

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL Sala Plena

SENTENCIA C-050 DE 2026

Referencia: expediente D-16796

Asunto: demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 4, parcial, del artículo 240 del Decreto 624 de 1989¹, 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”.

Demandantes: Rafael Rincón Ordóñez, Santiago Vernaza Civetta, Daniela Walteros Rivera, Víctor Negret Velasco y Juan David Pinto Díaz.

Jurisprudencia relevante: en relación con el margen de configuración legislativa en materia tributaria, ver las sentencias C-717 de 2003, C-333 de 2017, C-060 de 2018, C-203 de 2021 y C-205 de 2024. Acerca de los principios de justicia y equidad tributaria e igualdad, ver las sentencias C-169 de 2014, C-600 de 2015, C-056 de 2019, C-486 de 2020, C-203 de 2021, C-322 de 2022, C-389 de 2023, C-489 de 2023, C-540 de 2023, C-036 de 2024, C-205 de 2024, C-488 de 2024 y C-099 de 2025.

Sobre los derechos a la libertad de competencia y al ambiente sano, ver las sentencias C-671 de 2001, C-616 de 2001, C-339 de 2002, C-992 de 2006, C-595 de 2010, C-367 de 2022, C-435 de 2023 y C-099 de 2025.

¹ “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”.

**Magistrado ponente:
Héctor Alfonso Carvajal Londoño**

Bogotá, D. C., once (11) de marzo de dos mil veintiséis (2026).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de la competencia atribuida por el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política para decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad promovidas contra las leyes de la República, y de conformidad con el derecho político consagrado en el artículo 40, numeral 6, así como con las reglas de procedimiento previstas en el artículo 242 superior y en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

Síntesis de la decisión

La Corte Constitucional estudió una demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 4 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, disposición que estableció una sobretasa de tres (3) puntos al impuesto sobre la renta para las personas jurídicas cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, aplicable durante los años gravables 2023 a 2026, siempre que la actividad gravada tuviera una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT.

A partir de los cargos admitidos, la Sala debió determinar si la sobretasa cuestionada se ajustaba a la Constitución, en particular frente a los reproches por presunta vulneración de los principios de justicia y equidad tributaria —y, en lo pertinente, del derecho a la igualdad—, de la libertad de competencia, así como del ambiente sano y de la Constitución ecológica.

En relación con el cargo por equidad e igualdad tributaria, la Sala precisó que su examen estaba parcialmente delimitado por la Sentencia C-389 de 2023. En esa providencia, la Corte condicionó la exequibilidad de la norma en el entendido de que la sobretasa solo recae sobre la renta gravable proveniente de la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, siempre que dicha actividad alcance el umbral de 30.000 UVT. Por ello, en este asunto operó cosa juzgada constitucional formal, relativa y en sentido amplio respecto de ese aspecto específico del reproche, de modo que la Sala debía estarse a lo resuelto en dicha sentencia.

No obstante, la cosa juzgada no agotaba por completo el examen del cargo de equidad tributaria. Subsistía la necesidad de determinar si, aun bajo el entendimiento condicionado fijado en la C-389 de 2023, la sobretasa desconocía la equidad tributaria horizontal y el principio de igualdad por imponer una carga adicional a las empresas generadoras de energía eléctrica mediante recursos hídricos, sin extenderla a las empresas generadoras que acuden a otras fuentes.

Sobre ese punto, la Corte concluyó que el reproche no prosperaba, porque la demanda no logró construir un patrón de comparación constitucionalmente pertinente entre sujetos efectivamente equivalentes, dado que las tecnologías de generación comparadas presentan diferencias estructurales, económicas y regulatorias relevantes, especialmente en su estructura de costos, exposición al riesgo, posición en la matriz energética y capacidad contributiva.

Bajo ese parámetro interpretativo obligatorio, la Corte concluyó, además, que la sobretasa no vulnera la libertad de competencia, pues no configura una barrera injustificada de acceso o permanencia en el mercado ni una restricción irrazonable de la rivalidad competitiva, sino una medida tributaria temporal y focalizada, adoptada dentro del amplio margen de configuración del legislador y sustentada en criterios objetivos de capacidad contributiva. De otra parte, determinó que la disposición tampoco desconoce el principio de justicia tributaria, en tanto no comporta una distribución arbitraria o manifiestamente inequitativa de las cargas fiscales, sino que grava una manifestación económica específica que el legislador consideró reveladora de una mayor aptitud contributiva.

En cuanto al cargo por presunta vulneración del ambiente sano y de la Constitución ecológica, la Sala estimó que la demanda no satisfizo las exigencias de suficiencia y especificidad.

En consecuencia, la Corte (i) se estará a lo resuelto en la Sentencia C-389 de 2023 respecto del aspecto ya definido en materia de igualdad y equidad tributaria, (ii) se inhibirá de emitir un pronunciamiento de fondo sobre el cargo ambiental, y (iii) declarará exequible, por los cargos analizados, el parágrafo 4 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario frente a los reproches por libertad de competencia y justicia tributaria.

I. ANTECEDENTES

1. El 25 de julio de 2025, los ciudadanos Rafael Rincón Ordóñez, Santiago Vernaza Civetta, Daniela Walteros Rivera, Víctor Negret Velasco y Juan David Pinto Díaz demandaron el parágrafo 4, parcial, del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. Los actores plantearon cinco cargos de inconstitucionalidad², al estimar que la norma viola el Preámbulo y los artículos 2, 13, 49, 80, 95.9, 363 y 366 de la Constitución.

2. El 11 de agosto de 2025, previo sorteo realizado por la Sala Plena, la Secretaría General remitió el expediente al despacho del magistrado Héctor Alfonso Carvajal Londoño para que impartiera el trámite correspondiente³.

3. Mediante Auto del 26 de agosto de 2025⁴, el despacho ponente (i) rechazó la demanda al considerar que sobre la norma demandada y su exequibilidad en

² Violación (i) del principio de generalidad del tributo; (ii) del derecho a la libre competencia; (iii) del principio de justicia tributaria; (iv) del principio de equidad tributaria; y (v) del derecho al ambiente sano.

³ Expediente digital, archivo “D0016796-Acta de Reparto-(2025-08-11 14-12-59)”.

⁴ Expediente digital, archivo, “D0016796-Auto Mixto-(2025-08-28 06-04-19)”.

la sentencia C-389 de 2023 había operado cosa juzgada constitucional respecto del cargo de la vulneración del principio de generalidad del tributo; (ii) por lo que dispuso comunicar a los accionantes que contra esa decisión procedía el recurso de súplica ante la Sala Plena; (iii) admitió la demanda en relación con los cargos de la vulneración del derecho a la libre competencia, de los principios de justicia tributaria y equidad tributaria, y del derecho al ambiente sano; por consiguiente (iv) comunicó el inicio del trámite al Presidente de la República, a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, de Comercio, Industria y Turismo, y de Minas y Energía, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al Congreso de la República; (v) fijó en lista el proceso para la intervención ciudadana; (vi) invitó a participar en el trámite a diferentes instituciones públicas y privadas⁵; y (vii) dio traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto respectivo.

4. El 4 de septiembre de 2025, la Secretaría General de la Corte informó al despacho ponente que el auto del 26 de agosto de 2025 se notificó por estado 140 del 28 de agosto siguiente, cuyo término de ejecutoria transcurrió durante los días 29 de agosto, y 1 y 2 de septiembre de 2025, el cual venció en silencio⁶.

5. Cumplidos los trámites constitucionales y legales correspondientes, la Sala Plena procede a pronunciarse respecto de la demanda de la referencia.

A. Texto de la norma demandada

6. El texto de la norma demandada es el siguiente, se subraya lo acusado:

“DECRETO 624 DE 1989
(marzo 30)

‘Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales.’

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

⁵ Se invitó a participar en el proceso a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Asociación Nacional de Empresarios (ANDI), a la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (ACOLGEN), a la Asociación Nacional de Empresas Generadoras (ANDEG), a la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica (ASOCODIS), a la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo (Fedesarrollo), al Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad de Medellín (CIECA), al Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana y a las Facultades de Derecho de las Universidades Nacional de Colombia, Javeriana, Externado de Colombia, EAFIT, del Rosario, de Antioquia, de los Andes, de Cartagena y de La Sabana.

⁶ Los demandantes no interpusieron recurso de súplica contra la decisión de rechazo. Expediente digital, archivo “D0016796-Peticiones y Otros-(2025-09-04 09-48-51)”.

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 se aplicable (sic) 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 fa (sic) inspección y vigilancia de acuerdo con sus competencias.”

B. Síntesis de los cargos de inconstitucionalidad admitidos

7. Los demandantes plantean los siguientes cargos de inconstitucionalidad:

Cargo 1: violación del derecho a la libre competencia⁷

8. Los accionantes estiman que la disposición cuestionada impone un tributo directo en perjuicio de un grupo específico e individualizable de empresas generadoras de energía eléctrica mediante recursos hídricos (en adelante GEERH). Indican que ello configura un trato discriminatorio frente a otras empresas que producen energía mediante otras fuentes, e incluso de empresas GEERH, pues crea barreras injustificadas en el mercado que afectan el postulado constitucional de la libertad de competencia.

9. Sostienen que el precepto acusado implica que las empresas GEERH que cumplan ciertas condiciones deberán pagar mayores impuestos que las demás empresas generadoras de energía que no son objeto de la sobretasa. Señalan que la disposición prevé que la sobretasa debe ser directamente asumida por el sujeto pasivo, pues no se puede trasladar al consumidor. Relatan que esto implica que las empresas de hidroenergía que cumplen los requisitos de la norma cuestionada deben asumir una barrera injustificada que afecta su permanencia en el mercado frente a otras empresas generadoras de energía.

⁷ Expediente digital, archivo “D0016796-Presentación Demanda-(2025-08-04 16-05-46)”, p. 19-22.

10. Exponen que el mercado de generación de energía eléctrica es libre en virtud de la Ley 143 de 1994, por ende, los agentes generadores de energía, con independencia de la tecnología que usen para generar, su tamaño, sus ingresos u otros factores, participan en el mismo mercado. Explican que ese mercado se ejerce en diferentes mecanismos, por ejemplo, los contratos bilaterales, las subastas de energía y la bolsa de energía, diseñados para privilegiar las ofertas de mejor precio, en atención a que la energía es un “*commodity*”. A su juicio, al establecer que ciertos actores de ese mercado deben asumir una carga tributaria superior a otros, la norma acusada (i) encarece sus costos, (ii) imposibilita trasladarlo a los usuarios finales, y (iii) en un contexto en el que, en todo caso, ese traslado no sería factible debido a las dinámicas de mercado que privilegian los precios más eficientes.

11. Consideran que la disposición censurada atenta contra los límites fijados al legislador para restringir la libre competencia, dado que la sobretasa impone una restricción que no busca corregir ninguna de las fallas del mercado, esto es, los monopolios, las externalidades, los bienes públicos y las asimetrías de información en el mercado.

Cargo 2: violación del principio de justicia tributaria⁸

12. Los actores estiman que el precepto acusado vulnera el principio de justicia tributaria pues causa una injusta distribución de cargas fiscales del sujeto pasivo frente a las demás generadoras de energía eléctrica que no son GEERH.

13. Arguyen que la norma cuestionada grava únicamente a ciertas GEERH. Anotan que una dimensión del principio de justicia implica una eficiente recaudación de los tributos por el Estado, lo cual puede incluir que quienes deban ser tributados no lo sean, mientras que otros sí deban pagar injustificadamente. En su sentir, la disposición censurada deja por fuera de su alcance otras generadoras de energía eléctrica. Este argumento lo ilustran así:

Sujetos	¿Debe pagar la sobretasa?
GEERH con capacidad instalada superior a 1.000Kw y renta gravable igual o superior a 30.000 UVT en el año gravable correspondiente	Sí
GEERH que tengan actividad económica principal y otras formas de generación de energía eléctrica, con capacidad instalada superior a 1.000Kw y en el año gravable correspondiente tengan una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT	No
GEERH con capacidad instalada inferior a 1.000Kw y en el año gravable correspondiente tengan una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT	No
GEERH con capacidad instalada superior a 1.000Kw y renta gravable menor a 30.000 UVT en el año gravable respectivo	No
Empresas que se dedican a la actividad económica de generación de energía eólica	No
Empresas que se dedican a la actividad económica de generación de energía solar	No
Generadoras de energía eléctrica mediante fuentes térmicas	No

14. En su sentir, debido a que la sobretasa busca un mayor recaudo de recursos del sector de hidrocarburos y energía, esta debería gravar a todas las generadoras de energía eléctrica, sin embargo, la norma únicamente grava al

⁸ Expediente digital, archivo “D0016796-Presentación Demanda-(2025-08-04 16-05-46)”, p. 24-26.

sujeto pasivo de forma indiscriminada. Agregan que no es justo ni eficiente imponer una sobretasa que sólo grave al sujeto pasivo, ya que éste no se sitúa en una situación diferente a la de las demás generadoras de energía del sector, lo cual carece de justificación objetiva y resulta arbitraria. Señalan que el precepto cuestionado contiene una injusta distribución de cargas fiscales en detrimento de ciertas GEERH y en beneficio desproporcionado de las demás GEERH que no cumplen el umbral de la sobretasa.

Cargo 3: violación del principio de equidad tributaria⁹

15. Los ciudadanos manifiestan que la disposición censurada pone en una situación de desventaja injustificada y desproporcionada a las GEERH y crea situaciones inequitativas frente a empresas generadoras de energía a partir de otras fuentes y que tienen niveles similares o superiores de ingresos. Añaden que lo anterior se evidencia mediante un juicio integrado de igualdad a la sobretasa, al indicarse (i) los grupos entre los cuales se hace la comparación, (ii) los criterios relevantes de comparación y (iii) la determinación del nivel de intensidad con que debe aplicarse el juicio integrado de igualdad.

16. *Grupos entre los cuales se hace la comparación.* Exponen que la comparación para aplicar el juicio integrado de igualdad es entre (i) a) las GEERH y b) las empresas generadoras de energía mediante recursos diferentes al hídrico en Colombia (cuyos insumos son el gas natural, el carbón y la energía solar); y (ii) a) las GEERH cuya actividad económica principal es la generación de energía eléctrica con recursos hídricos y b) las empresas que, si bien obtienen utilidades superiores a 30.000 UVT por generación de energía eléctrica con recursos hídricos, esa no es su actividad económica principal.

17. a) Distinción entre las GEERH y las empresas generadoras de energía eléctrica a partir de otras fuentes. Explican que los sujetos entre los cuales se realiza la comparación son las empresas que pertenecen a la actividad económica bajo el código CIIU 3511. Aducen que, según la clasificación de actividades económicas de la DIAN, las empresas generadoras de energía, sin importar la fuente de generación, están en la misma actividad económica, por ende, la similitud y comparabilidad entre las empresas generadoras de energía eléctrica, independientemente de la fuente con la cual se genera energía, se evidencia porque la DIAN las categoriza bajo la misma actividad económica. Sostienen que la norma acusada establece una diferenciación injustificada al interior del código CIIU 3511 al prever un trato diferenciado entre las GEERH y las demás empresas que se dedican a la misma actividad económica, esto es, generación de energía eléctrica.

