

Sentencia C-389
04-10-2023
Corte Constitucional
Sala Plena

Referencia: Expediente D-15.167

Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 4° del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"

Demandante:

Juan José Fuentes Bernal

Magistrados Ponentes¹: ALEJANDRO LINARES CANTILLO
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá D.C., cuatro (4) de octubre dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, con fundamento en los artículos 241.4 y 242 de la Constitución Política, y cumplidos los trámites previstos en el Decreto Ley 2067 de 1991², decide sobre la demanda de inconstitucionalidad presentada con fundamento en el artículo 40.6 de la Constitución, por el ciudadano Juan José Fuentes Bernal en contra del parágrafo 4° del artículo 240 del Decreto 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", tal como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones". En este caso, el demandante alegó la incompatibilidad de la norma demandada con los artículos 13, 95, 338 y 363 de la Carta Política.

I. DISPOSICIÓN DEMANDADA

"LEY 2277 DE 2022
(diciembre 13)

"Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

[...]

TÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

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

[...]

ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%).

[...]

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

Los puntos adicionales de los que trata el presente párrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT. El umbral anterior se calculará de manera agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas según los criterios de vinculación previstos en el artículo 260-1 de este Estatuto.

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

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

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

II. LA DEMANDA

1. En relación con el párrafo demandado -relacionado con la sobretasa³ del impuesto sobre la renta para los contribuyentes cuya actividad principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos (en adelante se utilizara "Sobretasa GEERH" en referencia a la sobretasa demandada, y "GEERH" para referirse a la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos)-, el actor señaló que infringe los principios constitucionales de equidad, justicia y certeza tributarias, los de reserva de ley, seguridad jurídica y confianza legítima, y el derecho a la igualdad.

2. En la demanda se desarrollaron tres cargos principales, y una pretensión subsidiaria, que se resumen a continuación:

Cargo	Desarrollo
Violación del principio de certeza tributaria (arts. 338 CP)	La disposición demandada vulnera el principio de certeza tributaria, seguridad jurídica y confianza legítima, en tanto no consagra inequívocamente la totalidad de los elementos necesarios para hacer exigible la obligación. El artículo 338 superior establece que, para efectos de cumplir con el principio general de legalidad, el Legislador debe establecer de manera inequívoca todos los elementos de la obligación tributaria, pero en el caso de la Sobretasa GEERH no existe claridad respecto de lo que debe entenderse por "actividad económica principal" del contribuyente, elemento este que determina el sujeto pasivo de la sobretasa.
La vulneración a los principios de igualdad y equidad tributaria por el tratamiento diferenciado entre las empresas cuya actividad principal sea la GEERH y empresas de otros sectores (art. 13, núm. 9 del art. 95 y art. 363 CP)	<p>Existe un trato discriminatorio en contra de las empresas cuya actividad económica principal sea la GEERH (en adelante "Empresas GEERH"), pues se les impone una tarifa superior sobre la renta en comparación con empresas que tienen la misma capacidad contributiva, pero que se dedican a otras actividades. Así, existe un trato disímil entre iguales, y, por ende, una vulneración a la equidad tributaria en su dimensión horizontal.</p> <p>Además, (i) las Empresas GEERH no gozan de ningún tratamiento tributario preferencial, y no existe una razón constitucionalmente válida que justifique el tratamiento tributario diferencial que impone la disposición demandada, especialmente, porque el</p>

	<p>Legislador justificó la medida en situaciones coyunturales; (ii) al comparar la carga de la tarifa efectiva de tributación (en adelante “TET”) de las Empresas GEERH con la de otras empresas del sector energético y de prestadores de otros servicios públicos, se encuentra que para las primeras es igual o en algunos casos superior; y (iii) el hecho de que la sobretasa se aplique a empresas que tengan una renta gravable igual o superior a las 30.000 Unidades de Valor Tributario (en adelante UVT) no subsana la ausencia de causa asociada a la capacidad contributiva para dispensar el tratamiento diferenciado.</p> <p>Sobre el particular, hace referencia a la relación disímil que la Sobretasa GEERH genera entre las Empresas GEERH y las sociedades comerciales dedicadas a la generación de energía eléctrica a través de otras fuentes. Así, si bien el demandante enfocó la demanda como una vulneración de los artículos 95 y 363 CP, lo cierto es que efectuó un análisis relacional del sujeto pasivo de la Sobretasa GEERH y los generadores de energía eléctrica de otras fuentes. Por lo tanto, ya que se evidencia una comparación entre dos grupos de contribuyentes específicamente determinados, y el desarrollo del cargo centra gran parte de su argumentación en la inconstitucionalidad del tratamiento disímil entre iguales, el cargo, como es mencionado también por el demandante, es en esencia uno por vulneración del derecho a la igualdad.</p> <p>Finalmente, el demandante solicita que, para efectos del estudio del cargo, se realice un juicio de razonabilidad mediante un nivel de escrutinio intermedio; lo anterior, porque la evidencia de inequidad y arbitrariedad en el tratamiento diferenciado permite elevar la intensidad de escrutinio del juicio.</p>
<p>Vulneración del principio de equidad tributaria por el tratamiento diferente entre las empresas que tienen como única actividad económica la GEERH y las que, además de la GEERH, desarrollan otras actividades (art. 13, núm. 9 del art. 95 y art. 363 CP)</p>	<p>Hay una segunda vulneración al principio de equidad tributaria por un tratamiento diferenciado entre las empresas dedicadas exclusivamente a la GEERH y las empresas que, si bien tienen como actividad principal la GEERH, desarrollan otras actividades. La cadena de valor de la prestación del servicio público domiciliario de energía no solo contempla la generación, sino otras actividades como la comercialización y la distribución, y, en el régimen jurídico aplicable⁴ se permite que las</p>

	empresas desarrollen actividades relacionadas o no con su actividad económica principal. De esa manera, la Sobretasa GEERH, al estar dirigida a las empresas cuya actividad principal sea la GEERH, y no específicamente a la actividad de la GEERH, también grava las rentas derivadas de actividades distintas. Así, se evidencia que la sobretasa no tiene una relación correspondiente con la capacidad contributiva de la línea de negocio dedicada a la GEERH e implica un trato diferencial no justificado en contra de aquellas empresas que además de dedicarse a la GEERH, realizan actividades que el Legislador no contempló para la sobretasa.
--	---

3. Con fundamento en las anteriores consideraciones, el demandante solicitó, como pretensión principal, que se “declare INEXEQUIBLE el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022”⁵. Por otra, y como pretensión subsidiaria, que se declare que la norma demandada resulta exequible en el entendido de que la sobretasa a la que hace referencia únicamente se aplica a las rentas gravables derivadas de la actividad de GEERH, cuando estas superen los 30.000 UVT.

