

Expediente: D-15102

LA CORTE DECLARÓ LA INEXECUTABILIDAD DEL INCISO 2º DEL ARTÍCULO 96 DE LA LEY 2277 DE 2022, («POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA PARA LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA SOCIAL Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES»), MEDIANTE EL CUAL SE PRORROGARON LAS MEDIDAS NO TRIBUTARIAS DE LOS DECRETOS LEGISLATIVOS 560 Y 772 DE 2000, EXPEDIDOS EN DESARROLLO DEL ESTADO DE EMERGENCIA ECONÓMICA, SOCIAL Y ECOLÓGICA PARA MITIGAR LA CRISIS ECONÓMICA GENERADA POR LA PANDEMIA DEL CORONAVIRUS COVID-19 Y POR LOS CUALES SE ADOPTARON MEDIDAS ESPECIALES EN MATERIA DE PROCESOS DE INSOLVENCIA EN EL SECTOR EMPRESARIAL

1. Norma demandada

**«Ley 2277 de 2022
(diciembre 13)**

**EL CONGRESO DE
COLOMBIA**

**DECRETA:
[...]**

Artículo 96. Vigencia y
derogatorias- [...]

(Inciso 2º) Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios quedarán prorrogados hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2023, con excepción del párrafo 3 del artículo 5o, el Título III del Decreto legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto legislativo 772 de 2020.

2. Decisión

Declarar la **INEXECUTABILIDAD** del inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».