18. b) Distinción entre las GEERH cuya actividad económica principal es la generación de energía eléctrica mediante recursos hídricos y las empresas que, si bien obtienen utilidades superiores a 30.000 UVT por la generación de energía eléctrica a partir de recursos hídricos, esa no es su actividad económica principal. Según los accionantes, al establecer que el sujeto pasivo de la

⁹ Expediente digital, archivo “D0016796-Presentación Demanda-(2025-08-04 16-05-46)”, p. 30-44.

sobretasa son empresas GEERH cuya actividad principal sea la generación de energía eléctrica a partir de recursos hídricos, excluye a las GEERH cuya actividad principal no sea la generación de energía eléctrica con recursos hídricos, incluso con esa actividad genera ganancias iguales o superiores a 30.000 UVT. Estiman que ello implica una distinción injustificada entre personas jurídicas que obtienen ganancias superiores a 30.000 UVT por generar energía eléctrica con recursos hídricos como actividad principal y las que no.

19. *Criterios relevantes de comparación.* Anotan que aquí se debe precisar (i) el objetivo de la norma, y (ii) el criterio de comparación relevante.

20. *En* cuanto al objetivo de la norma, esbozan que la Sentencia C-389 de 2023 indicó que “la finalidad de la norma atendía a unas razones de política fiscal y económica”, de modo que la finalidad de la norma es obtener un mayor recaudo tributario. Añaden que en las ponencias ante el Congreso de la República se desarrollaron las siguientes razones que justificaron la imposición de la sobretasa a las empresas GEERH: a) el incremento de los costos de los precios de los contratos en los mercados (regulado y no regulado) de este sector; b) el incremento en los precios de energía desde 2009; y c) las condiciones óptimas que existieron durante 2022 que permitieron reducir los costos de generación eléctrica y mejorar los márgenes del componente de generación eléctrica, por lo que “se espera que tengan una mayor capacidad de pago impositivo en el año en curso y los años venideros de estos contribuyentes.”

21. *Estiman* que, si bien el objetivo de incrementar el recaudo puede considerarse constitucional, esto no quiere decir que el legislador esté facultado para incrementarlos sin realizar estudios técnicos o sin tener en cuenta si la medida para hacerlo resulta adecuada.

22. *En* relación con el criterio de comparación relevante, advierten que la Sentencia C-389 de 2023 (i) resaltó que el Ministerio de Hacienda identificó que uno de los sectores que ha venido generando altos niveles de utilidades durante las últimas vigencias fiscales es el de empresas GEERH; y (ii) encontró que en el primer debate se tuvo en cuenta la posibilidad de que las GEERH tuviesen una mayor capacidad de pago impositivo. Reiteran que, sin embargo, ese ministerio no realizó ningún estudio técnico para sustentar esa afirmación.

23. *Afirman* que, si se analiza la finalidad a la luz de los sujetos comparados, el legislador ignoró si otras empresas generadoras de energía estaban en una posición similar o diferente a las GEERH para cumplir con el objetivo de la norma. Arguyen que, para obtener la finalidad de la norma, el legislador aisló a las GEERH para considerar su capacidad de contribución, empero, no se hizo ese análisis con otras empresas que, al igual que las GEERH, desarrollan la actividad bajo el código CIU 3511. Sostienen que si bien podría estimarse que la norma acusada es progresiva porque tiene en cuenta la capacidad contributiva, esta no analiza la capacidad contributiva de todos los agentes económicos que desarrollan su actividad bajo dicho código, lo cual es inequitativo para las GEERH.

24. *Señalan* que la disposición censurada no indica la razón por la cual se diferencia entre las personas jurídicas cuya actividad económica principal es la generación de energía eléctrica a partir de recursos hídricos y aquellas empresas que, a pesar de realizar esa actividad, no la tienen como actividad principal. Afirman que ello resulta inequitativo para las empresas que tienen tal actividad económica como principal.

25. *Determinación de la intensidad del juicio integrado de igualdad.* Exponen que la regla general en materia tributaria es la aplicación del nivel leve, sin embargo, en este caso, el legislador reguló una materia que afecta el ambiente sano y los derechos fundamentales relacionados, por lo que resulta aplicable un test de igualdad estricto. En su sentir, el precepto cuestionado no supera los test estricto, intermedio y leve del juicio integrado de igualdad.

Cargo 4: violación del derecho al ambiente sano¹⁰

26. Los demandantes consideran que la disposición censurada afecta el fin esencial de la Constitución ecológica de asegurar el ambiente sano, pues desincentiva la GEERH, que es una fuente de generación de energía renovable, por tanto, atenta contra los fines extrafiscales de los tributos.

27. Reiteran que el precepto acusado prevé una sobretasa al impuesto sobre las rentas que solo aplica para las empresas que: (i) sean GEERH y (ii) que en el año gravable correspondiente obtengan una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT para la actividad de generación de energía hidroeléctrica. Indican que la norma deja por fuera, de forma injustificada e inexplicable, por ejemplo, a empresas que generan energía a partir de fuentes no renovables y térmicas.

28. Afirman que la energía hidroeléctrica es una de las principales formas de generación de energía renovable en Colombia. Exponen que la hidroenergía proveniente de las GEERH es la energía producida cuando el agua se mueve a través de un cauce o se logra embalsar a cierta altura y se deja caer con el mismo fin; en ese sentido, la energía producida por las GEERH impacta reducidamente al medio ambiente, debido a que no producen gases de efecto invernadero.

29. Sostienen que incentivar la generación de energía renovable promueve la protección del medio ambiente; por el contrario, desincentivar la generación de energía renovable e incentivar la producción de energía con base en fuentes no renovables afecta el medio ambiente y, por ende, impide el cumplimiento de los fines esenciales del Estado. Estiman que las GEERH contribuyen al cumplimiento del fin esencial del Estado de asegurar un ambiente sano, por lo que, en virtud de la Constitución ecológica, imponerles cargas fiscales desproporcionadas sin asignar las mismas al resto de empresas generadores de energía impide el cumplimiento del aludido fin esencial.

¹⁰ Expediente digital, archivo “D0016796-Presentación Demanda-(2025-08-04 16-05-46)”, p. 53-54.

30. Insisten que la norma se limita a gravar las GEERH, pero excluye de su aplicación las demás empresas que generan energía con otras fuentes, como las empresas generadoras de energía térmica. Arguyen que, por el contrario, en términos económicos, un mayor impuesto en cabeza de las GEERH causa un desincentivo de este tipo de energías en el mercado, de ahí que la sobretasa tenga un efecto adverso al fin esencial de asegurar el ambiente sano, pues desincentiva la generación de energía renovable.

31. Con fundamento en lo anterior, los accionantes solicitan se declare la inexequibilidad del parágrafo 4, parcial, del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

C. Intervenciones

32. Durante el trámite se recibieron 11 intervenciones¹¹ y el concepto del Procurador General de la Nación, cuyos términos se sintetizan a continuación.

Entidad, institución o ciudadano	Solicitud
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Exequibilidad
Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG)	Ninguna
Asociación Nacional de Empresas Generadoras (ANDEG)	Inexequibilidad
Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario	Inexequibilidad
Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes	Inexequibilidad
Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI)	Inexequibilidad
Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (ACOLGEN)	Inexequibilidad
Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero	Inexequibilidad
Academia Colombiana de Jurisprudencia	Exequibilidad
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE), Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Minas y Energía	Exequibilidad
Ciudadano Juan José Fuentes Bernal	Inexequibilidad
Procuraduría General de la Nación	Exequibilidad

33. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*¹². La sobretasa no configura una barrera injustificada al mercado. El legislador, en ejercicio de su margen de configuración, fijó un gravamen sectorial extraordinario, temporal (2023–2026), circunscrito a contribuyentes con “actividad económica principal” de generación hidroeléctrica y con una renta gravable de la actividad igual o superior a 30.000 UVT; excluyó a las pequeñas centrales (≤ 1.000 Kw) y prohibió el traslado al usuario final, bajo regulación y vigilancia de la CREG y de la Superintendencia de Servicios Públicos. Ello evita distorsiones competitivas y demuestra que no se trata de un instrumento para afectar la

¹¹ Dentro del término de fijación en lista (transcurrido entre el 5 y 18 de septiembre de 2025) intervinieron la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), la Asociación Nacional de Empresas Generadoras (ANDEG), la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (Acolgen), el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, la Academia Colombiana de Jurisprudencia, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE), el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Minas y Energía y el ciudadano Juan José Fuentes Bernal. Expediente digital, archivo “D0016796-Peticiones y Otros-(2025-10-20 07-35-34).pdf”, p. 1-2.

¹² Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-11 08-08-05).pdf” p. 3-31.

rivalidad en el mercado, sino de una medida fiscal que, por su estructura y restricciones, resulta compatible con un régimen de competencia abierto.

34. La carga tributaria se fundamenta en la capacidad contributiva de la actividad gravada, sin que se vulnere la justicia tributaria. En la Sentencia C-389 de 2023 se indicó que el parágrafo es claro en sus elementos y, para preservar la equidad, condicionó su exequibilidad a que la sobretasa “sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos [...] siempre que [...] esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT”. Ese entendimiento descarta cualquier reproche de desajuste entre el hecho imponible y la capacidad económica: no se grava a la persona jurídica por el total de sus rentas, sino exclusivamente la fuente hidroeléctrica cuando exhibe una renta significativa, lo que asegura proporcionalidad interna y evita gravámenes sobre rentas ajenas al objetivo de la medida.

35. La norma demandada materializa el principio de equidad tributaria, al establecer que la carga tributaria se impone únicamente sobre la fuente de ingresos objeto de la política fiscal diferencial, se protege el derecho a la igualdad al evitar que se grave a personas jurídicas que desarrollan otras actividades no sujetas a la sobretasa y garantiza que el tributo se aplique en correspondencia directa con la renta gravable derivada de la actividad hidroeléctrica, lo cual elimina cualquier afectación indebida sobre actividades complementarias o marginales.

36. La medida cumple funciones constitucionalmente legítimas además de las recaudatorias, pues la sobretasa hidroeléctrica reconoce el aprovechamiento intensivo de un recurso público como el agua, asimila costos y riesgos sistémicos del sector y promueve una asignación más equitativa de cargas sin afectar las tarifas al usuario final. La proscripción de trasladar el tributo al consumidor, unida a la intervención regulatoria sectorial, refuerza ese objetivo extrafiscal y neutraliza efectos nocivos sobre el bienestar de los usuarios.

37. *Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG)*¹³. Aunque la disposición demandada recae sobre agentes regulados del sector de energía eléctrica, esta Comisión carece de competencia en materia tributaria y para pronunciarse en relación con la constitucionalidad de la norma acusada.

38. *Asociación Nacional de Empresas Generadoras (ANDEG)*¹⁴. El despacho de la energía que requiere diariamente el país se sustenta en los costos en que se incurren por generación de la electricidad. La norma impide que la sobretasa haga parte de esa formación de precios. Es pertinente que se apropie el concepto de que el régimen de competencia en generación incentiva a que los agentes sean eficientes en la estructuración de sus costos, pues, si no siguen esta ruta es posible que no sean despachados.

¹³ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-16 16-13-16).pdf” p. 5-11.

¹⁴ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 08-35-43).pdf”, p. 2-6.

39. La norma parte de un supuesto impreciso y erróneo: que a pesar de incluir o excluir la sobretasa de las variables de formación de precios necesariamente saldrá despachada, es decir, que no tiene incentivos para ser eficiente. El desarrollo de este concepto de eficiencia parte de que el agente es libre dentro del marco regulatorio para estructurar sus ofertas al estimar que otros agentes pueden presentar mejores ofertas. Limitar esa libertad es un desconocimiento de cómo funciona la libre competencia en un mercado abierto y con reglas claras. No es claro el sentido de la prohibición.

40. *Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario*¹⁵. La norma no solo viola la libre competencia, sino que también produce un efecto no deseado sobre la competencia, pues fortalece la posición de los grandes generadores — ya protegidos por la estabilidad jurídica— y debilitaba a los nuevos entrantes que buscaban abrirse espacio en el mercado. El legislador desconoció el deber de promover condiciones constitucionales, al consolidar una regulación que, lejos de cumplir fines mayores, configuró un trato discriminatorio que desincentiva la inversión y la diversificación en el sector eléctrico.

41. Por un lado, el legislador aprobó la creación de una sobretasa en renta de tres puntos porcentuales únicamente sobre un sector de la economía “género — generadoras de energía—” y solo frente a un tipo de contribuyentes “especie - las hidroeléctricas”; y, por otro, excluyó sin justificación a todas las demás especies de compañías que tuvieran el mismo género económico (generación de energía). Ante esa clase de tratamientos se debe evaluar si el legislador tuvo alguna justificación para realizar ese tipo de exclusión, pues bajo esa lógica y escrutinio se puede determinar si esa decisión se basa en una consideración plausible o en una antidemocrática. Si bien la sobretasa pretende generar un mayor recaudo por parte del sector, esta, en principio, sí debería gravar a todas las generadoras de energía eléctrica, sin embargo, la sujeción pasiva es limitada a uno en específico sin aportar justificación que así lo respalde o motive.

42. La norma vulnera el principio de equidad tributaria en sentido horizontal, pues contribuyentes que se encuentran en una situación tributaria igual o similar tributarían de forma disímil. Pese a que otras sociedades desarrollan una actividad económica igual a la prevista en el CIU para las sociedades dedicadas a la generación de energía eléctrica mediante recursos hídricos, solo esas sociedades se afectan por el incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta.

43. La medida debe ser declarada inexecutable pues ni la exposición de motivos ni el legislador explican las razones por las cuales debía imponerse la sobretasa solo a un tipo de sociedad comercial y actividad económica en específico en desventaja frente a las demás sociedades y actividades desarrolladas en el sector. Tampoco se aportaron los elementos que permitieran entender esa discriminación como una medida necesaria o legítima para alcanzar un fin constitucional, o que sea la menos gravosa para cumplir la finalidad.

¹⁵ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 15-16-28)”, p. 3-15.

44. *Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes*¹⁶. La norma crea un esquema tributario que no guarda correspondencia con la capacidad de pago de cada empresa generadora, ignora la variabilidad estructural de la generación hidroeléctrica y castiga a las compañías que forman parte de grupos económicos, incluso si estas no tienen capacidad económica individual para soportar el gravamen. Al prohibir el traslado del costo y exigir anticipo, se agrava el efecto financiero, ya que compromete la sostenibilidad de la actividad y afecta la competitividad del sector.

45. La imposición de una sobretasa que desconoce la situación real de los contribuyentes, o que se base en criterios agregados que no reflejan su verdadera capacidad de pago, resulta contraria a los principios de equidad y capacidad contributiva. La capacidad contributiva debe valorarse de forma real y subjetiva, al verificar que el contribuyente pueda cumplir con el deber de contribuir sin afectar su mínimo vital ni su viabilidad económica.

46. La norma no supera el juicio integrado de igualdad, pues (i) el criterio de comparación evidencia que los sujetos se encuentran en condiciones equivalentes, (ii) se configura un trato diferenciado injustificado y (iii) el medio empleado no es idóneo ni necesario para alcanzar un fin constitucional válido.

47. La sobretasa a las GEERH desconoce el principio de precaución, pues el legislador no evaluó los posibles impactos negativos que esa medida podría generar sobre la transición energética ni sobre la capacidad del país para mantener una matriz energética limpia y sostenible. La medida se adoptó con una finalidad meramente recaudatoria, sin que exista evidencia de que se haya considerado el riesgo de desincentivar inversiones en generación hidroeléctrica, lo que podría derivar en un mayor uso de fuentes de energía fósil y, en consecuencia, un aumento de las emisiones contaminantes.