III. INTERVENCIONES

4. La Corte Constitucional recibió 14 escritos dentro del presente proceso que se clasifican de acuerdo con el sentido de la solicitud⁶, así:

Exequibilidad	Inexequibilidad
1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN ⁷ 2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público ⁸ 3. Presidencia de la República ⁹ 4. Ciudadanas Laura Camila Hernández Torres y Valeria Pérez Murcia ¹⁰ 5. Ministerio de Minas y Energía (subsidiariamente) ¹¹	1. Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica - ASOCODIS ¹² 2. Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica - ACOLGEN ¹³ 3. Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI ¹⁴ 4. Centro Externadista de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia ¹⁵ 5. Ciudadano Iván Darío Polo Quesada ¹⁶ 6. Harold Eduardo Sua Montaña ¹⁷ 7. Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT ¹⁸ 8. Universidad de los Andes ¹⁹

5. A continuación, se presenta una síntesis de los principales argumentos de los escritos de acuerdo con esta clasificación²¹:

Argumentos de quienes solicitan la declaratoria de exequibilidad

6. Los argumentos a favor de la exequibilidad de la disposición se enfocaron en seis elementos fundamentales:

7. (i) la existencia de la disposición demandada encuentra fundamento en el propósito redistributivo del Estado social de derecho y su búsqueda por conseguir una justicia social. En efecto, los argumentos resaltaron la importancia del gasto social y la necesidad de la reforma tributaria para financiarlo en un contexto de pobreza, desigualdad e inseguridad alimentaria. Así, el carácter de Estado social de derecho de nuestro país obliga a implementar políticas fiscales destinadas a contrarrestar las desigualdades sociales. Con este propósito, destacaron que resulta esencial identificar sectores que tienen una mayor capacidad económica para que contribuyan de manera más abundante a la financiación del Estado, como lo son las Empresas GEERH.

8. (ii) es una expresión de la amplia potestad de configuración normativa que ostenta el Legislador en asuntos tributarios: La Corte ha sostenido de forma reiterada que, en materia tributaria, el Legislador goza del más amplio margen de configuración normativa²². En ese sentido, tiene la capacidad de definir, a su arbitrio, actividades y contribuyentes que quedarán sujetos a gravámenes²³, de manera que cuando una norma tributaria impone una carga específica a un sector determinado, no por ese solo hecho puede tacharse de inconstitucional²⁴. Así, no se requiere que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado, ya que debe presumirse su constitucionalidad²⁵, sin perjuicio de reconocer que la discrecionalidad del Legislador está limitada por los principios superiores²⁶.

9. (iii) la norma demandada no puede ser analizada mediante un juicio de igualdad, ya que las sociedades cuya actividad principal es la GEERH no son sujetos comparables frente al resto de las sociedades: Las Empresas GEERH no son comparables con el resto de las sociedades, porque tiene una capacidad contributiva que difiere del resto del tejido empresarial. Esto se debe a varias razones: (a) tienen una estructura de costos

reducida, lo que genera utilidades especialmente altas; (b) su materia prima es el flujo de agua, lo que las hace menos vulnerables a las fluctuaciones en los precios de recursos no renovables como el gas y el carbón; (c) el sector de GEERH está experimentando un excelente momento en términos financieros, ya que las condiciones climáticas ideales han permitido expandir su capacidad de generación sin incurrir en mayores costos operativos. Se espera que durante los períodos en los que esta norma estará vigente (2023, 2024, 2025 y 2026), las utilidades de las hidroeléctricas continúen en una tendencia positiva, alcanzando niveles históricamente altos; y, (d) las empresas GEERH están sujetas a una TET inferior a la de las empresas dedicadas a otras actividades económicas.

10. (iv) la norma superaría el juicio de igualdad: Al tratarse de una norma tributaria, la intensidad aplicable al juicio de igualdad es leve, de manera que solo es necesario verificar si la medida se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y si el mecanismo resulta idóneo para alcanzar dicho propósito. Al respecto, señalan que: (a) la finalidad es legítima ya que busca contribuir al aumento de los ingresos fiscales para financiar el gasto público, promover la igualdad y la justicia social; y (b) el mecanismo es idóneo porque se fundamenta en la capacidad contributiva y se aplica únicamente a empresas que generan más de 30,000 Unidades de Valor Tributario (UVT) de renta gravable.

11. (v) la jurisprudencia de la Corte respalda la constitucionalidad de este tipo de sobretasas: La norma demandada es comparable a la medida que se evaluó en la sentencia C-057 de 2021, donde se declaró la constitucionalidad de la sobretasa para las entidades financieras. En ese caso, se argumentó que la sobretasa estaba directamente relacionada con la realidad económica de las sociedades gravadas y, de manera similar, la sobretasa GEERH solo se aplica a las sociedades con una renta gravable superior a un cierto umbral, y no se limita a la simple verificación de determinados ingresos o renta bruta. Por lo tanto, se puede concluir, como se hizo en la sentencia mencionada, que la disposición acusada se basa en el principio de capacidad contributiva.