48. La norma desconoce el principio de prevención, ya que el efecto adverso de la sobretasa es previsible, encarece los costos de las empresas generadoras de energía hídrica y reduce su competitividad, lo cual desincentiva nuevas inversiones y pone en riesgo la expansión de ese tipo de generación, al tratarse de un impacto cierto y previsible. El Estado debió adoptar mecanismos regulatorios o tributarios que mitigaran este efecto en lugar de agravarlo.

49. *Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI)*¹⁷. La norma implica una mayor carga tributaria injustificada para las compañías generadoras de energía hidroeléctrica, lo cual afecta la equidad tributaria en su dimensión horizontal en dos sentidos: (i) frente a las personas jurídicas en general que obtienen ingresos superiores a treinta mil (30.000) UVT, en cuanto no existe un sustento real de capacidad contributiva especial y/o condiciones particulares que justifiquen una mayor tarifa en el impuesto sobre la renta al haber igualdad o incluso una menor renta líquida gravable respecto a otros sectores; y (ii) frente

¹⁶ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 16-59-14)”, p. 3-27.

¹⁷ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 17-14-37)”, p. 2-10.

a las empresas que están en el mismo sector económico, pero que llevan a cabo su actividad a través de otras fuentes como la térmica y la solar.

50. Si bien la finalidad de aumentar el recaudo es constitucionalmente válida, no es adecuado ni proporcional que se haga por la vía del aumento discriminatorio de la carga fiscal de un solo sector en específico, cuya capacidad contributiva es estacional y depende de su nivel de utilidad o rentabilidad. La medida afecta la competitividad del sector y contraría la neutralidad tributaria que requiere ese impuesto.

51. *Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (ACOLGEN)*¹⁸. La sobretasa demandada, al singularizar de manera específica a las empresas hidroeléctricas, que son un subconjunto del parque generador colombiano, que a su vez es una parte de una cadena de al menos cuatro actividades, que se ubica en un entramado energético colombiano más amplio (energía, gas, hidrocarburos e, incluso, minería), se aparta de los principios de equidad, eficiencia y progresividad. La medida genera una ruptura inconstitucional de la equidad y la justicia tributaria en dos dimensiones (i) equidad horizontal, que ordena un trato análogo para sujetos en condiciones similares; y (ii) en una injusta distribución de las cargas públicas, al imponer un gravamen desproporcionado a un solo actor del mercado energético.

52. La sobretasa no es una simple medida tributaria, es una intervención estatal que distorsiona la libre competencia en el mercado de generación de energía. Al imponer una barrera de costos selectiva e injustificada, el legislador excedió su potestad de configuración y vulneró el artículo 333 Superior, pues afectó de forma irrazonable y desproporcionada la capacidad de un grupo de competidores para participar en el mercado en condiciones de equidad.

53. La sobretasa singulariza y castiga fiscalmente a la generación hidroeléctrica, una tecnología renovable que es pilar de la matriz energética del país y fundamental para reducir la dependencia de los combustibles fósiles. Se penaliza una actividad que contribuye a la mitigación del cambio climático. Con ese tributo se desalinea la política tributaria de los compromisos nacionales e internacionales de Colombia en materia ambiental, como el Acuerdo de París. En lugar de utilizar el sistema impositivo para acelerar la transición energética, la norma la obstaculiza, pues desincentiva la inversión y la operación en una de las tecnologías clave para lograrla.

54. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero*¹⁹. La norma es inconstitucional por cuanto: (i) afecta la libre competencia. La sobretasa aplica únicamente para los generadores de energía a partir de recursos hídricos, sin incluir a los demás generadores de energía con otras fuentes, lo cual da lugar a una barrera de entrada. (ii) Vulnera el principio de justicia tributaria. La sobretasa crea una injusta distribución de las cargas fiscales, pues grava únicamente al sujeto pasivo y no a los demás generadores de energía eléctrica.

¹⁸ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 17-26-51)”, p. 2-11.

¹⁹ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 17-28-55)”, p. 3-36.

Por ejemplo, no deben pagar la sobretasa otras GEERH que tengan, como actividad principal, otras formas de generación eléctrica o cuya actividad principal no sea la GEERH. (iii) Desconoce el principio de equidad tributaria. Se evidencia un trato desigual entre dos grupos de contribuyentes: a) las GEERH y las empresas generadoras de energía con otras fuentes (gas natural, carbón y energía solar) y b) entre las GEERH cuya actividad principal es la generación de energía a partir de recursos hídricos y aquellas compañías que, si bien tienen renta gravable superior a 30.000 UVT por la generación de energía eléctrica a partir de recursos hídricos, esta no es su actividad principal. Y (iv) Vulnera la Constitución ecológica. La GEERH es una fuente de generación de energía renovable, desincentivarla con una sobretasa que no grava a todas las generadoras de energía, incluidas las que más contaminan como las que utilizan gas y carbón, desconoce la Constitución ecológica.

55. *Academia Colombiana de Jurisprudencia*²⁰. No se acreditó que la medida distorsione el mercado, genere un trato discriminatorio o restrinja injustificadamente la participación de los agentes económicos. Por el contrario, se respeta el núcleo esencial del derecho, y el diseño legislativo responde a criterios objetivos vinculados a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

56. La medida no configura una distribución injusta de las cargas públicas, sino que asegura que quienes tienen mayor capacidad económica realicen un esfuerzo fiscal superior. Su carácter temporal y focalizado refuerza la razonabilidad de la medida, supera el test leve de igualdad: persigue un fin constitucional legítimo, utiliza un medio idóneo y no contraviene ninguna disposición superior.

57. Si bien la protección ambiental es un objetivo esencial del Estado, no existe mandato que obligue a que todos los tributos deban responder a esa finalidad. La jurisprudencia ha reconocido la validez de gravámenes recaudatorios, siempre que no vulneren principios superiores. No se acreditó una afectación grave a las energías renovables ni un trato fiscal discriminatorio, por lo que la medida es constitucional.

58. *Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE), Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Minas y Energía*²¹. La norma se ajusta a la Constitución, pues (i) su fundamento constitucional es sólido -propiedad estatal de los recursos hídricos (art. 332 CP), potestad tributaria para orientar la política fiscal y capturar rentas extraordinarias (art. 338 CP), y armoniza con los mandatos de la Constitución ecológica (arts. 79 y 80 CP); (ii) no vulnera la libre competencia (art. 333 CP), porque se aplica uniformemente dentro del subsector hidroeléctrico, es temporal (2023–2026), focalizada (umbral $\geq$ 30.000 UVT) y no se traslada al usuario final bajo la regulación de la CREG y la vigilancia de la SSPD; (iii) realiza la justicia tributaria (art. 95.9 CP) al gravar manifestaciones relevantes de capacidad contributiva, reforzada por el condicionamiento del fallo C-389 de

²⁰ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 17-39-34)”, p. 3-30.

²¹ Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 17-45-50)”, p. 3-28.

2023 que limita la sobretasa exclusivamente a la renta gravable de la actividad hidroeléctrica que supere el umbral; (iv) respeta la equidad tributaria (arts. 13 y 363 CP), al reconocer la comparabilidad material entre tecnologías y asegura equidad horizontal y vertical mediante el umbral y la exclusión de $PCH \leq 1.000$ Kw; y (v) persigue fines extrafiscales legítimos, en clave de redistribución y justicia social, sin desincentivar la transición energética ni afectar la competitividad del mercado, dado el diseño de la medida y sus salvaguardas.

59. *Ciudadano Juan José Fuentes Bernal*²². La norma viola el principio de equidad tributaria, pues no hay razón que justifique un trato discriminatorio contra las empresas que realizan actividad económica de generación de energía con recursos hídricos, obligándolas a asumir una carga tributaria superior a la que asumen los contribuyentes de los demás sectores económicos cuando obtiene el mismo valor de renta gravable.

D. Concepto del Procurador General de la Nación

60. Mediante concepto 7516²³ recibido el 17 de octubre de 2025, el procurador general de la Nación solicitó declarar la exequibilidad de la norma censurada, al considerar que la sobretasa es idónea, proporcional y conforme con los principios de equidad, progresividad, solidaridad y sostenibilidad ambiental. Precisó que la sobretasa del 3% en el impuesto de renta a las empresas cuya actividad principal es la generación de energía hidroeléctrica, contenida en la disposición acusada, supera el juicio de proporcionalidad y no vulnera la libre competencia, los fines extrafiscales y la Constitución ecológica.

61. En relación con los cargos por la presunta violación de los principios de justicia y equidad tributaria, expuso que no prosperan, toda vez que las diferencias estructurales, económicas y funcionales entre las empresas generadoras de energía hidroeléctrica y aquellas que producen electricidad a partir de otras fuentes impiden tratarlas como sujetos comparables.

62. En cuanto al cargo por la presunta vulneración de la libre competencia económica, indicó que la sobretasa no impide el ingreso ni la permanencia de las hidroeléctricas en el mercado. En su sentir, se trata de una carga tributaria temporal, focalizada a quienes cuentan con mayor capacidad económica, que no impone una barrera injustificada de acceso ni un obstáculo para la competencia; por el contrario, responde a fines legítimos de progresividad tributaria, solidaridad y corrección de fallas de mercado, lo que la hace compatible con los artículos 333 y 95.9 de la Constitución.

63. Respecto al cargo por el presunto desconocimiento de la Constitución ecológica, sostuvo que la medida resulta proporcional y razonable. Explicó que

²² Expediente digital, archivo “D0016796-Conceptos e Intervenciones-(2025-09-18 14-56-05).pdf”, p. 3-13.

²³ Expediente digital, archivo “D0016796-Concepto del Procurador General de la Nación-(2025-10-17 12-41-19)”, p. 2-31. Como cuestión previa, el procurador estimó necesario presentar manifestación de transparencia a fin de advertir a la Corte que, si bien participó en la expedición de la norma demandada cuando fungió como secretario general del Senado de la República, lo cierto es que sus actuaciones no fueron activas ni determinantes y por tanto no comprometen su independencia e imparcialidad para rendir el concepto.

no solo busca captar rentas extraordinarias de un sector altamente rentable, sino que también cumple funciones redistributivas y correctivas, al garantizar que quienes se benefician de un bien público esencial contribuyan en mayor medida al financiamiento de políticas sociales y ambientales. A su juicio, la existencia de un marco legal de incentivos a las energías renovables no convencionales demuestra que la sobretasa no constituye un desincentivo para la transición energética, sino un instrumento de justicia tributaria.

II. CONSIDERACIONES

Competencia

64. De conformidad con lo dispuesto por el numeral 4º y el párrafo del artículo 241 de la Constitución, y por el artículo 202 de la Ley 5ª de 1992, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la constitucionalidad del párrafo 4, parcial, del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, 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”*, conforme a la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

Problemas jurídicos y metodología de decisión

65. De acuerdo con los cargos de la demanda admitidos y las intervenciones, corresponde a la Sala Plena establecer si el párrafo 4 (parcial) del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que establece una sobretasa de tres (3) puntos al impuesto sobre la renta para determinadas personas jurídicas del sector hidroeléctrico, se ajusta a la Constitución. En particular, la Sala resolverá los siguientes problemas jurídicos:

66. ¿La sobretasa quebranta el principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 CP) —y, en lo pertinente, el derecho a la igualdad— al establecer un trato diferente entre empresas generadoras, ya sea por la fuente de generación o por el criterio de “actividad económica principal”?

67. ¿La sobretasa vulnera la libertad de competencia (art. 333 CP) al imponer una carga sectorial que, según los demandantes, crea barreras injustificadas o altera indebidamente las condiciones del mercado de generación de energía?

68. ¿La sobretasa desconoce el principio de justicia tributaria (art. 95.9 CP) por generar una distribución irrazonable o desproporcionada de la carga fiscal, al recaer sobre un grupo de contribuyentes y excluir a otros agentes del sector?

69. ¿La sobretasa vulnera el derecho al ambiente sano y los mandatos de la Constitución ecológica (Preámbulo y arts. 79 y 80 CP, entre otros) al desincentivar la generación hidroeléctrica como fuente renovable y, eventualmente, incentivar la generación con fuentes no renovables, con impacto en la transición energética?

70. Para tales efectos, se abordará lo relacionado con (i) la cosa juzgada constitucional, (ii) el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria; (iii) el principio de igualdad y equidad tributaria (iv) el derecho a la libertad de competencia; (v) el principio de justicia tributaria; y (vi) la Constitución ecológica y el derecho al ambiente sano. Con base en ello, se resolverán los cargos de la demanda.

El fenómeno de la cosa juzgada constitucional. Reiteración de jurisprudencia²⁴

71. El artículo 243 de la Constitución dispone que “[l]os fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional”. En consecuencia, dichos fallos tienen “el carácter de inmutables, vinculantes y definitivos”²⁵. Por ello, el juez constitucional no podrá “volver a conocer y decidir sobre lo resuelto”²⁶. De ahí que la cosa juzgada constitucional persigue dos propósitos fundamentales: (i) otorga eficacia al principio de supremacía constitucional (artículo 4 de la CP) y (ii) garantiza el principio de seguridad jurídica²⁷, “la estabilidad del derecho y la confianza y la certeza de las personas respecto de los efectos de las decisiones judiciales”²⁸.

72. En concordancia con la jurisprudencia, la cosa juzgada constitucional se configura cuando se presentan los siguientes elementos: identidad de objeto, identidad de *causa petendi* e identidad del parámetro de control de constitucionalidad. Respecto de la identidad de objeto, la Corte debe verificar si la demanda “propon[e] estudiar el mismo contenido normativo de la misma proposición normativa, ya estudiada en una sentencia anterior”²⁹. En cuanto a la identidad de *causa petendi* —voz latina que significa “causa de pedir”—, se debe determinar si la demanda formula las mismas razones de inconstitucionalidad analizadas en una sentencia previa. Finalmente, la identidad del parámetro de control de constitucionalidad exige establecer “que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración”³⁰.

73. En este orden, la Corte ha distinguido entre cosa juzgada formal y material, y cosa juzgada absoluta y relativa. La cosa juzgada formal “se produce cuando una demanda se dirige contra una disposición previamente demandada”³¹. Por su parte, la cosa juzgada material “ocurre cuando se cuestiona la misma *norma* (contenido interpretado), aunque se encuentre en otra

²⁴ Este acápite retoma las consideraciones adoptadas por la Sala Plena en la Sentencia C-518 de 2023.

²⁵ Sentencia C-774 de 2001, reiterada, entre otras, en las Sentencias C-871 de 2003, C-1122 de 2004, C-647 de 2006, C-181 de 2010, C-979 de 2010, C-818 de 2012, C-259 de 2015, C-182 de 2016, C-312 de 2017, C-028 de 2018, C-473 de 2020 y C-147 de 2022.

²⁶ Sentencia C-587 de 2014.

²⁷ Sentencia C-312 de 2017.

²⁸ Sentencia C-720 de 2007.

²⁹ Sentencia C-689 de 2017, reiterada en la Sentencia C-023 de 2020.

³⁰ Sentencia C-744 de 2015, reiterada en la Sentencia C-008 de 2017.

³¹ Sentencia C-233 de 2021.

disposición”³². Es decir, la primera tiene lugar “cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con el mismo texto normativo demandado en el caso *sub judice*”³³; y, la segunda, cuando “existen dos disposiciones distintas que tienen identidad de contenido normativo, una de las cuales fue sometida, de manera previa, al control de constitucionalidad a cargo de esta Corte”³⁴. En otros términos, la cosa juzgada formal recae sobre el texto legal o enunciado jurídico (disposición jurídica) y la cosa juzgada material, sobre los contenidos normativos propiamente dichos (norma jurídica)³⁵.

74. A su vez, la Corporación ha diferenciado entre la cosa juzgada material en sentido estricto y en sentido amplio. La cosa juzgada material en sentido estricto se configura cuando “existe una sentencia previa que declara la inexequibilidad del contenido normativo que se demanda por razones de fondo”³⁶, caso en el cual le “corresponde a la Corte decretar la inconstitucionalidad de la nueva norma objeto de análisis”³⁷. En cambio, la cosa juzgada material en sentido amplio ocurre cuando “una sentencia previa declara la exequibilidad o la exequibilidad condicionada del contenido normativo que se demanda”³⁸, evento en el cual el alcance de la cosa juzgada puede verse debilitado bajo supuestos excepcionales.

75. Cuando se configura la cosa juzgada formal, la decisión deberá declarar el estarse a lo resuelto en la providencia anterior³⁹. Si se trata de una cosa juzgada material, la decisión será “estarse a lo resuelto en providencia anterior y declarar la exequibilidad simple o condicionada de la disposición acusada”⁴⁰.

76. De otro lado, la cosa juzgada absoluta se produce, en principio, en dos casos: cuando la Corte declara la inexequibilidad de una norma jurídica o luego de que se ha contrastado la norma con toda la Constitución⁴¹. En estos eventos, la norma no podrá ser objeto de un nuevo control de constitucionalidad y, por consiguiente, “la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o, en caso de haberse surtido la admisión, será necesario [dictar] un fallo en el

³² Ibid. En la Sentencia C-516 de 2016, la Corte precisó que la cosa juzgada material exige: “a) una sentencia previa de constitucionalidad sobre una regla de derecho idéntica a la norma analizada posteriormente. Cabe precisar que esos contenidos jurídicos se encontrarían en disposiciones diferentes; b) la coincidencia entre los cargos del pasado y los actuales, censuras que justificaron la demanda y el juicio de constitucionalidad; c) una declaratoria de exequibilidad fundamentada en razones de fondo; y d) la inexistencia de reformas de la Carta Política sobre los parámetros de constitucionalidad que sustentaron la decisión anterior”.

³³ Sentencia C-147 de 2022.

³⁴ Ibid.

³⁵ En la Sentencia C-325 de 2021, la Sala Plena explicó: “una *disposición o enunciado jurídico* corresponde al texto en que una norma es formulada. De esta manera, se refiere a los artículos, numerales o incisos. Aquellos también se encuentran en fragmentos más pequeños de un texto legal, como oraciones o palabras individuales, siempre que incidan en el sentido que se puede atribuir razonablemente a cada disposición. Por su parte, las *normas* no son los textos legales sino su significado. Aquel solo puede hallarse por vía interpretativa y, en consecuencia, a un solo texto legal pueden atribuírsele (potencialmente) diversos contenidos normativos”.

³⁶ Sentencia C-140 de 2018 reiterada en las sentencias C-039 de 2021 y C-143 de 2025.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid.

³⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-064 de 2018.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Corte Constitucional, Sentencia C-039 de 2021.

que se esté a lo resuelto en la decisión anterior”⁴². Lo anterior, “con independencia del parámetro de constitucionalidad que desconoció la norma invalidada”⁴³. En estas circunstancias, no resulta necesario confrontar las razones que fundamentaron la decisión previa con la demanda, pues el texto legal ya no forma parte del ordenamiento jurídico. Como es natural, esto impide un nuevo juicio de constitucionalidad⁴⁴.

77. Por el contrario, la cosa juzgada relativa se presenta cuando en la sentencia previa, que declara la inexecutable parcial o executable de la norma, la Corte limita el alcance del control de constitucionalidad realizado, ya sea porque circunscribe de manera expresa los efectos de su decisión o porque el examen se concentra únicamente en algunos de los problemas de constitucionalidad planteados⁴⁵. En estos eventos, el control no se entiende agotado frente a toda la Constitución, lo que deja abierta la posibilidad de formular nuevos cargos de inconstitucionalidad distintos a aquellos que fueron efectivamente analizados en la providencia anterior⁴⁶. No obstante, si la decisión previa declaró la executable de la norma con base en el mismo cargo planteado en la demanda, “en principio, la Corte deberá estarse a lo resuelto en aquella providencia para garantizar la seguridad jurídica de sus decisiones”⁴⁷.

78. En desarrollo de esa categoría, la Corporación ha distinguido la cosa juzgada relativa explícita de la implícita. La cosa juzgada relativa explícita ocurre “cuando en la parte resolutive se exponen los cargos por los cuales se adelantó el juicio de constitucionalidad precedente y resultan idénticos”⁴⁸. Por su parte, la cosa juzgada relativa implícita se configura cuando “aunque no se expresa en la parte resolutive, el cargo puede extraerse de forma inequívoca y clara de la parte motiva de la decisión”⁴⁹.

El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

79. La Constitución⁵⁰ confiere al Congreso de la República una amplia competencia para fijar impuestos, establecer quiénes deben pagarlos y

⁴² Corte Constitucional, Sentencia C-192 de 2021.

⁴³ Corte Constitucional, Sentencia C-516 de 2016. Al respecto, en la Sentencia C-245 de 2009, la Sala Plena argumentó: “El principio de cosa juzgada constitucional absoluta cobra mayor relevancia cuando se trata de decisiones de inexecutable, por cuanto en estos casos las normas analizadas y encontradas contrarias a la Carta [...] son expulsadas del ordenamiento jurídico, no pudiendo sobre ellas volver a presentarse demanda de inconstitucionalidad o ser objeto de nueva discusión o debate. Lo anterior, máxime si se trata de una declaración de inexecutable de la totalidad del precepto demandado o de la totalidad de los preceptos contenidos en una ley. En tales casos, independientemente de los cargos, razones y motivos que hayan llevado a su declaración de inconstitucionalidad, no es posible emprender un nuevo análisis por cuanto tales normas han dejado de existir en el mundo jurídico”. Esta misma postura ha sido acogida en las Sentencias C-007 de 2016 y C-255 de 2014, entre otras.

⁴⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-147 de 2022.

⁴⁵ Sobre la cosa juzgada relativa y la posibilidad de limitar expresamente el alcance del control constitucional, ver, entre otras, las sentencias C-940 de 2010, C-310 de 2002 y el Auto 174 de 2001.

⁴⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-287 de 2014.

⁴⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-191 de 2017.

⁴⁸ Sentencia C-095 de 2024, reiterada en la sentencia C-143 de 2025.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Artículos 150.12, 154 y 338.

determinar, de forma libre quiénes se encuentran excluidos o exentos de su aplicación⁵¹. De manera que el Congreso está constitucionalmente habilitado para establecer el tipo de impuesto a atribuir, los sujetos activos y pasivos del tributo, el hecho y la base gravable, la tarifa aplicable, la fecha de inicio del cobro, y el modo y las condiciones del recaudo⁵². Para tales efectos, el Congreso se guiará por sus criterios y orientaciones, de acuerdo con la realidad social, y evaluará razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad⁵³.

80. La jurisprudencia constitucional ha precisado que ese amplio margen de configuración legislativa tributaria incluye la potestad de conferir beneficios⁵⁴. Esos beneficios aluden a preceptos tributarios cuyo propósito esencial es ubicar al sujeto o actividad gravada en una situación privilegiada o preferencial con fines extrafiscales⁵⁵. Entre esos beneficios se sitúan, por ejemplo, las exenciones, exclusiones y tarifas preferenciales para liquidar el tributo⁵⁶.

81. Tales beneficios tributarios pueden fundarse en razones de índole tributaria, económica o social, a saber: “(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global”⁵⁷.

82. En suma, la facultad de configuración legislativa tributaria, incluido el diseño y atribución de beneficios tributarios, no es absoluta, por cuanto está sujeta a límites constitucionales⁵⁸. De tal suerte que, si bien las facultades constituidas gozan de un amplio margen de configuración de políticas y de articulación jurídica de las mismas, también es cierto que deben ejercerse con respeto a los límites fijados en el ordenamiento y en la jurisprudencia constitucionales⁵⁹.

83. Por lo tanto, el legislador está facultado para crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir impuestos, con la determinación de quiénes deben asumirlos, al igual que las reglas y excepciones⁶⁰, siempre que lo efectúe en el marco de los parámetros constitucionales⁶¹, especialmente, los establecidos en los artículos 95.9 y 363 superiores, que prevén los principios de justicia,

⁵¹ Corte Constitucional, sentencias C-717 de 2003, C-333 de 2017 y C-203 de 2021, C-205 de 2024.

⁵² Corte Constitucional, sentencias C-717 de 2003, C-333 de 2017, C-060 de 2018, C-203 de 2021 y C-205 de 2024.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Corte Constitucional, sentencia C-161 de 2021 y C-205 de 2024.

⁵⁵ Corte Constitucional, sentencias C-091 de 2021, C-170 de 2021, C-187 de 2022, C-175 de 2023 y C-205 de 2024.

⁵⁶ Corte Constitucional, sentencia C-913 de 2011 y C-205 de 2024.

⁵⁷ Corte Constitucional, sentencia C-913 de 2011, reiterada en la sentencia C-205 de 2024.

⁵⁸ Corte Constitucional, sentencias C-333 de 2017, C-592 de 2019, C-203 de 2021 y C-205 de 2024.

⁵⁹ Corte Constitucional, sentencias C-776 de 2003, C-333 de 2017, C-203 de 2021, C-304 de 2019 y C-205 de 2024.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid.

equidad, eficiencia y progresividad⁶². Ello se relaciona intrínsecamente con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del impuesto, y con la eficacia en el recaudo fiscal⁶³.

El principio de equidad tributaria. Reiteración de jurisprudencia

84. Los artículos 95.9 y 363 de la Constitución prevén el principio de equidad tributaria. El primero al indicar que los ciudadanos deben contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones estatales en el marco de justicia y equidad. Y el segundo al señalar que los principios de equidad, eficiencia y progresividad fundan el sistema tributario. Este principio exige al legislador una distribución justa⁶⁴ de las obligaciones fiscales de acuerdo con los criterios de generalidad, uniformidad y progresividad⁶⁵, y abstenerse de atribuir obligaciones excesivas o privilegios tributarios exagerados⁶⁶ que no tengan en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos según la naturaleza y finalidades del respectivo tributo⁶⁷.

85. Son dos las dimensiones del principio de equidad tributaria⁶⁸: (i) vertical y (ii) horizontal. La dimensión vertical se identifica con la progresividad, exige que “el sistema tributario en su integridad sea equitativo”⁶⁹ e implica “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”⁷⁰. La dimensión horizontal ordena que el legislador debe propender a que los contribuyentes “con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera”⁷¹. Dicho de otra forma, “exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar”⁷².

86. La dimensión horizontal de la equidad tributaria es una manifestación del principio de igualdad en las cargas públicas⁷³, en tanto es relacional y se cimenta en comparar la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo⁷⁴. Esa dimensión reclama que, en la creación de normas impositivas⁷⁵, el legislador observe en lo máximo posible los mandatos del principio de igualdad, a cuyo efecto debe abstenerse de atribuir a los contribuyentes cargas o beneficios tributarios desproporcionados e irrazonables⁷⁶.

⁶² Corte Constitucional, sentencia C-592 de 2019 y C-205 de 2024.

⁶³ Corte Constitucional, sentencia C-060 de 2018 y C-205 de 2024.

⁶⁴ Corte Constitucional, sentencias C-1064 de 2001, C-100 de 2013, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁶⁵ Corte Constitucional, sentencias C-304 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁶⁶ Corte Constitucional, sentencias C-606 de 2019, C-056 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁶⁷ Corte Constitucional, sentencias C-169 de 2014, C-600 de 2015, C-056 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁶⁸ Corte Constitucional, sentencias C-600 de 2015, C-120 de 2018, C-056 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁶⁹ Corte Constitucional, sentencias C-169 de 2014, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷⁰ Corte Constitucional, sentencias C-606 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷¹ Corte Constitucional, sentencias C-249 de 2013, C-100 de 2014, C-203 de 2021, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷² Corte Constitucional, sentencias C-266 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷³ Corte Constitucional, sentencias C-060 de 2019, C-520 de 2019, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷⁴ Corte Constitucional, sentencias C-056 de 2019, C-169 de 2014, C-291 de 2015 y C-117 de 2018, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷⁵ Corte Constitucional, sentencias C-117 de 2018, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁷⁶ Corte Constitucional, sentencias C-278 de 2019, C-203 de 2021, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

87. Si bien los principios de equidad tributaria e igualdad se encuentran íntimamente relacionados, ello no constituye un mandato riguroso e inflexible que implique que “todos los contribuyentes paguen necesariamente los impuestos, tasas y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero”⁷⁷. De ahí que de su aplicación no pueda concebirse «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»⁷⁸.

El principio de igualdad. Reiteración de jurisprudencia

88. El principio de igualdad está dispuesto en el artículo 13 de la Constitución y cuenta con dos dimensiones: formal y material⁷⁹. La dimensión formal obliga que el Estado debe otorgar a las personas un trato igual “ante la ley” y “en la ley”, esto es, que se debe aplicar la ley “de forma universal, para todos los destinatarios de la clase cobijada por la norma, en presencia del respectivo supuesto de hecho”⁸⁰. La dimensión material implica que el Estado debe promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y efectiva⁸¹. Según esta dimensión, el Estado está obligado a implementar acciones o medidas afirmativas que garanticen la igualdad material de grupos discriminados o marginados y que protejan especialmente a quienes se sitúen en circunstancia de debilidad manifiesta. Las dimensiones formal y material del principio de igualdad exigen que los derechos, privilegios, deberes y cargas se distribuyan justa y equitativamente entre las personas⁸².

89. La igualdad es de naturaleza relacional⁸³, por cuanto su aplicación implica comparar personas, grupos de personas⁸⁴ o supuestos entre sí, a partir de un específico criterio de comparación⁸⁵. Las situaciones de igualdad o desigualdad entre las personas o los supuestos no son absolutos sino parciales, es decir, igualdades o desigualdades desde determinado punto de vista⁸⁶.

90. Del principio de igualdad emergen cuatro mandatos aplicables de acuerdo con las similitudes o diferencias relativas que, según el específico ámbito de aplicación normativa, existan entre los grupos de sujetos. Tales mandatos son: (i) el mandato de trato idéntico a destinatarios que “se encuentren en circunstancias idénticas”⁸⁷; (ii) el mandato de trato diferente a destinatarios

⁷⁷ Corte Constitucional, sentencias C-136 de 1999 y C-488 de 2024.

⁷⁸ Corte Constitucional, sentencias C-540 de 2023 y C-488 de 2024.

⁷⁹ Corte Constitucional, sentencias C-266 de 2019, C-125 de 2018, C-054 de 2024, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸⁰ Corte Constitucional, sentencia C-125 de 2018, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸¹ Corte Constitucional, sentencias C-179 de 2016, C-1125 de 2001, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸² Corte Constitucional, sentencias C-505 de 1999, C-114 de 2017, C-203 de 2021, C-205 de 2024 y C-488 de 2024.

⁸³ Corte Constitucional, sentencias C-266 de 2019, C-601 de 2015, C-551 de 2015, C-054 de 2024, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸⁴ Corte Constitucional, sentencias C-006 de 2018, C-006 de 2017, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸⁵ Corte Constitucional, sentencias C-818 de 2010, C-250 de 2012, C-743 de 2015, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸⁶ Corte Constitucional, sentencias C-1146 de 2004, C-203 de 2021, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

“cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común”⁸⁸; (iii) el mandato de trato similar a destinatarios “cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias”⁸⁹; y (iv) el mandato de trato diferenciado relativo a destinatarios que “se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes”⁹⁰.