12. (vi) la disposición demanda es lo suficientemente clara en la determinación de sus elementos esenciales por lo que no vulnera el principio de certeza tributaria: Todos los elementos esenciales del tributo, incluyendo el sujeto pasivo, fueron establecidos de manera inequívoca en la norma demandada. Así, es posible identificar que el sujeto pasivo de la sobretasa será la persona jurídica cuya actividad principal sea la GEERH y que tenga una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT. Esta caracterización es clara, especialmente porque a partir del Registro Único Tributario (en adelante "RUT") y los códigos CIU²⁷ que se utilizan para completarlo, es posible identificar en qué consiste la actividad de GEERH. Asimismo, el artículo 3° de la Resolución 114 de 2020 determina que "[c]uando un contribuyente o responsable desarrolle dos (2) o más actividades

económicas, la actividad económica principal será aquella que le genere el mayor valor de ingresos”, de manera que el ordenamiento proporciona lo necesario para superar cualquier duda sobre quién será el responsable de la sobretasa. Finalmente, resaltaron que no toda ambigüedad en la ley que crea un tributo, o toda dificultad en su interpretación, conduce a su inconstitucionalidad.

13. En cuanto a la pretensión subsidiaria, los intervinientes consideraron que lo importante es que la actividad principal sea la GEERH, y que el Legislador quiso aplicar un criterio de renta sintética, no de renta cedular, por lo que la argumentación sobre la que se basa la pretensión subsidiaria no es de recibo.

Argumentos de quienes solicitan la declaratoria de inexecutable

14. Los escritos en los que se solicitó la declaratoria de inexecutable, coadyuvaron y complementaron los argumentos de la demanda atendiendo siete grupos temáticos, así:

15. (i) Certeza tributaria: En la disposición demandada no se establece un criterio claro que permita determinar cuándo la actividad principal de un contribuyente es la GEERH, ni se establecen reglas para su determinación por parte de alguna entidad u órgano del Estado. En ese sentido, la causa de la Sobretasa GEERH está sujeta a un elemento imposible de determinar a priori. Y si bien el artículo 3° de la Resolución DIAN No. 114 de 2020 establece la forma de determinar la actividad económica principal de un contribuyente, dicha disposición no es de orden legislativo por lo que se incumple la reserva legal en la determinación de los elementos esenciales de los tributos.

16. (ii) En el juicio de igualdad, el escrutinio leve no sería aplicable. En efecto, cuando un grupo de personas está sujeto a un trato diferencial en materia tributaria -como ocurriría en el caso de la sobretasa a las Empresas GEERH, surge un indicio de arbitrariedad que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, exige elevar el nivel de escrutinio al intermedio²⁸. A lo anterior se suma el hecho de que el Legislador justificó la imposición de la sobretasa en situaciones circunstanciales -como las condiciones climáticas, el precio de la energía, y la probabilidad futura e incierta de que las Empresas GEERH mantengan una mayor capacidad contributiva- lo que implica que la norma demandada habría estado motivada en especulaciones. En este contexto, la falta de razonabilidad y suficiencia en la motivación de la legislación condujo a una agravación de las cargas para un grupo específico de contribuyentes, por la sola razón de su

actividad económica, lo cual se aparta del criterio de capacidad contributiva y puede considerarse como un acto de arbitrariedad.

17. (iii) En todo caso, las disposiciones demandadas no superarían un juicio de igualdad, incluso de intensidad leve. En efecto, a pesar de que la finalidad de la Sobretasa GEERH es incrementar el recaudo en sentido amplio, lo cual es legítimo desde un punto de vista constitucional, lo cierto es que la medida empleada para alcanzar dicho fin no es idónea ni constitucionalmente válida, ya que consiste en la imposición de un gravamen diferencial que no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo y con ello desconoce los principios que informan el sistema tributario. Adicionalmente, solicitaron tener en cuenta que una medida de este tipo pone en riesgo otros valores superiores, como el ambiente sano, la prestación eficiente de los servicios públicos y la libre competencia, lo que refuerza la inconstitucionalidad de la disposición.

18. (iv) Se desconoce la diferencia entre empresas dedicadas exclusivamente a la GEERH y otras que la realizan en conjunto con otras actividades productivas. La disposición demandada plantea un desafío en el cálculo de la renta líquida de las Empresas GEERH, ya que incluye los ingresos derivados de actividades diferentes a la GEERH. Esto implica que las Empresas GEERH que también participan en otras actividades se verían obligadas a tributar sobre rentas que no deberían estar sujetas a un tributo diseñado específicamente para gravar las rentas extraordinarias generadas por la GEERH. Explican que existen Empresas GEERH que también prestan servicios de aseo, potabilización de agua, saneamiento, distribución de energía, etc., que quedarían en desventaja para competir con empresas de dichos sectores y que no están obligadas a liquidar la sobretasa. Esto plantea una potencial vulneración del principio de igualdad que solo se corregiría mediante un mecanismo que permita realizar una separación de las actividades, o una cedulación de las rentas para gravar sólo aquellas que se obtienen en la GEERH.

19. (v) Las reglas jurisprudenciales relativas a la constitucionalidad de otras sobretasas no son aplicables a la disposición demandada. En opinión de los opositores de la norma, el caso presente dista de aquel de las entidades financieras en tanto la sobretasa a las Empresas GEERH es mucho más acotada y específica que la sobretasa a las instituciones financieras. En el caso de la sobretasa a las entidades financieras se estableció una mayor imposición para todo un sector (i.e., el financiero), mientras que con la sobretasa cuestionada de la Ley 2277 de 2022 no se grava un sector, sino únicamente a un tipo de contribuyente.

20. (vi) Los argumentos relacionados con la TET no son jurídicos y resultan imprecisos. Los argumentos para defender la norma, basados en la TET, no son de recibo en tanto parten de un análisis de naturaleza esencialmente económica que se aleja del criterio de capacidad contributiva. Señalan, además, que lo equivocado de la fundamentación de la TET tiene que ver con el hecho de que las Empresas GEERH no gozan de beneficios tributarios particulares que las diferencie de los demás contribuyentes. En este sentido, aclararon que las Empresas GEERH tributan a la tarifa general del 35% y fueron excluidas de los beneficios de depreciación acelerada aplicables a inversiones de generación de energía a partir de las fuentes no convencionales de energía.