91. El principio de igualdad no implica que el legislador deba atribuir un trato “mecánico y matemáticamente”⁹¹ igualitario y construya una pluralidad de regímenes jurídicos que atiendan todas las diferencias⁹². Contrario a ello, el legislador está habilitado para “simplificar las relaciones sociales”⁹³ y ordenar “de manera similar situaciones de hecho diferentes”⁹⁴, en tanto las diferenciaciones que atribuya con base en un específico criterio de comparación resulten razonables de acuerdo con el fin de la norma⁹⁵.

92. En cuanto a la aplicación del principio de igualdad en el ámbito tributario, este constituye un “límite formal y material del poder tributario estatal”⁹⁶. Por lo tanto, al ejercer sus facultades de configuración legislativa, el Congreso debe considerar “las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes”⁹⁷. En este principio se cimentan dos exigencias axiales⁹⁸: (i) la obligación general de todas las personas a contribuir en el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, con el pago de tributos; y (ii) la garantía de un trato impositivo diferencial que obedezca a la capacidad contributiva y a la situación económica de los contribuyentes⁹⁹.

93. *Juicio integrado de igualdad*. El juicio integrado de igualdad se utiliza para examinar la constitucionalidad de normas que: (i) “plantean una aparente violación al principio de igualdad”¹⁰⁰; o (ii) vulneran la dimensión horizontal del principio de equidad tributaria, al atribuir beneficios o imponer cargas tributarias diferenciadas a contribuyentes con capacidad contributiva similar¹⁰¹.

94. Son tres los grados de intensidad del juicio integrado de igualdad: leve, intermedio y estricto. La intensidad se establece a partir del margen de

⁸⁷ Corte Constitucional, sentencias C-1125 de 2001, C-551 de 2015, C-601 de 2015, C-179 de 2016, C-054 de 2024, C-205 de 2024 y C-099 de 2025.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Corte Constitucional, sentencias C-090 de 2001 y C-205 de 2024.

⁹² Corte Constitucional, sentencias C-818 de 2010 y C-205 de 2024.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Corte Constitucional, sentencias C-540 de 2008 y C-205 de 2024.

⁹⁶ Corte Constitucional, sentencias C-183 de 1998 y C-488 de 2024.

⁹⁷ Corte Constitucional, sentencias C-364 de 1994 y C-488 de 2024.

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Corte Constitucional, sentencias C-489 de 2023 y C-488 de 2024.

¹⁰⁰ Corte Constitucional, sentencias C-345 de 2019 y C-205 de 2024.

¹⁰¹ Corte Constitucional, sentencias C-129 de 2018, C-521 de 2019, C-109 de 2020, C-057 de 2021, C-540 de 2023 y C-205 de 2024.

configuración que confiera la Constitución al legislador y al ejecutivo¹⁰², según los siguientes criterios orientadores: (i) la materia regulada¹⁰³; (ii) los principios constitucionales o derechos fundamentales comprometidos¹⁰⁴; y (iii) los grupos de personas perjudicados o beneficiados con la medida examinada¹⁰⁵.

95. Para examinar la constitucionalidad de medidas que otorgan privilegios tributarios o imponen cargas tributarias diferenciadas entre sujetos *prima facie* comparables, por regla general, se debe aplicar un juicio de intensidad leve, dado el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, lo cual implica la existencia de “una presunción de constitucionalidad” de las medidas tributarias¹⁰⁶. De tal manera que la declaratoria de inexequibilidad de una disposición que establece un trato tributario diferenciado solo es procedente si aquella contiene “cargas excesivas o beneficios exagerados”¹⁰⁷ para algunos contribuyentes que aporten al sistema tributario una “dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad”¹⁰⁸.

96. El juicio de intensidad leve se dirige a constatar que la actividad legislativa se ejerza bajo criterios razonables y que no se adoptan decisiones caprichosas o arbitrarias. De modo que para que una norma sea declarada constitucional, la medida que contiene un trato diferente debe ser adecuada para la consecución de un fin que no esté constitucionalmente prohibido¹⁰⁹. En otros términos, el escrutinio leve se encamina a verificar si la finalidad y el medio empleados no se encuentran prohibidos por la Constitución y si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar la finalidad propuesta¹¹⁰.

El derecho a la libertad de competencia. Reiteración de jurisprudencia

97. La Carta Política¹¹¹ consagra las libertades económicas de los ciudadanos. Las libertades económicas son derechos constitucionales que permiten a las personas efectuar actividades de naturaleza económica, de acuerdo con sus preferencias o habilidades, a fin de crear, mantener o aumentar su patrimonio¹¹². La Constitución prevé dos clases de libertades económicas: (i) la libertad de iniciativa privada y de empresa y (ii) la libertad de competencia¹¹³.

98. La libertad de competencia es una manifestación del principio de igualdad en el ejercicio de las libertades económicas, pues implica un derecho subjetivo relacional cuyo fin es garantizar “el equilibrio entre las acciones

¹⁰² Corte Constitucional, sentencias C-104 de 2016, C-114 y C-115 de 2017, C-138 de 2019, C-057 de 2021 y C-036 de 2024.

¹⁰³ Corte Constitucional, sentencias C-748 de 2019 y C-036 de 2024.

¹⁰⁴ Corte Constitucional, sentencias C-521 de 2019 y C-036 de 2024.

¹⁰⁵ Corte Constitucional, sentencias C-109 de 2020 y C-036 de 2024.

¹⁰⁶ Corte Constitucional, sentencias C-345 de 2019 y C-205 de 2024.

¹⁰⁷ Corte Constitucional, sentencias C-734 de 2002, C-056 de 2019 y C-205 de 2024.

¹⁰⁸ Corte Constitucional, sentencias C-221 de 2019, C-405 de 2023 y C-205 de 2024.

¹⁰⁹ Corte Constitucional, sentencias C-345 de 2019 y C-036 de 2024.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ En su artículo 333.

¹¹² Corte Constitucional, sentencias T-425 de 1992, C-616 de 2001, C-263 de 2013 y C-099 de 2025.

¹¹³ Corte Constitucional, sentencias C-616 de 2001, C-992 de 2006 y C-099 de 2025.

individuales”¹¹⁴ de los competidores de un específico mercado de bienes y servicios. Su ámbito de protección comprende dos potestades¹¹⁵: (i) la de concurrir libremente al mercado sin barreras injustificadas¹¹⁶ y (ii) la de participar en el mercado en igualdad de condiciones con los demás competidores¹¹⁷.

99. La garantía de esas potestades exige (i) la existencia de “pautas o reglas de juego generales e impersonales”¹¹⁸ para todos los competidores y (ii) la prohibición para el legislador de otorgar “ventajas competitivas”¹¹⁹, “privilegios injustificados”¹²⁰, “beneficios ilegítimos”¹²¹ o imponer “cargas diferenciadas irrazonables”¹²² que ubiquen a algún competidor en alguna situación de inferioridad o superioridad para construir y mantener clientela¹²³.

100. En armonía con lo anterior, los elementos que componen el núcleo esencial de la libertad de competencia son: *“(i) el derecho de los empresarios que se hallen en una misma posición a no recibir un tratamiento discriminatorio; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse de él; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa, como sus métodos de gestión; (iv) la libre iniciativa privada; (v) el derecho a crear establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos de ley; (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable; y (vii) la posibilidad de acceder al mercado por parte de los oferentes sin barreras injustificadas”*¹²⁴.

101. Sin embargo, el derecho a la libertad de competencia no es absoluto, ya que está sujeto a límites constitucionales, a modo de ejemplo, en caso de colisionar con el *“goce efectivo de los derechos fundamentales de los ciudadanos, del orden y/o el interés público, y el ambiente o el patrimonio cultural de la nación”*¹²⁵. En efecto, la Carta Política dispone cláusulas que limitan el ejercicio de la libertad económica al interés general y a la responsabilidad social, a fin de armonizarla con la protección de bienes y valores constitucionales conferidos a las operaciones de mercado. De ahí que esa intervención estatal en la economía se dirija a la corrección de situaciones desiguales, inequitativas y demás conductas lesivas de los derechos constitucionales de quienes participan en el mercado, especialmente, de los consumidores¹²⁶.

¹¹⁴ Corte Constitucional, sentencias C-228 de 2010, C-616 de 2001 y C-099 de 2025.

¹¹⁵ Corte Constitucional, sentencias C-815 de 2001, C-389 de 2002, C-197 de 2012, C-909 de 2012 y C-099 de 2025.

¹¹⁶ Corte Constitucional, sentencias C-228 de 2010, C-947 de 2014 y C-099 de 2025.

¹¹⁷ Corte Constitucional, sentencias C-992 de 2006, C-056 de 2021 y C-099 de 2025.

¹¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de marzo de 2017, Rad. 11001-03-27-000-2016-00004-00 (22324), CP. Jorge Octavio Ramírez.

¹¹⁹ Corte Constitucional, sentencias C-654 de 2003 y C-099 de 2025.

¹²⁰ Corte Constitucional, sentencias C-350 de 1997, C-361 de 2002, C-034 de 2015 y C-099 de 2025.

¹²¹ Corte Constitucional, sentencias C-150 de 2003, C-263 de 2013 y C-099 de 2025.

¹²² Corte Constitucional, sentencias C-287 de 2009 y C-099 de 2025.

¹²³ Corte Constitucional, sentencias C-032 de 2017 y C-099 de 2025.

¹²⁴ Corte Constitucional, sentencias C-059 de 2021 y C-435 de 2023.

¹²⁵ Corte Constitucional, sentencias C-882 de 2014 y C-435 de 2023.

¹²⁶ Corte Constitucional, sentencia C-435 de 2023.

102. Por consiguiente, excepcionalmente, la libertad de competencia está sujeta a límites constitucionales dirigidos a adecuar las fallas del mercado, a proteger escenarios de equidad y justicia y privilegiar el interés general. Empero, ello no debe conducir a la anulación de dicha libertad y hacerla inocua, sino que se debe tener en cuenta su contenido mínimo¹²⁷. En consecuencia, toda restricción de la libertad de competencia debe (i) efectuarse mediante una disposición legal; (ii) respetar su núcleo esencial; (iii) estar debidamente justificada; (iv) obedecer al principio de solidaridad o a otro fin establecido en la Constitución; y (v) fundarse en criterios de razonabilidad y proporcionalidad¹²⁸.

El principio de justicia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

103. El principio de justicia tributaria está previsto en el artículo 95.9 de la Constitución e implica una *“síntesis de todas las exigencias constitucionales y principios que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado”*¹²⁹. Este principio exige al legislador ejercer su poder impositivo con el fin de alcanzar un orden económico y social justo¹³⁰, y lo limita para fijar impuestos que generen privilegios o sanciones desproporcionadas en circunstancias específicas¹³¹.

104. Tal principio se relaciona íntimamente con la eficiencia del sistema, en tanto que el primero exige un sistema que asegure un control efectivo en la recaudación de los dineros públicos¹³². En ese orden, la eficiencia es un elemento esencial de la justicia tributaria, ya que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede implicar una injusta distribución de la carga fiscal, en la medida que la inobservancia de las obligaciones de algunos contribuyentes conlleva a que el sostenimiento de las erogaciones e inversiones públicas únicamente se realice a costa de los contribuyentes cumplidos¹³³.

105. En la práctica, el principio de justicia tributaria cuenta con dos manifestaciones relacionadas con el principio de equidad. Por una parte, se viola ese mandato cuando el valor a pagar por concepto de un tributo se fija sin tener en cuenta la capacidad de pago del contribuyente; y, por otra, se tiene la prohibición de tributos confiscatorios que de facto suprimen la propiedad privada o los beneficios de la libre iniciativa económica.¹³⁴

106. Sin embargo, el legislador no desconoce el principio de justicia tributaria cuando determina tratos fiscales más gravosos o elimina beneficios impositivos, siempre que las medidas se dirijan a la consecución de fines constitucionales valiosos¹³⁵.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Corte Constitucional, sentencias C-059 de 2021 y C-435 de 2023.

¹²⁹ Corte Constitucional, sentencias C-690 de 1996, C-252 de 1997, C-1060A de 2001, C-492 de 2015, C-322 de 2022, C-324 de 2022 y C-099 de 2025.

¹³⁰ Corte Constitucional, sentencias C-486 de 2020, C-322 de 2022, C-488 de 2024 y C-099 de 2025.

¹³¹ Corte Constitucional, sentencias C-690 de 1996, C-322 de 2022 y C-099 de 2025.

¹³² Corte Constitucional, sentencias C-445 de 1995, C-833 de 2013 y C-420 de 2024.

¹³³ Corte Constitucional, sentencias C-445 de 1995, C-833 de 2013, C-489 de 2023 y C-420 de 2024.

¹³⁴ Corte Constitucional, sentencias C-489 de 2023, C-486 de 2020

¹³⁵ Corte Constitucional, sentencias C-486 de 2020, C-489 de 2023, C-420 de 2024 y C-488 de 2024.

La Constitución ecológica y el derecho al ambiente sano

107. En el ámbito internacional se han presentado múltiples encuentros, concentraciones y diálogos con el propósito universal de ocuparse de la protección del medio ambiente, por ejemplo, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, conocida como Conferencia de Estocolmo de 1972, la Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro de 1992 y el Acuerdo de París adoptado el 12 de diciembre de 2015. Desde la Conferencia de Estocolmo se han suscrito, aproximadamente, 80 tratados, declaraciones y convenios relacionados con la protección del medio ambiente¹³⁶.

108. El objetivo superior de esos instrumentos internacionales es procurar que los seres humanos vivan en un entorno apto y adecuado que les permita coexistir en condiciones dignas y en armonía con el planeta. La comunidad internacional reconoce a Colombia como uno de los Estados megadiversos del mundo¹³⁷ y por contar con importantes fuentes de agua¹³⁸. Según la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura -UNESCO-, Colombia atesora el 10% de la biodiversidad del planeta¹³⁹.¹⁴⁰

109. En el orden interno, la Carta Política de 1991 es conocida como la Constitución ecológica¹⁴¹, al ser la primera en ocuparse por la preservación y defensa de los distintos ecosistemas y de la biodiversidad nacional. Ese enfoque se materializa en varios preceptos constitucionales que protegen la vida y las riquezas culturales y naturales de la Nación¹⁴², y prevén los derechos al ambiente sano, a la salud, al saneamiento ambiental, al agua y a la participación de todos los seres humanos en las decisiones ambientales¹⁴³.

110. En consonancia con esos derechos, la Constitución establece obligaciones para la protección del ambiente sano y de los recursos naturales, como las relacionadas con: (i) procurar una educación para la protección ambiental; (ii) la planificación y manejo de los recursos naturales; (iii) el deber de proteger los recursos culturales y naturales del país; (iv) la fiscalización de los recursos naturales y del ambiente; y (v) la defensa ambiental a cargo de la Procuraduría, la Defensoría del Pueblo¹⁴⁴ y otras entidades¹⁴⁵. La Constitución

¹³⁶ Corte Constitucional, sentencia C-367 de 2022.

¹³⁷ Según la Unión Internacional para la Conservación de la Naturaleza (IUCN) y la UNESCO, en el mundo son 17 los países con esta característica y Colombia ocupa el cuarto lugar en importancia.