21. (vii) La naturaleza de la disposición demanda desincentiva la inversión en la GEERH. Las Leyes 142 y 143 de 1994 jugaron un papel crucial en la reestructuración del sector energético colombiano y promovieron la participación de iniciativas privadas en el plan de generación energética. Estas iniciativas privadas contribuyeron significativamente a la creación de una de las redes de energía más confiables en la región. Sin embargo, advirtieron que los cambios propuestos por la disposición demandada podrían tener un efecto contrario, al desincentivar la inversión privada en el sector energético. Esto plantea preocupaciones sobre el progreso de la GEERH, que representa casi la totalidad de la generación energética a partir de fuentes renovables en Colombia y una base fundamental para conseguir una exitosa transición hacia una generación eléctrica renovable y limpia.

22. Adicionalmente, frente a la pretensión subsidiaria, señalaron que el mecanismo cédular resultaría procedente como forma para aminorar el potencial efecto discriminatorio que tendría la norma en cabeza de las Empresas GEERH que realicen otras actividades.

IV. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

23. La Procuradora General de la Nación solicitó declarar la exequibilidad de la norma demanda. Manifestó, en primer lugar, que el Legislador respeta el mandato de certeza tributaria ya que la calificación de GEERH como actividad principal no puede considerarse como un criterio abierto e indeterminado. Al respecto, resaltó que este concepto se encuentra definido en el ordenamiento legal: (i) a través del artículo 555-2 del ET, que dispone que el RUT constituye el mecanismo único para “identificar, ubicar y clasificar” a los contribuyentes del impuesto sobre la renta; (ii) por el código CIU y las notas explicativas de la DIAN que precisan su aplicación en el país; (iii) porque en el código CIU 3511 se define la actividad de “generación de energía eléctrica”, y (iv) porque mediante la Resolución 114 de 2020 de la DIAN se precisa el concepto de la actividad

económica principal. En consecuencia, concluyó que no se puede considerar que exista una oscuridad o imprecisión de las reglas tributarias que sea insuperable, en tanto su alcance puede determinarse mediante las disposiciones mencionadas.

24. Considera también que la disposición demandada se ajusta al principio de equidad tributaria, ya que la Sobretasa GEERH persigue una finalidad legítima y es idónea para realizarla. Aclaró que la finalidad consiste en incrementar la carga impositiva de un grupo de contribuyentes con una mayor capacidad de pago, cumpliendo el mandato del artículo 95.9 de la Constitución. Además, señaló que el medio utilizado para lograr dicha finalidad resulta idóneo, dado que genera un incremento de la carga tributaria de aquel sujeto con mayor capacidad contributiva, generando más recursos para la administración.

25. En cuanto al segundo cargo y la pretensión subsidiaria, la Procuradora destacó que existe una razón válida para que el Legislador no haya establecido un mecanismo que grave exclusivamente las rentas derivadas de la actividad de GEERH. Argumentó que la definición del sujeto pasivo de la sobretasa está estrechamente relacionada con el objetivo de gravar unas determinadas empresas que están experimentando un aumento en sus utilidades. En este sentido, lo fundamental es que la actividad económica principal del contribuyente sea la GEERH, sin importar si también realiza otras actividades comerciales.

V. CONSIDERACIONES

1. Competencia

26. La Corte Constitucional es competente para resolver la controversia planteada según lo dispuesto por el artículo 241.4 del texto superior, en cuanto se trata de una acción promovida por un ciudadano en contra de una disposición de rango legal.

2. Cuestión previa: examen de aptitud de la demanda

27. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia de esta Corporación, la demanda de inconstitucionalidad debe cumplir con una serie de requisitos, uno de los cuales consiste en exponer las razones o motivos por los cuales una norma desconoce el ordenamiento superior.

28. La valoración de tal cumplimiento corresponde, prima facie, al magistrado sustanciador, a cargo de quien se encuentra la etapa de admisión de la demanda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto 2067 de 1991. No obstante, la Sala Plena, en quien recae la competencia de emitir un fallo, tiene la posibilidad, una vez transcurrida la etapa participativa, de valorar si la demanda es apta o no²⁹. Al respecto, en la Sentencia C-623 de 2008 la Corte precisó:

“[a]un cuando en principio, es en el auto admisorio donde se define si la demanda cumple o no con los requisitos mínimos de procedibilidad, ese primer análisis responde a una valoración apenas sumaria de la acción, llevada a cabo únicamente por cuenta del Magistrado Ponente, razón por la cual, la misma no compromete ni define la competencia del Pleno de la Corte, que es en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley”³⁰.

29. Así, la Corte Constitucional ha señalado que toda demanda de inconstitucionalidad debe ser analizada a la luz del principio pro actione, habida cuenta de la naturaleza pública de esta acción. No obstante, la misma jurisprudencia ha reconocido que la demanda de inconstitucionalidad debe reunir ciertas condiciones mínimas que permitan guiar la labor del juez constitucional y orientar el debate de los intervinientes en el proceso de constitucionalidad.

30. El artículo 2° del Decreto Ley 2067 de 1991 dispone que la demanda debe contener: (i) el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, transcribiéndolas literalmente por cualquier medio o aportando un ejemplar de la publicación oficial; (ii) el señalamiento de las normas constitucionales infringidas; (iii) las razones que sustentan la acusación, comúnmente denominadas concepto de violación; (iv) el señalamiento del trámite legislativo impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado, cuando fuere el caso; y, (v) la razón por la cual la Corte es competente.

31. De conformidad con la jurisprudencia constitucional, el concepto de la violación se formula debidamente cuando (i) se identifican las normas constitucionales vulneradas, (ii) se expone el contenido normativo de las disposiciones acusadas –lo cual implica señalar aquellos elementos materiales que se estiman violados–, y (iii) se expresan las razones por las cuales los textos demandados violan la Constitución.

32. Como lo señaló esta Corte en la Sentencia C-1052 de 2001, toda demanda de inconstitucionalidad debe, como mínimo, fundarse en razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes. A partir de dicha sentencia, la Corte Constitucional ha reiterado, de manera uniforme, que las razones de inconstitucionalidad deben ser:

“(i) claras, es decir, seguir un curso de exposición comprensible y presentar un razonamiento inteligible sobre la presunta inconformidad entre la ley y la Constitución; (ii) ciertas, lo que significa que no deben basarse en interpretaciones puramente subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados, sino exponer un contenido normativo que razonablemente pueda atribuírseles; (iii) específicas, lo que excluye argumentos genéricos o excesivamente vagos; (iv) pertinentes, de manera que planteen un problema de constitucionalidad y no de conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, observadas desde parámetros diversos a los mandatos del Texto Superior; y (v) suficientes; esto es, capaces de generar una duda inicial sobre la constitucionalidad del enunciado o disposición demandada”³¹.

33. Ahora bien, el desarrollo jurisprudencial del principio de equidad tributaria previsto en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución detalla que este constituye “una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo”³², pues “opera como límite formal y material de la potestad impositiva del legislador”³³. Cabe resaltar que el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones: horizontal y vertical. La dimensión horizontal establece que “el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones”³⁴. De otro lado, la dimensión vertical, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”³⁵.

34. Así entendida, la equidad horizontal es una manifestación del principio de igualdad ante las cargas públicas³⁶ y la metodología que debe usarse para definir si se está ante una vulneración del principio de igualdad en materia tributaria³⁷ corresponde al juicio integrado de igualdad de intensidad leve, el cual consta de las siguientes partes: (i) verificar el patrón de igualdad o *tertium comparationis* y establecer si los sujetos o situaciones son comparables fáctica y jurídicamente; (ii) constatar la existencia de una afectación *prima facie* al principio de equidad; (iii) determinar que la finalidad de la medida y el medio utilizado no se encuentren prohibidos por la Constitución; y, (iv) evaluar si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto. Este juicio se aplica cuando se está ante una disposición que (i) plantee *prima facie* una afectación del principio de igualdad, y (ii) también de forma preliminar, pudiese mostrarse incompatible con el principio de equidad horizontal.

35. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha señalado que, tratándose de un cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, existe una especial y mayor carga argumentativa³⁸ orientada a identificar con claridad los sujetos, grupos o situaciones comparables desde una perspectiva jurídica y fácticamente relevante, frente a los cuales la medida acusada introduce un trato diferenciado y la razón por la cual se considera que el mismo no se justifica.

36. Esto es así, por cuanto el principio de igualdad es de naturaleza tripartita³⁹, multidimensional en su estructura⁴⁰ y su carácter es relacional⁴¹ pues carece de un contenido material específico⁴², lo que hace que la determinación judicial de su desconocimiento sea una tarea sumamente compleja⁴³. Como bien lo ha señalado la jurisprudencia constitucional:

“El control de constitucionalidad de normas impugnadas por desconocer el mandato constitucional de igualdad ante la ley plantea, en general, problemas muy complejos. En efecto, la igualdad es un concepto relacional que, en general y salvo las obligaciones de protección especial, no tiene un contenido unívoco. Su concreción depende, en buena medida, de dar respuesta a preguntas relativas (i) a los sujetos o grupos que se comparan, (ii) al criterio para determinar si son iguales o diferentes y (iii) al tipo de trato conferido. [...] Es por ello que este Tribunal, desde sus primeras providencias ha indicado:

“[...] hablar de igualdad o desigualdad, siguiendo alguna variante de la fórmula clásica (como la contenida en el artículo 13 de la Constitución Política), tiene sentido sólo en la medida en que se respondan las siguientes tres preguntas: ¿igualdad entre quiénes?, ¿igualdad en qué?, ¿igualdad con base en qué criterio?”⁴⁴.

37. Por lo tanto, al momento de realizar el análisis de constitucionalidad de una norma en virtud del supuesto desconocimiento del principio de igualdad, quien demanda: “(i) [...] debe dirigirla en contra de una disposición que establezca, en realidad, un tratamiento diferente o igual a determinadas personas o grupos. Asimismo (ii) deberá identificar los sujetos, grupos o supuestos que deben ser comparados de manera que sea posible establecer con precisión los extremos de la contrastación. Dada la libertad de configuración del Congreso, no basta con identificar uno de los extremos de manera precisa y referir de forma general “todos los demás” o el universo restante. A continuación (iii) la impugnación debe señalar el criterio con fundamento en el cual debe hacerse la comparación o, de otra forma dicho, el rasgo o cualidad que permite afirmar que los elementos comparados son iguales o diferentes según se invoque la violación de los mandatos de trato igual o de trato diferente. Finalmente (iv) existe la obligación de indicar las razones que hacen que el trato diferente o igual -que cuestiona- carece de fundamento en la Carta”⁴⁵.

38. La Sentencia C-345 de 2019, en la que la Corte unificó su jurisprudencia sobre el juicio de igualdad, reiteró la jurisprudencia constitucional que define estos presupuestos específicos que deben contener las demandas por la presunta violación al principio de igualdad como los componentes de un juicio de comparación, que son los que habilitan el juicio de igualdad, dado el carácter relacional del principio de igualdad:

“Además de los requisitos generales, como lo reiteró la Sentencia C-283 de 2014, una demanda de inconstitucionalidad por violación del derecho a la igualdad debe cumplir unos presupuestos específicos para activar el control de constitucionalidad, que básicamente tendrá la estructura de un test de comparación. Estos elementos son: i) los términos de comparación –personas, elementos, hechos o situaciones comparables- sobre los que la norma acusada establece una diferencia y las razones de su similitud; ii) la explicación, con argumentos de naturaleza constitucional, de cuál es el presunto trato discriminatorio introducido por las disposiciones acusadas y iii) la exposición de la razón precisa por la que no se justifica constitucionalmente dicho tratamiento distinto, es decir por qué es desproporcionado o irrazonable”⁴⁶.