¹³⁸ Según las cifras de The World Factbook de la Agencia Central de Inteligencia de los Estados Unidos (CIA), 10 países acumulan más de la mitad de las reservas mundiales de agua potable, de los cuales, Colombia es el sexto. <https://web.archive.org/web/20150612123716/https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2201.html>.

¹³⁹ <https://es.unesco.org/theme/biodiversity>.

¹⁴⁰ Corte Constitucional, sentencia C-367 de 2022.

¹⁴¹ Corte Constitucional, sentencias T-411 de 1992, C-367 de 2022, entre otras.

¹⁴² A modo de ejemplo, el Preámbulo y los artículos 2, 8, 11, 49, 79, 81 y 366 de la Constitución.

¹⁴³ Corte Constitucional, sentencia C-367 de 2022.

¹⁴⁴ Artículos 67, 80, 81, 82, 268.7, 277.4 y 282.5 de la Constitución.

¹⁴⁵ Artículos 289 -sobre los programas de cooperación e integración en zonas fronterizas para la preservación del ambiente-, 300.2 -establece obligaciones en materia de medio ambiente para las asambleas departamentales-, 301 -sobre la gestión administrativa y fiscal de los departamentos atendiendo a los recursos naturales y a las circunstancias ecológicas-, 310 -prevé un control de densidad en las Islas de San Andrés, Providencia y Santa Catalina con el fin de preservar el ambiente y los recursos naturales-, 330.5 -consagra la obligación de los concejos de los territorios indígenas de preservar los recursos naturales- y 331 de la

igualmente consagra otras disposiciones que armonizan la economía social de mercado con la protección ambiental, al determinar, por ejemplo, la función ecológica de la propiedad, el límite a la libertad económica derivado del medio ambiente, la posibilidad de decretar la emergencia por perturbación o amenaza del orden ecológico y la intervención estatal para la preservación de los recursos naturales y de un ambiente sano¹⁴⁶.¹⁴⁷

111. Esa protección constitucional al ambiente sano se justifica por (i) el vínculo natural entre los seres humanos y su entorno; (ii) el desarrollo e implementación de una consciencia colectiva de corresponsabilidad universal¹⁴⁸ entre las generaciones presentes y futuras¹⁴⁹; y (iii) la esencia vital de la naturaleza como fuente de toda vida, inclusive, de sí misma y del planeta Tierra.

112. En ese orden, la protección constitucional ambiental se aborda mediante enfoques ético, económico y jurídico¹⁵⁰. El ético se rige por un concepto biocéntrico que concibe a las personas como parte de la naturaleza y confiere valor a la vida humana y a la no humana. El económico promueve un sistema productivo con límites en el interés social, ambiental y cultural. Y el jurídico refiere a que el medio ambiente y los recursos naturales deben protegerse por cuanto son esenciales para cualquier tipo de vida, incluida la humana, y por su valor intrínseco sujeto de protección autónoma¹⁵¹.

113. En conclusión, la protección al ambiente sano y a los recursos naturales funge como principio, derecho y obligación¹⁵². Es un principio en tanto irradia y rige la actividad del Estado, incluida la legislativa. Es un derecho de todos los seres humanos a vivir en un ambiente sano y digno que les permita coexistir en armonía consigo mismos y con el planeta, cuya exigibilidad es administrativa y judicialmente. Y es una obligación del Estado y de todos los seres humanos de proteger esos intereses jurídicos superiores en el marco de una corresponsabilidad colectiva y universal. Al respecto, y a la luz de una lectura sistemática de la Constitución, el Estado tiene, al menos, cuatro deberes axiales de cara al ambiente sano: la prevención¹⁵³, la mitigación¹⁵⁴, la indemnización o reparación¹⁵⁵ y la punición¹⁵⁶.

Sobre el caso concreto:

114. Con fundamento en lo anterior, procede la Sala Plena a resolver cada uno de los cargos planteados en la demanda, y encuentra lo siguiente:

Constitución -reconoce la importancia de la preservación ambiental del río grande de la Magdalena-.

¹⁴⁶ Artículos 58, 215, 333, 334, 339 y 340 de la Constitución.

¹⁴⁷ Corte Constitucional, sentencia C-367 de 2022.

¹⁴⁸ Corte Constitucional, sentencias C-595 de 2010 y C-367 de 2022.

¹⁴⁹ Corte Constitucional, sentencias C-671 de 2001 y C-367 de 2022.

¹⁵⁰ Corte Constitucional, sentencias C-339 de 2002 y C-367 de 2022.

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Corte Constitucional, sentencias C-595 de 2010 y C-367 de 2022.

¹⁵³ Corte Constitucional, sentencia C-259 de 2016.

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ Corte Constitucional, sentencia C-367 de 2022.

La cosa juzgada constitucional en el caso concreto respecto del cargo de igualdad y equidad tributaria.

115. Antes de abordar de fondo los cargos propuestos por el autor, la Sala debe determinar si, respecto de alguno de sus extremos, existe cosa juzgada constitucional derivada de la Sentencia C-389 de 2023. Como se expuso en el acápite precedente, la cosa juzgada constitucional se configura cuando concurren tres elementos: (i) identidad de objeto, esto es, que se someta nuevamente a control el mismo contenido normativo ya examinado; (ii) identidad de causa petendi, es decir, que se planteen razones de inconstitucionalidad sustancialmente coincidentes con las ya estudiadas; y (iii) identidad del parámetro de control, en el entendido de que no exista un cambio relevante en el contexto normativo o en el marco constitucional de valoración que justifique un nuevo examen.

116. Además, la jurisprudencia ha precisado que la cosa juzgada puede ser formal o material, absoluta o relativa, y que, cuando la decisión previa ha sido de exequibilidad o de exequibilidad condicionada, la cosa juzgada material opera en sentido amplio, de manera que su alcance debe establecerse con atención al contenido efectivamente decidido en la sentencia anterior.

117. En este caso, la Sala advierte, en primer lugar, la existencia de identidad de objeto, pues tanto en la Sentencia C-389 de 2023 como en el presente proceso se controvierte el mismo texto normativo, esto es, el parágrafo 4 del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que consagra una sobretasa de tres puntos al impuesto sobre la renta para determinadas personas jurídicas cuya actividad económica principal sea la GEERH. No se trata, entonces, de disposiciones distintas con contenido equivalente, sino del mismo enunciado legal ya examinado por esta Corporación. Desde esa perspectiva, la cosa juzgada que aquí se proyecta es, ante todo, formal, porque recae sobre la misma disposición jurídica previamente sometida a control constitucional.

118. En segundo lugar, también se verifica una identidad parcial de la causa petendi. En efecto, en la C-389 de 2023 la Corte ya analizó el problema de igualdad y equidad tributaria derivado de la posibilidad de que la sobretasa recayera sobre rentas distintas de aquellas provenientes de la actividad hidroeléctrica o de que el diseño normativo terminara produciendo un trato inequitativo entre empresas con actividades mixtas y empresas cuya actividad principal no coincidiera exactamente con la fuente de la renta gravada.

119. La providencia advirtió que, de no precisarse el alcance de la disposición, la sobretasa podía terminar afectando rentas ajenas a la generación hidroeléctrica, lo que desbordaba la finalidad del gravamen y podía desconocer la capacidad contributiva. Asimismo, identificó el riesgo correlativo de excluir del tributo a empresas que, aunque no tuvieran como actividad principal la generación hidroeléctrica, sí obtenían por esa actividad rentas relevantes. Ese mismo núcleo argumentativo reaparece ahora en la demanda, al menos en uno

de sus extremos, cuando se cuestiona la constitucionalidad de la norma por el trato diferenciado derivado del criterio de “actividad económica principal” y por la eventual afectación de rentas no estrictamente asociadas a la generación de energía mediante recursos hídricos. En ese punto específico, por tanto, la causa de pedir coincide sustancialmente con la ya resuelta por la Corte.

120. En tercer lugar, la Sala encuentra que también concurre identidad del parámetro de control constitucional, pues el examen vuelve a plantearse a partir de los mismos mandatos superiores que ya sirvieron de referencia en el juicio anterior, en particular los principios de igualdad, equidad tributaria y capacidad contributiva, sin que en esta oportunidad se advierta un cambio normativo, jurisprudencial o contextual de entidad suficiente para habilitar una nueva revisión del aspecto ya decidido.

121. No se presenta, entonces, un nuevo contexto de valoración que desplace la eficacia vinculante del fallo anterior. En consecuencia, respecto de ese preciso extremo del debate, se satisfacen los presupuestos generales de la cosa juzgada constitucional.

122. Ahora bien, el tipo de cosa juzgada que opera en este asunto no es absoluto ni agota por completo el control de constitucionalidad sobre la disposición demandada. Por el contrario, se trata de una cosa juzgada formal, relativa y en sentido amplio.

123. Es formal porque, como se indicó, existe coincidencia entre el texto normativo examinado en la C-389 de 2023 y el ahora demandado. Es relativa porque la sentencia anterior no cerró toda posibilidad de control futuro sobre la disposición frente a cualquier cargo imaginable, sino únicamente respecto de los problemas de constitucionalidad efectivamente analizados y decididos. Y es en sentido amplio porque la providencia anterior no declaró la inexequibilidad del contenido normativo, sino su exequibilidad condicionada, supuesto en el cual la propia jurisprudencia reconoce que la fuerza de la cosa juzgada debe delimitarse a partir del contenido concreto del condicionamiento y de los cargos realmente resueltos.

124. Más precisamente, la Sala estima que la cosa juzgada opera en relación con el entendimiento según el cual la sobretasa solo puede recaer sobre la renta gravable atribuible a la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, siempre que, en el año gravable correspondiente, dicha actividad tenga una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT. Ese fue el condicionamiento introducido por la Corte en la C-389 de 2023 para evitar que el tributo terminara gravando rentas provenientes de actividades distintas o generando tratamientos incompatibles con la capacidad contributiva.

125. Así, el debate acerca de si la norma, por su redacción original, permitía afectar rentas ajenas a la actividad hidroeléctrica, o de si el criterio de actividad principal podía producir una inequidad en aquellos casos de empresas con

actividades mixtas, ya fue resuelto por la Corte y no puede ser reabierto en esta oportunidad.

126. En esa medida, la Sala debe estarse a lo resuelto en la Sentencia C-389 de 2023 respecto de ese aspecto puntual. Sin embargo, dado que la cosa juzgada es relativa, el control no queda enteramente clausurado. Subsiste competencia para examinar los demás reproches que no fueron decididos en aquella providencia, particularmente el cuestionamiento relativo a si, incluso bajo el entendimiento condicionado fijado por la Corte, persiste una eventual infracción a la equidad tributaria horizontal por el trato diferenciado entre las empresas generadoras de energía eléctrica mediante recursos hídricos y aquellas que generan energía a partir de otras fuentes.

127. Dicho de otro modo, lo que queda excluido del presente juicio no es la totalidad del cargo de igualdad y equidad tributaria, sino únicamente el segmento ya decidido por la Corte en 2023, esto es, aquel referido al alcance del gravamen sobre la renta atribuible a la actividad hidroeléctrica y a la necesidad de evitar que la sobretasa recaiga sobre rentas extrañas a dicha actividad.

128. Por consiguiente, en el caso concreto la Corte debe concluir que existe cosa juzgada constitucional formal, relativa y en sentido amplio respecto del específico problema de igualdad y equidad tributaria resuelto en la Sentencia C-389 de 2023.

129. En virtud de ella, la Sala no puede volver a pronunciarse sobre la eventual inequidad derivada de gravar rentas distintas de las provenientes de la actividad hidroeléctrica ni sobre el alcance del criterio de actividad principal en los términos ya corregidos por el condicionamiento. El examen de constitucionalidad en esta oportunidad, por tanto, debe quedar delimitado por ese entendimiento obligatorio y circunscribirse únicamente a los aspectos del cargo que no quedaron cubiertos por la decisión previa.

El precepto censurado no infringe el principio de igualdad y de equidad tributaria.

130. Respecto a este cargo, una vez delimitado el alcance del examen de la cosa juzgada constitucional que operó respecto de la Sentencia C-389 de 2023, la Sala solo debe pronunciarse sobre el segmento del cargo no cubierto por la cosa juzgada constitucional, esto es, el reproche según el cual la sobretasa desconoce la equidad tributaria horizontal y el principio de igualdad al imponer una carga adicional a las empresas cuya actividad económica principal es la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, sin extenderla a otras empresas generadoras que acuden a fuentes distintas.

131. Como se señaló anteriormente, la metodología empleada por la Corte Constitucional para resolver esta clase de controversias es el juicio integrado de igualdad, en la medida en que el cargo plantea una posible vulneración del

principio de igualdad y, en materia tributaria, de la dimensión horizontal del principio de equidad tributaria.

132. En efecto, la jurisprudencia ha precisado que esta herramienta se utiliza para examinar la constitucionalidad de normas que establecen tratos diferenciados entre sujetos o supuestos que, en principio, podrían ser comparables, con el fin de determinar si la diferenciación introducida por el legislador encuentra una justificación constitucional suficiente. Además, la Corte ha destacado que, en asuntos tributarios, el principio de equidad horizontal toma fundamento en el juicio de igualdad, precisamente para establecer si contribuyentes ubicados en una situación equivalente reciben o no un tratamiento fiscal semejante.¹⁵⁷

133. En este caso, el tipo de test aplicable es el juicio integrado de igualdad de intensidad leve. Ello obedece a que la medida cuestionada se inscribe en el ámbito de la política tributaria, materia en la que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa y respecto de la cual opera, por regla general, una presunción de constitucionalidad. La Corte ha señalado de manera reiterada que, tratándose de cargas o beneficios tributarios, el escrutinio suele ser flexible o leve, salvo que concurran circunstancias excepcionales que justifiquen un examen más estricto, hipótesis que no se configura en este asunto.

158

134. En consecuencia, el análisis debe orientarse a verificar si la diferenciación prevista por la norma persigue un fin que no esté constitucionalmente prohibido y si el medio elegido resulta, al menos, idóneo o adecuado para alcanzarlo.

135. No obstante, antes de aplicar el juicio integrado de igualdad en intensidad leve, la Sala debe verificar si se satisface su presupuesto metodológico inicial, esto es, la correcta identificación de un patrón de comparación constitucionalmente relevante entre los sujetos enfrentados. En efecto, la Corte ha explicado que el examen de igualdad no comienza con la justificación del trato diferente, sino con la determinación del *tertium comparationis*, es decir, con la verificación de que los grupos o situaciones comparadas se encuentran efectivamente en una posición asimilable desde la perspectiva del criterio normativo acusado. Solo si esa base de comparación existe procede avanzar al examen de justificación del trato diferenciado; de lo contrario, el juicio de igualdad no puede desarrollarse plenamente.

136. En efecto, la igualdad y, en particular, la equidad tributaria en su dimensión horizontal, no exigen un tratamiento idéntico para todos los agentes económicos que pertenezcan genéricamente a un mismo sector, sino un tratamiento semejante para quienes se encuentran en situaciones equivalentes desde el punto de vista constitucionalmente relevante. De allí que el juicio de comparación no pueda fundarse en semejanzas aparentes, formales o excesivamente amplias, sino en elementos materiales que permitan afirmar que

¹⁵⁷ Corte Constitucional, sentencia C-203 de 2021

¹⁵⁸ Corte Constitucional, C-036 de 2024

los sujetos puestos en relación comparten las características relevantes para el diseño de la medida legal cuestionada.