39. La importancia de contar con estos elementos en la demanda para la habilitación del control constitucional de una norma a la luz del principio de igualdad responde, principalmente, a la necesidad de contar con elementos que permitan el diálogo constitucional que caracteriza al control de constitucionalidad que desarrolla este Tribunal⁴⁷; secundariamente, a la necesidad de “proteger en últimas [...] la libertad de configuración legislativa”⁴⁸ en el desarrollo del juicio de igualdad; y, por último, a la necesidad de evitar que, una errada o arbitraria determinación del criterio de comparación o de los sujetos o grupos a comparar dé lugar a que la decisión del juez caiga en dos extremos nocivos: “la inocuidad del derecho a la igualdad o su dominio absoluto sobre los otros principios y valores constitucionales”⁴⁹.

40. Al tenor de lo expuesto, es que la jurisprudencia de esta Corte ha afirmado que “la correcta estructuración del cargo por vulneración del principio de igualdad requiere del demandante una importante carga argumentativa, la cual debe caracterizarse por tener un alto grado de precisión en beneficio de la suficiencia del cargo”⁵⁰ igualmente adscrita al requisito de “especificidad con el fin de que el accionante aporte los elementos de juicio mínimos que habiliten un pronunciamiento de fondo”⁵¹.

41. En consecuencia, al momento de realizar el análisis detallado de los requerimientos señalados, si los encuentra incumplidos, la Corte deberá declararse inhibida por ineptitud sustantiva de la demanda, de manera que se deje abierta la posibilidad de que se vuelva a cuestionar la disposición acusada.

Análisis de aptitud de la demanda en el caso bajo examen

42. En el presente asunto, el promotor de la acción formuló tres cargos. En primer lugar, argumentó que la redacción del párrafo demandado desconocía los principios constitucionales de certeza y legalidad tributarios, porque no consagraba inequívocamente la totalidad de los elementos necesarios para hacer exigible la obligación fiscal. En concreto, censuró que no existía claridad respecto de lo que debía entenderse por "actividad económica principal" del contribuyente, elemento que determinaría el sujeto pasivo de la sobretasa, así como qué alcance tendría la "generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos" como actividad gravada con la sobretasa.

43. En segundo lugar, el demandante sugirió la vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, por considerar que la disposición acusada dispensaba un tratamiento diferenciado a empresas con idéntica capacidad contributiva -incluidas generadoras eléctricas a partir de otras fuentes de energía-, pero que desarrollaban actividades distintas a la generación hidroeléctrica. En opinión del demandante, la norma disponía un trato disímil entre iguales sin ninguna justificación razonable para la diferenciación y, por ende, implicaba una vulneración al principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal y un desconocimiento del derecho a la igualdad.

44. En tercer término, el demandante planteó un cargo por vulneración del principio de equidad tributaria derivado del trato diferente entre empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía a partir de fuentes hídricas y las que, además de dicha actividad, desarrollan otras operaciones que les reportan ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio. En este caso, se alegó el desconocimiento de los principios contenidos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución.

45. *El primer cargo es apto.* El demandante articula *claramente* su argumento respecto a la violación del principio de certeza tributaria, al señalar la ambigüedad en la definición de "actividad económica principal". Este planteamiento es comprensible y permite seguir el razonamiento de cómo esta indefinición afecta la aplicación de la norma. Asimismo, el cargo es *cierto* pues propone una interpretación plausible de la norma, indicando la falta de criterios claros para determinar la "actividad económica principal" del contribuyente, y cómo esta indeterminación afecta la certidumbre sobre quién se encuentra sujeto a la sobretasa. Esta interpretación no se basa en especulaciones subjetivas, sino en una evaluación razonada de su texto y efectos. El cargo es *específico* al focalizar el análisis en cómo la ausencia de una definición clara de

“actividad económica principal” impide una correcta determinación del sujeto pasivo de la sobretasa. Esta especificidad se manifiesta en la identificación detallada del aspecto de la norma que genera incertidumbre, al referir que, para el caso de las empresas que realizan distintas actividades económicas, vinculadas y no vinculadas a la cadena de suministro del servicio público domiciliario de energía eléctrica, resulta esencial conocer este criterio a efectos de definir cuál de todas esas actividades puede ser calificada como principal bajo criterios de orden legal, financiero, tributario, sin caer en argumentaciones genéricas. La *pertinencia* del cargo radica en su conexión directa con el principio de certeza tributaria pues al exponer cómo la norma presuntamente omite establecer de manera inequívoca quién debe considerarse sujeto pasivo, el demandante plantea un debate constitucional legítimo sobre la adecuación de la norma a los principios tributarios fundamentales. Así, la Sala estima que los argumentos son *suficientemente* sólidos para cuestionar la constitucionalidad de la norma desde el punto de vista de los principios de certeza y de legalidad en materia tributaria.

46. *El segundo cargo es inepto.* En efecto, el demandante no cumplió con la especial y mayor carga argumentativa exigida para la formulación de un cargo por la presunta vulneración al principio de equidad horizontal y de igualdad en materia tributaria. En su demanda el accionante establece que uno de los extremos de la comparación está compuesto por las empresas cuya actividad principal es la generación de energía eléctrica a partir de fuentes hídricas, y el otro, por las empresas de “otros sectores económicos”. Si bien el grupo de referencia (empresas hidroeléctricas) está claramente identificado, el otro extremo incluye una gama muy diversa de actividades sin especificar cuáles serían directamente comparables en términos de capacidad contributiva o características esenciales que justificarían un tratamiento tributario igualitario.

47. Como se puede ver, el cargo así expuesto enfrenta ciertas limitaciones, pues, aunque se identifica con claridad a las empresas hidroeléctricas como el grupo afectado por la sobretasa, la referencia genérica a empresas de “otros sectores económicos” no permite un estudio preciso de la comparabilidad y mucho menos desde el punto de vista de la capacidad contributiva por cuanto este no es el único factor relevante para comprender si dos sujetos son comparables ante un determinado impuesto. La argumentación del demandante deja de lado la finalidad del presunto trato diferenciado, el cual es un elemento de cardinal importancia para la valoración de la comparabilidad entre los grupos que propone y que incide de manera directa en la comprensión del concepto de capacidad contributiva. En efecto el demandante no repara en la finalidad del trato diferenciado, que más allá de aumentar el recaudo, tiene un objetivo particular de materializar el deber de contribuir al financiamiento del gasto y la inversión pública en condiciones de justicia y equidad capturando las variaciones en la renta líquida de los contribuyentes de un sector expuesto a un fenómeno de bonanza en el mercado en el cual operan, causado por factores externos a aumentos de eficiencia en su capacidad productiva.

48. Sin duda alguna, desde el punto de vista del hecho generador del impuesto sobre la renta, lo que resulta relevante para determinar la carga tributaria es la cantidad de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio -el volumen de la renta-, no su fuente, origen, o el objeto social del contribuyente que los recibe. Sin embargo, el ordenamiento tributario puede modular esa carga tributaria que recae sobre dos sujetos gravados bajo el mismo impuesto y que cuentan con una capacidad contributiva igual, otorgándole a uno de ellos un tratamiento especial por medio de beneficios tributarios en virtud precisamente de las características especiales que justifican un tratamiento especial. No hay duda alguna de que los principios que rigen el sistema tributario de igualdad, equidad, justicia tributaria y generalidad de la imposición, exigen que el impuesto sobre la renta, *prima facie*, cobije a todos los sujetos que realicen el hecho generador -percibir ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio- y que tengan idéntica capacidad contributiva de la misma manera. Sin embargo, esta Corte ha reconocido en una línea jurisprudencial estable y consolidada⁵² que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración para establecer exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios por razones de índole fiscal, social, ambiental "para lo cual habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad"⁵³.

49. Por ello, si bien la existencia de una renta gravable, esto es, un incremento neto en su patrimonio durante el período gravable, ello no significa que este sea el único criterio que el legislador deba observar para configurar las diferentes aristas del sistema tributario o de un tributo en particular. El legislador debe ser sensible a factores adicionales a la valoración numérica de la capacidad contributiva para materializar de manera efectiva de los principios que rigen el sistema tributario y lograr los fines del Estado. De manera que, si el legislador tiene la facultad constitucional de modular la carga tributaria entre dos sujetos con una capacidad contributiva teóricamente idéntica disminuyéndola de manera distinta por razones de política económica, social o ambiental -siempre y cuando la diferenciación atienda a una "valoración específica de la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal"⁵⁴, también puede aumentarla por las mismas razones.

50. En consecuencia, la argumentación propuesta por el demandante en torno a un presunto trato diferenciado entre sujetos iguales, esto es, las empresas de GEERH y las demás empresas de otros sectores económicos, pretende señalar la comparabilidad de estos grupos sin atender a la especial finalidad del trato diferenciado previamente mencionada y que permite distinguir a simple vista los grupos mencionados. Así, no es posible estructurar un argumento de inconstitucionalidad sólido por desconocimiento de los principios de igualdad o equidad tributaria horizontal si el demandante no logra

resaltar las características que asimilan o diferencian a los sujetos que somete a comparación a la luz de la finalidad de la disposición que responde a las razones de política económica, social o ambiental que la sustentan.

51. En este caso, el proceso legislativo demuestra que la imposición de la sobretasa de renta juzgada se basó en la valoración de la capacidad contributiva de las empresas que se dedican a la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, pero con el objetivo de capturar las rentas extraordinarias percibidas por el sector.

52. En efecto, en el proceso legislativo, en la ponencia para primer debate se tuvieron en cuenta las siguientes consideraciones a la hora de establecer la sobretasa:

“Sobretasa a las entidades que desarrollan actividades de generación de energía eléctrica a partir de fuentes hídricas. Teniendo en cuenta que desde mayo de 2022 los precios de los contratos de ambos mercados (regulado y no regulado) presentaron crecimientos anuales de 11,6% y 19,7%, variaciones en precios de energía más elevadas desde 2009; y, que durante 2022 han existido condiciones hidrológicas óptimas que han permitido reducir los costos de generación eléctrica, ambas condiciones mejoran 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”⁵⁵.

53. Concretamente, el Ministerio de Hacienda en su intervención señaló que, “con el objetivo de corregir las regresividades existentes en el sistema tributario que permiten a algunos sectores contribuir por debajo de su capacidad real, se revisó el estado de ciertas actividades productivas que por sus excelentes resultados financieros tienen una mayor capacidad contributiva que el resto del tejido empresarial. Puntualmente, se identificó que uno de los sectores que ha venido registrando unos altos niveles de utilidades durante las últimas vigencias fiscales, es el de generación de energía eléctrica a partir de fuentes hídricas”⁵⁶. Y, como complemento de lo anterior, preciso:

“Para 2022, se espera que las utilidades de las hidroeléctricas continúen su senda de variaciones positivas y alcancen niveles históricamente altos, registrando un crecimiento de 42,6% frente a las registradas en 2021, representando casi el doble del crecimiento nominal de la economía colombiana en 2022 (22,7%). De esta forma, el crecimiento estimado supera cualquier variación de los últimos 10 años para el sector que, por las consideraciones previas, concentraría gran parte de las utilidades en las empresas generadoras de energía a partir de fuentes hídricas, y permite reflejar la creciente capacidad contributiva de esta actividad productiva.