137. A juicio de la Sala, ese presupuesto no se satisface en este caso. La demanda parte de una premisa excesivamente general, consistente en afirmar que todas las empresas generadoras de energía eléctrica son comparables entre sí por el solo hecho de desarrollar, en términos amplios, la actividad de generación de energía.

138. Sin embargo, ese punto de partida no basta para estructurar un cargo de igualdad o de equidad tributaria horizontal, porque omite que la generación de energía eléctrica no constituye una realidad homogénea desde la perspectiva técnica, económica, regulatoria y financiera. Por el contrario, se trata de una actividad que puede desarrollarse a partir de fuentes distintas, con estructuras de costos diferenciadas, con niveles desiguales de exposición al riesgo, con diversos márgenes de rentabilidad y con condiciones de operación que no son intercambiables entre sí.

139. Bajo el entendimiento condicionado fijado en C-389 de 2023, la sobretasa recae únicamente sobre la renta gravable derivada de la actividad hidroeléctrica cuando esta supera el umbral de 30.000 UVT. Ese diseño se conecta, precisamente, con un criterio de capacidad contributiva asociada a la actividad gravada, y permite al legislador concentrar el gravamen en una manifestación económica específica.¹⁵⁹

140. Por ello, aun si se acepta que todas las empresas pertenecen al sector de generación, no se configura una exigencia constitucional de trato idéntico: el legislador puede establecer diferenciaciones razonables cuando se apoyan en criterios objetivos vinculados a la capacidad contributiva y a la finalidad fiscal de la medida. En ese sentido, el trato diferenciado no resulta, por sí mismo, inequitativo.

141. Aunque las empresas GEERH y las que acuden a otras fuentes concurren, en términos generales, al mismo sector económico, ello no significa que se encuentren en una situación fáctica y jurídica equivalente para efectos del control de igualdad. La comparación constitucionalmente relevante no puede agotarse en la sola constatación de que todas producen energía eléctrica, porque la generación se realiza mediante tecnologías que operan bajo condiciones estructuralmente distintas.

142. En ese orden, el legislador identificó que las GEERH, que concentran más del 60% de la matriz energética en Colombia¹⁶⁰, presentan márgenes de utilidad más altos y estables que las otras fuentes de generación de energía. A diferencia de las termoeléctricas, cuyo principal insumo son combustibles sujetos a la volatilidad de precios internacionales, las hidroeléctricas utilizan un

¹⁵⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-389 de 2023

¹⁶⁰ Expediente Digital “Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Minas y Energía, *Intervención del Gobierno Nacional en el expediente D-16796*” (Pag. 4)

recurso natural público, el agua, sin costo directo. Esto les otorga rentabilidades más estables, con márgenes superiores al promedio de la economía¹⁶¹.

143. La planeación oficial del sector muestra, de hecho, que la matriz eléctrica colombiana ha descansado predominantemente en la generación hidroeléctrica. Según la UPME, la participación de la generación hidroeléctrica mayor inicia en 72,3 % para 2025 y presenta un promedio anual de 61,6 % en el horizonte de planeación 2025-2039. Esa posición predominante no es un dato menor, pues revela que la generación hídrica no constituye una tecnología marginal o residual dentro del sistema, sino el componente central de la oferta eléctrica nacional, con una escala y un peso económico que la diferencian materialmente de otras fuentes.¹⁶²

144. A esa diferencia de posición estructural se suma una diferencia igualmente relevante en la conformación de los costos de producción. La propia regulación de la CREG reconoce que los generadores térmicos suelen ofertar con base en costos variables que incluyen el precio del combustible y otros costos operativos, de modo que sus ingresos y márgenes reflejan de manera directa la volatilidad de dichos insumos. En contraste, para la generación hídrica la variable crítica no es el costo de adquisición de un combustible comercializable en mercados internacionales, sino la disponibilidad del recurso hídrico y su costo de oportunidad dentro del sistema. En términos ordinarios, ello significa que las empresas GEERH no enfrentan la misma exposición permanente a las fluctuaciones del precio del gas, del carbón o de otros combustibles fósiles que sí condicionan la rentabilidad de las plantas térmicas. Por consiguiente, aun cuando todas generen electricidad, no lo hacen bajo la misma estructura de costos ni bajo el mismo perfil de riesgo económico, y esa diferencia incide directamente en la estabilidad de sus utilidades y, por esa vía, en su capacidad contributiva.¹⁶³

145. Ese diagnóstico no fue ajeno al legislador. En la ponencia para primer debate de la reforma tributaria se dejó constancia expresa de que se proponía “establecer una sobretasa a las empresas generadoras de energía a partir de recursos hídricos, de 3 puntos porcentuales por los años 2023 al 2026, considerando el auge para este sector”; y más adelante se indicó que durante 2022 existieron “condiciones hidrológicas óptimas” que permitieron reducir los costos de generación eléctrica, mejorar los márgenes del componente de generación y, por esa razón, “se espera que tengan una mayor capacidad de pago impositivo en el año en curso y los años venideros de estos contribuyentes”. Es decir, la sobretasa no surgió de una selección arbitraria de contribuyentes, sino de una apreciación legislativa concreta sobre la existencia de un sector con

¹⁶¹ Expediente Digital “Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Minas y Energía, *Intervención del Gobierno Nacional en el expediente D-16796*” (Pag 17)

¹⁶² Unidad de Planeación Minero Energética. (2025). *Plan indicativo de expansión de la generación 2025-2039* (pp. 39-41). UPME.

¹⁶³ Comisión de Regulación de Energía y Gas. (2024). *Metodología para la determinación del precio de bolsa* (pp. 29-30). CREG.

condiciones especialmente favorables de rentabilidad y con mayor aptitud para soportar una carga fiscal reforzada.¹⁶⁴

146. En la misma línea, el contexto normativo de la Ley 2277 de 2022 permite identificar los criterios a partir de los cuales el legislador diferenció a las GEERH respecto de otros agentes del sector eléctrico. En efecto, la medida no parte únicamente de la pertenencia común al mercado de generación de energía, sino de elementos específicos asociados a la actividad hidroeléctrica, esto es, el aprovechamiento económico intensivo de un recurso natural de uso público, la estructura particular de costos vinculada a esa forma de generación y la identificación legislativa de una capacidad económica diferenciada dentro del sector. Así, para efectos del juicio de comparación, la Sala advierte que las empresas hidroeléctricas no se encuentran en una situación idéntica a la de las demás generadoras, pues su actividad se apoya en condiciones productivas y económicas que el legislador podía considerar relevantes al diseñar un tratamiento tributario específico.¹⁶⁵

147. Esta lectura encuentra respaldo adicional en el concepto rendido por la Procuraduría General de la Nación en este expediente, en el que se destaca que, para el año 2024, la actividad de suministro de electricidad, gas y agua presentó un margen de 84,1 %, frente al 35,1 % promedio de la economía y por encima de sectores altamente rentables como la minería, cuyo margen fue de 64,7 %. Si bien dicha cifra corresponde a una agregación sectorial más amplia y no exclusivamente a las empresas hidroeléctricas, sí constituye un elemento que permite comprender que la diferenciación legislativa no se construyó sobre una equiparación abstracta entre todos los generadores de energía, sino sobre la identificación de condiciones económicas particulares dentro del ámbito en el que se inserta la actividad gravada.

148. Por ello, sin que sea necesario afirmar que todas las empresas hidroeléctricas obtienen siempre mayores márgenes o utilidades que todas las demás empresas generadoras de energía, la Sala encuentra que existían elementos objetivos para que el legislador las distinguiera como un subconjunto específico de contribuyentes. Esa diferenciación se apoyó en características propias de la generación hidroeléctrica, en particular, el uso económico de un recurso natural público, su estructura productiva y la capacidad contributiva asociada a esa actividad, las cuales permiten concluir que la comparación propuesta por los demandantes no recae sobre sujetos plenamente asimilables¹⁶⁶.

149. Si bien a primera vista podría estimarse que la sobretasa establece un trato desigual entre empresas dedicadas a la misma actividad económica, la

¹⁶⁴ Cámara de Representantes. (2022). *Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 118 de 2022 Cámara y 131 de 2022 Senado “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”* (pp. 52, 266). Congreso de la República

¹⁶⁵ 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*, art. 1.

¹⁶⁶ Procuraduría General de la Nación. (2025, 17 de octubre). *Concepto 7516, expediente D-16796: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 240 (parcial) del Decreto 624 de 1989, modificado por la Ley 2277 de 2022* (p. 21). Corte Constitucional de Colombia.

generación de energía eléctrica, lo cierto es que existen diferencias en los costos, rentabilidad y uso de recursos naturales públicos, que justifican constitucionalmente un régimen fiscal diferenciado.

150. En consecuencia, la comparación propuesta por la demanda entre las generadoras hidroeléctricas y las demás empresas generadoras no desvirtúa la racionalidad de la medida. Las primeras se distinguen, al menos, por cuatro elementos constitucionalmente relevantes: (i) su peso predominante en la matriz de generación; (ii) una estructura de costos distinta, menos expuesta al precio de combustibles fósiles; (iii) la obtención de beneficios económicos ligados al aprovechamiento de un recurso natural público; y (iv) la identificación legislativa de una capacidad contributiva reforzada, asociada a condiciones de auge y a márgenes favorables del sector. Tales diferencias impiden tratarlas como sujetos homogéneos para efectos fiscales y permiten concluir que la sobretasa no constituye un tratamiento arbitrario, sino una diferenciación tributaria objetivamente fundada.

151. Es evidente entonces que no se cumple el primer requisito del juicio de igualdad, consistente en la identificación de sujetos en condiciones de estricta comparabilidad. En efecto, las diferencias estructurales, normativas y funcionales entre las empresas generadoras de energía hidroeléctrica y aquellas que producen electricidad a partir de otras fuentes impiden tratarlas como equivalentes para efectos fiscales.

152. Las hidroeléctricas utilizan un recurso público de acceso gratuito, el agua, presentan costos operativos significativamente más bajos y han mantenido márgenes de rentabilidad superiores y estables frente a otras tecnologías, mientras que las demás fuentes enfrentan altos costos variables y riesgos asociados a la volatilidad del mercado de combustibles o a la intermitencia de las energías no convencionales.¹⁶⁷

153. Antes bien, cuando ejerce su potestad de configuración en materia fiscal, el legislador puede introducir diferenciaciones entre contribuyentes que, aun participando en un mismo mercado o desarrollando una actividad económica semejante en términos amplios, exhiben capacidades contributivas distintas o se benefician de condiciones económicas objetivamente disímiles.

154. Eso es precisamente lo que ocurre en este caso. La sobretasa no fue concebida sobre la base de una mera clasificación arbitraria entre empresas generadoras, sino a partir de una identificación legislativa de una manifestación económica específica: la existencia de rentas extraordinarias y de una mayor capacidad contributiva en cabeza de determinadas empresas generadoras de energía eléctrica mediante recursos hídricos.

¹⁶⁷ Expediente Digital “Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Minas y Energía, *Intervención del Gobierno Nacional en el expediente D-16796*” (Pag 17)

155. Bajo el entendimiento obligatorio fijado por la Sentencia C-389 de 2023, además, la medida se encuentra estrictamente delimitada, pues la sobretasa solo recae sobre la renta gravable atribuible a la actividad hidroeléctrica, siempre que esta, en el año gravable correspondiente, alcance o supere el umbral de 30.000 UVT. En consecuencia, el criterio relevante de diferenciación no es simplemente la condición de “ser generador de energía”, sino la obtención de una renta gravable específica, derivada de una actividad determinada, que el legislador estimó reveladora de una mayor capacidad de aporte.

156. Así las cosas, el reproche formulado por los demandantes no desvirtúa el presupuesto normativo de la medida, porque no demuestra que las empresas generadoras que utilizan otras fuentes se encuentren, frente a ese específico criterio de capacidad contributiva, en una situación sustancialmente equivalente a la de las empresas generadoras hidroeléctricas gravadas.

157. La argumentación de la demanda se limita, en esencia, a afirmar que todas concurren al mismo mercado y producen el mismo bien final —energía eléctrica—, pero no explica por qué, pese a sus diferencias en costos operativos, acceso al insumo principal, estabilidad de la rentabilidad, riesgos asociados a la producción y condiciones de explotación del recurso, debían ser tratadas como sujetos homogéneos para efectos de una sobretasa diseñada sobre la base de la renta gravable de la actividad hidroeléctrica.

158. Esta omisión resulta decisiva. En el marco de un juicio de igualdad, no basta con señalar que dos grupos participan en un mismo sector económico para concluir que cualquier trato distinto entre ellos es sospechoso o inconstitucional. Es indispensable mostrar que las diferencias entre esos grupos son irrelevantes respecto del fin de la medida o del criterio de diferenciación adoptado por el legislador. En este caso, ocurre lo contrario: las diferencias alegadas como irrelevantes por la demanda son, justamente, las que el legislador tuvo en cuenta para fundamentar la sobretasa, esto es, la existencia de una capacidad contributiva diferenciada derivada de la actividad hidroeléctrica y de las rentas asociadas a ella. Por ello, el cargo no logra construir una comparación útil ni constitucionalmente pertinente.

159. Tampoco resulta suficiente invocar, como lo hacen los actores, que todas las empresas se encuentran clasificadas dentro de una misma categoría económica general o que concurren a un mismo mercado regulado. Esos elementos pueden describir una cercanía funcional o sectorial, pero no resuelven el problema constitucional de fondo, que consiste en determinar si comparten las condiciones materiales relevantes para exigir un mismo tratamiento tributario.

160. Y la respuesta es negativa, porque la medida acusada no recae sobre la mera calidad de agente del mercado eléctrico, sino sobre una manifestación concreta de riqueza asociada a la generación hidroeléctrica que supera determinado umbral de renta. En otras palabras, la categoría normativa construida por el legislador no es “todas las empresas generadoras”, sino un

subconjunto de contribuyentes cuya actividad gravada, interpretada conforme al condicionamiento de la C-389 de 2023, revela una capacidad contributiva específica.

161. Desde esa perspectiva, la Sala estima que el cargo carece de suficiencia en la estructuración del *tertium comparationis*. Los demandantes no ofrecen razones que permitan concluir que las empresas hidroeléctricas sujetas a la sobretasa y las empresas generadoras que emplean otras tecnologías se hallan en condiciones equivalentes frente al criterio que explica la medida.

162. Por el contrario, la argumentación parte de borrar las diferencias relevantes entre unas y otras para derivar de allí una supuesta exigencia de trato uniforme que la Constitución no impone. De este modo, el reproche se edifica sobre una asimilación abstracta entre sujetos que solo son semejantes en un plano general, pero no en el nivel específico que interesa al control de constitucionalidad del tributo.

163. En esas condiciones, no se satisface el primer presupuesto del juicio integrado de igualdad, esto es, la acreditación de una base suficiente de comparación entre sujetos efectivamente equivalentes en relación con el criterio normativo cuestionado. Y si no existe comparabilidad constitucionalmente relevante, no hay lugar a proseguir con el examen de proporcionalidad del trato diferente, pues el juicio de igualdad no opera para exigir uniformidad entre realidades materiales disímiles. Por consiguiente, respecto de este segundo planteamiento, la Sala concluye que el reproche no logra estructurar adecuadamente la comparación entre sujetos equivalentes y que, por esa razón, el cargo no prospera.

La norma demandada no vulnera el derecho a la libertad de competencia

164. Los demandantes sostienen que la disposición acusada desconoce la libertad de competencia, en tanto impone una sobretasa exclusivamente a un grupo determinado de empresas generadoras de energía eléctrica a través de recursos hídricos, lo que, a su juicio, introduce una desventaja frente a otros agentes que concurren al mismo mercado de generación. Afirman que esa carga tributaria adicional, sumada a la imposibilidad de trasladarla al usuario final, encarece la operación de las hidroeléctricas y afecta su permanencia y participación en condiciones de igualdad dentro del mercado.

165. La Sala advierte que este cargo fue admitido porque, *prima facie*, satisfizo las exigencias mínimas de aptitud sustancial requeridas para suscitar un pronunciamiento de fondo. En efecto, la demanda identificó una norma concreta, señaló un parámetro constitucional definido —el artículo 333 superior— y formuló una hipótesis inteligible de afectación, en virtud de la cual la imposición de una carga fiscal diferenciada a determinados agentes del mercado podía suscitar, en un plano inicial, una duda razonable sobre la compatibilidad de la medida con la garantía de la libre competencia.

166. Ahora bien, como se expuso anteriormente, la libertad de competencia protege, principalmente, la posibilidad de concurrir al mercado y de participar en él en condiciones de igualdad, libres de barreras injustificadas, privilegios arbitrarios o restricciones desproporcionadas impuestas por el Estado. En esa medida, no toda diferenciación normativa que produzca efectos económicos distintos entre competidores equivale, por sí misma, a una restricción inconstitucional de la competencia. Para que ello ocurra, es necesario acreditar que la medida altera de manera irrazonable las reglas de acceso, permanencia o rivalidad en el mercado, o que introduce una ventaja o desventaja carente de justificación constitucional suficiente.

167. Bajo ese entendimiento, la Sala observa que la norma acusada no impide a las empresas generadoras de energía hidroeléctrica ingresar al mercado, permanecer en él, ofrecer su energía, celebrar contratos, participar en la bolsa, organizar libremente su actividad empresarial ni desarrollar su objeto económico en condiciones de libertad.

168. Tampoco establece autorizaciones previas, barreras regulatorias de acceso, cuotas de participación, restricciones de operación o prohibiciones orientadas a neutralizar su capacidad competitiva. Se trata, en estricto sentido, de una medida tributaria temporal y focalizada que impone una mayor carga fiscal a determinados contribuyentes, dentro del amplio margen de configuración del legislador en materia impositiva.

169. La sola circunstancia de que una medida tributaria incida en los costos de un agente económico no basta para afirmar que existe una vulneración de la libre competencia. Si así fuera, cualquier tributo diferenciado entre sectores, actividades o contribuyentes con distinta capacidad contributiva quedaría, por esa sola razón, bajo sospecha de inconstitucionalidad desde la perspectiva del artículo 333 superior. Esa conclusión no solo desconocería el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, sino que vaciaría de contenido la potestad del Congreso para diseñar instrumentos fiscales focalizados, incluso cuando estos respondan a finalidades legítimas de política económica, redistribución o justicia tributaria.

170. En el caso concreto, los actores no acreditan que la sobretasa produzca una distorsión efectiva en la estructura competitiva del mercado de generación de energía. No demuestran, por ejemplo, que la medida excluya a las hidroeléctricas del mercado, torne inviable su operación, las ubique en una situación de inferioridad estructural insuperable o modifique las reglas de competencia de manera tal que les impida disputar clientela en condiciones razonables.

171. Su planteamiento se mantiene, más bien, en un plano hipotético o conjetural, pues parte de asumir que una mayor carga tributaria necesariamente se traduce en una afectación constitucional de la competencia, sin desarrollar suficientemente el nexo entre el gravamen y una restricción material del derecho protegido por el artículo 333 de la Constitución.

172. De hecho, el propio diseño normativo de la medida desvirtúa la idea de una intervención arbitraria o caprichosa en el mercado. La sobretasa es extraordinaria y temporal, se aplica únicamente durante los años gravables 2023 a 2026, está circunscrita a las personas jurídicas cuya actividad gravada alcance un umbral de renta gravable igual o superior a 30.000 UVT, excluye a las pequeñas centrales hidroeléctricas cuya capacidad instalada sea igual o menor a 1.000 Kw y, además, prohíbe el traslado del gravamen al usuario final, en consideración al régimen de competencia propio del sector.

173. Tales elementos muestran que el legislador no estructuró una medida orientada a alterar indebidamente la rivalidad competitiva, sino un instrumento fiscal específico, delimitado y sometido a salvaguardas regulatorias que tiene como objetivo la captura de las rentas extraordinarias que perciben las empresas GEERH.

174. Tampoco se advierte que la disposición otorgue ventajas competitivas ilegítimas a otros agentes del mercado ni que establezca privilegios arbitrarios en su favor. La diferencia de trato tributario responde a una decisión legislativa fundada en la identificación de una capacidad contributiva específica asociada a la actividad hidroeléctrica, de manera que no se trata de una discriminación gratuita entre competidores, sino de una diferenciación fiscal vinculada a la finalidad de recaudo y redistribución que persigue la norma. Desde esa perspectiva, el eventual impacto económico de la sobretasa no equivale, por sí mismo, a una lesión del núcleo esencial de la libertad de competencia.

175. En consecuencia, aunque el cargo por libertad de competencia fue inicialmente apto para ser examinado, el análisis de fondo no permite concluir que la medida acusada configure una barrera injustificada de acceso o permanencia en el mercado, ni una restricción irrazonable de la rivalidad competitiva entre agentes del sector eléctrico.

176. La sobretasa cuestionada no regula el mercado para excluir competidores, no distorsiona sus reglas esenciales y no neutraliza las posibilidades reales de participación de las empresas gravadas. En suma, una vez adelantado el examen de fondo, la Sala concluye que los demandantes no lograron demostrar que la sobretasa configure, en sentido constitucional estricto, una afectación real, efectiva e injustificada de la libre competencia.

177. Por consiguiente, el cargo no está llamado a prosperar.

La norma acusada tampoco desconoce el principio de justicia tributaria

178. A juicio de los accionantes, la norma censurada transgrede el principio de justicia tributaria al supuestamente causar una injusta distribución de cargas fiscales del sujeto pasivo frente a las demás generadoras de energía eléctrica y las empresas que producen energía a través de otras fuentes. Estiman que, si la sobretasa busca un mayor recaudo de recursos en el sector de hidrocarburos y

energía, esta debería gravar a todas las generadoras de energía eléctrica, no obstante, sólo grava al sujeto pasivo de forma indiscriminada, lo cual es injusto.

179. Examinada la disposición cuestionada a la luz de los fundamentos abordados en esta sentencia, la Sala encuentra que no infringe el principio de justicia tributaria estatuido en el artículo 95.9 de la Constitución, en tanto no configura una injusta distribución de cargas fiscales en detrimento del sujeto pasivo y en beneficio de las demás empresas que generan energía eléctrica mediante recursos hídricos pero que no se enmarcan en el umbral de la sobretasa y de las empresas que producen energía a través de otras fuentes. Contrario a ello, la norma desarrolla y materializa, bajo parámetros de un orden económico y social justo (Preámbulo constitucional), el deber superior de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones estatales que les asiste a determinadas empresas que generan energía eléctrica mediante recursos hídricos (art. 95.9 CP).

180. En otros términos, la sobretasa no constituye una distribución injusta e indiscriminada de las cargas públicas, sino que asegura que las personas jurídicas con mayor capacidad económica y contributiva realicen un esfuerzo fiscal superior respecto de las personas jurídicas con menor capacidad económica y contributiva. Es una muestra de un trato tributario justo y equilibrado que vela por la efectiva recaudación de los dineros públicos.

181. Es por ello que la norma demandada estipula que la sobretasa únicamente es aplicable a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, cuenten con una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT, precisamente, por su consecuente mayor capacidad contributiva que se deriva de su mayor capacidad económica. Lo anterior, y de manera concomitante y relacional, implica una exclusión tácita de la aplicación de esa sobretasa sobre las personas jurídicas que, en el año gravable respectivo, tengan una renta gravable inferior a treinta mil (30.000) UVT, precisamente, en atención a su menor capacidad contributiva que emana de su menor capacidad económica.

182. Lo expuesto evidencia que la norma demandada (i) es una manifestación del ejercicio del poder impositivo del legislador que procura la consecución y permanencia de un orden económico y social justo; y (ii) obedece al principio de justicia tributaria, en tanto garantiza el equilibrio entre la capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y su deber constitucional de contribuir al financiamiento de las erogaciones e inversiones del Estado. Por consiguiente, la disposición censurada se ajusta a los postulados del Preámbulo y del artículo 95.9 de la Constitución.

La norma demandada tampoco vulnera el derecho al ambiente sano

183. Según los accionantes, la disposición acusada desconoce el ambiente sano y la llamada Constitución ecológica, porque desincentiva la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, la cual, a su juicio, constituye una

fuentes renovables cuya promoción resultaría constitucionalmente exigible. En su criterio, al imponer una sobretasa a las empresas GEERH y no a otras empresas generadoras que acuden a fuentes no renovables, la norma terminaría afectando negativamente la transición energética y, con ello, el deber estatal de protección ambiental.

184. La Sala advierte, sin embargo, que este cargo no satisface las exigencias mínimas de aptitud sustancial requeridas para provocar un pronunciamiento de fondo. En efecto, aunque los demandantes identifican un conjunto amplio de disposiciones constitucionales relacionadas con la protección del ambiente, la argumentación propuesta no logra estructurar de manera suficiente, cierta y específica una oposición normativa verificable entre el contenido del precepto acusado y los mandatos superiores invocados.

185. El reproche se funda, más bien, en una inferencia amplia acerca de un eventual efecto desincentivador de la sobretasa sobre la generación hidroeléctrica, pero no demuestra de qué manera esa consecuencia se sigue directa y necesariamente del contenido normativo demandado, ni por qué ese eventual efecto equivaldría, por sí solo, a una vulneración constitucional del ambiente sano.

186. En particular, la demanda no ofrece elementos de juicio que permitan establecer, con un mínimo de suficiencia argumentativa, que el gravamen acusado tenga la virtualidad real de desestimular la generación de energía hidroeléctrica en términos constitucionalmente relevantes, ni que ello produzca, de manera cierta o al menos plausiblemente verificable, un impacto contrario a los mandatos de protección ambiental previstos en la Constitución.

187. Los actores afirman que gravar a las empresas hidroeléctricas desincentiva una fuente renovable e incentiva correlativamente la producción con fuentes no renovables, pero esa conclusión aparece formulada en términos esencialmente conjeturales y no viene acompañada de una carga argumentativa que muestre el nexo entre la disposición tributaria acusada y la afectación constitucional alegada. No se explica, por ejemplo, por qué una sobretasa temporal y focalizada, establecida sobre ciertas rentas gravables, conduce necesariamente a sustituir la matriz energética o a comprometer la transición energética en los términos afirmados por los demandantes.

188. Tampoco se desarrolla de forma suficiente el presupuesto conforme al cual la Constitución impone, en este caso, una prohibición al legislador de establecer una medida tributaria como la demandada respecto de las empresas GEERH.

189. La demanda parece partir de la idea de que, por tratarse de una fuente renovable, toda carga tributaria adicional sobre ese sector resulta sospechosa desde la perspectiva ambiental. Sin embargo, esa premisa no se desprende, por sí misma, del texto constitucional, ni fue sustentada por los accionantes mediante una argumentación que permita derivar de los artículos invocados una regla constitucional concreta de incompatibilidad.

190. En otras palabras, los demandantes no muestran por qué la Constitución ecológica excluye, de entrada, la posibilidad de que el legislador grave una actividad económica asociada al aprovechamiento de recursos hídricos, ni explican por qué una medida tributaria de esta naturaleza sería incompatible, en sí misma, con la protección del ambiente sano.

191. De igual modo, el cargo carece de especificidad, porque no construye una acusación propiamente constitucional sino una objeción de conveniencia o de política pública frente a los eventuales efectos económicos de la norma.

192. El planteamiento de los actores se orienta a sostener que, desde el punto de vista del diseño regulatorio o de la transición energética, habría sido preferible no gravar a las empresas hidroeléctricas o extender el gravamen a otras tecnologías de generación. Sin embargo, ese desacuerdo con la opción de política fiscal adoptada por el legislador no equivale, por sí mismo, a la formulación de un cargo de inconstitucionalidad. La acción pública exige mostrar por qué la medida adoptada vulnera efectivamente un mandato superior, y no simplemente por qué, a juicio de los actores, otra alternativa legislativa habría sido más conveniente o deseable desde la perspectiva ambiental.

193. En suma, la Sala encuentra que el cargo por presunta afectación del ambiente sano no satisface el requisito de suficiencia, pues no aporta razones capaces de suscitar una duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto acusado desde ese parámetro; ni cumple el requisito de especificidad, en la medida en que no formula una oposición concreta y verificable entre la norma demandada y los artículos constitucionales invocados, sino que se apoya en afirmaciones generales y conjeturales sobre un eventual desincentivo económico. En esas condiciones, la Corte carece de un verdadero problema jurídico de naturaleza constitucional que pueda ser resuelto mediante sentencia de mérito.

Conclusión

194. En síntesis, la Sala concluye que la sobretasa prevista en el parágrafo 4 (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario, en los términos interpretativos fijados por la Sentencia C-389 de 2023, no vulnera la libertad de competencia ni desconoce los principios de justicia y equidad tributaria. De una parte, respecto del cargo por equidad e igualdad tributaria, operó cosa juzgada constitucional formal, relativa y en sentido amplio en relación con el alcance del gravamen sobre la renta atribuible a la actividad hidroeléctrica; y, en cuanto al segmento no cubierto por esa decisión previa, la Corte encontró que no se configuró una violación de la equidad tributaria horizontal, porque la demanda no logró estructurar un patrón de comparación constitucionalmente pertinente entre sujetos efectivamente equivalentes.

195. De otra parte, la Sala estableció que la sobretasa no configura una barrera injustificada de acceso o permanencia en el mercado ni una restricción

irrazonable de la rivalidad competitiva, por lo que no vulnera la libertad de competencia. Asimismo, determinó que la medida tampoco desconoce el principio de justicia tributaria, en tanto responde a una manifestación específica de capacidad contributiva y no comporta una distribución arbitraria o manifiestamente inequitativa de las cargas fiscales. Finalmente, la Corte concluyó que el cargo por afectación del ambiente sano carecía de aptitud sustancial, por falta de suficiencia y especificidad.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

PRIMERO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-389 de 2023, respecto de los cargos por presunta vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria formulados contra el parágrafo 4º del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

SEGUNDO. INHIBIRSE de emitir un pronunciamiento de fondo respecto del cargo por afectación de la Constitución ecológica y del ambiente sano, por ineptitud sustancial de la demanda, en particular por falta de suficiencia argumentativa.

TERCERO. DECLARAR EXEQUIBLE, por los cargos analizados en esta sentencia, el parágrafo 4º del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, frente a los cargos por presunta vulneración de la libre competencia económica y del principio de justicia tributaria.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase,

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Presidenta
Con aclaración de voto

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

CARLOS CAMARGO ASSIS
Magistrado
Con aclaración de voto

HECTOR ALFONSO CARVAJAL LONDOÑO
Magistrado

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado

LINA MARCELA ESCOBAR MARTÍNEZ
Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE
Magistrado
Con impedimento aceptado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado
Con salvamento parcial de voto

MIGUEL POLO ROSERO
Magistrado
Aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General