Gráfico 2.1. Utilidades compañías de generación de energía eléctrica



54. De lo anterior resulta claro que la finalidad de la norma atendía a unas razones de política fiscal y económica que influyeron en su conformación, al buscar capturar parte de las rentas extraordinarias proyectadas para el sector para las vigencias de 2023, 2024, 2025 y 2026. De modo que, la comparabilidad entre un sector específico objeto de un tratamiento diferenciado en el impuesto sobre la renta por razones de política fiscal, debía tener en cuenta la especial finalidad de la disposición, pues es indudable que, si unas de las finalidades principales de la norma era captar parte de las rentas extraordinarias del sector, es evidente que el grupo contrastado no sería comparable si no estuviera sujeto a una misma situación de esperada bonanza.

55. En consecuencia, dado que el actor no cumplió con la especial carga argumentativa que se exige al estructurar un cargo por la presunta vulneración al principio de equidad horizontal o de igualdad en materia tributaria, la Corte se inhibe de emitir un pronunciamiento de fondo en relación con el segundo cargo de la demanda por cuanto no encuentra que la acusación cuente con los elementos suficientes para aplicar el juicio integrado de igualdad.

56. *El tercer cargo es apto.* El demandante expone con *claridad* la situación particular de las empresas que, siendo principalmente generadoras de energía hidroeléctrica, también desarrollan otras actividades dentro del sector de servicios públicos domiciliarios. Este planteamiento permite entender cómo la norma acusada aplica la sobretasa no solo a las rentas derivadas de la generación hidroeléctrica, sino también a las obtenidas de actividades adicionales, lo cual plantea a su juicio un problema de

equidad tributaria. El cargo es *cierto* pues la argumentación se basa en una interpretación concreta y fundamentada de la ley, especialmente en lo que respecta a la aplicación de la sobretasa a las rentas consolidadas del contribuyente, incluyendo actividades secundarias a la generación hidroeléctrica. El planteamiento del cargo es *específico* pues se concentra en el impacto que la norma tiene sobre empresas con un objeto múltiple, y detalla cómo la ley afecta de manera distinta las fuentes de ingreso de estas empresas. La discusión es *pertinente* pues cuestiona a la luz de los principios de igualdad y equidad tributaria la extensión de una sobretasa destinada a gravar la generación hidroeléctrica a rentas derivadas de otras actividades económicas. Así, la *suficiencia* del análisis se manifiesta en la capacidad de los argumentos para establecer una duda significativa respecto a la justicia y razonabilidad del tratamiento tributario impuesto por la norma que puede llevar a una carga tributaria desproporcionada e injusta para empresas que realizan actividades diversificadas.

57. Adicionalmente, cumple con la especial y mayor carga argumentativa exigida para la formulación de un cargo por la presunta vulneración al principio de equidad horizontal y de igualdad en materia tributaria orientada a identificar con claridad los sujetos, grupos o situaciones comparables desde una perspectiva jurídica y fácticamente relevante, frente a los cuales la medida acusada introduce un trato diferenciado y la razón por la cual se considera que el mismo no se justifica.

58. En efecto, el demandante contrasta las empresas con actividad económica principal de generación hidroeléctrica que, además, desarrollan otras operaciones generadoras de ingresos, frente a las que se dedican exclusivamente a la generación hidroeléctrica sin actividades adicionales. Al respecto se destaca que el actor fundamenta la identificación del grupo en que “la generación de energía eléctrica, con fuentes hídricas o con cualquier otra fuente, es solo el paso inicial dentro de la cadena de valor que permite la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica en las distintas regiones del país. Esta actividad, que la citada Ley califica como ‘complementaria’, suele realizarse (aunque no siempre) en concurrencia con actividades como la comercialización y la distribución, por empresas que tienen un objeto múltiple y manejan distintas unidades de negocio. En general, las empresas de servicios públicos domiciliarios, entre las cuales están las hidroeléctricas, están autorizadas por ley para realizar actividades relacionadas o no con la actividad económica principal y algunas operan como empresas ‘multiservicios’. No es difícil encontrar en el sector compañías que, aparte de operar hidroeléctricas, prestan otros servicios a la comunidad como, por ejemplo, la distribución y comercialización de energía, el recaudo del impuesto de alumbrado público, la facturación de servicios de terceros o los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo”⁵⁷.

59. Como se observa, los términos de comparación están claramente delineados, identificando no solo los grupos afectados por la sobretasa bajo un trato similar entre sujetos distintos sin ninguna justificación razonable para la asimilación, sino también las circunstancias específicas (realización de actividades económicas adicionales) que agravan su impacto tributario. Así, el demandante logra identificar con precisión los extremos de contrastación al diferenciar entre empresas hidroeléctricas puras y aquellas hidroeléctricas con diversificación de actividades.

60. Asimismo, el demandante plantea su argumento desde un punto de vista jurídica y fácticamente relevante, pues cuestiona la asimilación entre estos grupos teniendo en cuenta que “si la justificación de la sobretasa es que quien genera energía hidroeléctrica tiene, habida cuenta de la situación particular de ese negocio, una mayor capacidad económica, no se justifica que, sobre otros negocios, en relación con los cuales no tiene esa mayor capacidad, deba soportar el pago de un mayor impuesto”⁵⁸.

3. Planteamiento de los problemas jurídicos y estructura de la decisión

61. Conforme a los cargos que finalmente sí cumplen con los requisitos de admisión, corresponde a la Corte resolver los siguientes problemas jurídicos:

i. ¿El párrafo 4° del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulnera los principios constitucionales de legalidad y certeza tributaria, al establecer que la Sobretasa GEERH aplica a “los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la GEERH”?

ii. ¿La Sobretasa GEERH, establecida en el párrafo 4° del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, implica un trato diferenciado que vulnera los principios de equidad en su faceta horizontal y de igualdad en materia tributaria entre las empresas cuya actividad principal sea la GEERH y se dediquen exclusivamente a esa actividad, y las empresas cuya actividad principal sea la GEERH y realice otras actividades gravadas?

62. Con este propósito, la Sala Plena se referirá a: (i) el principio constitucional de legalidad y su componente de certeza tributaria; (ii) el principio de equidad tributaria y los juicios de igualdad en materia tributaria; y, finalmente, con sustento en lo anterior, (iii) se procederá al examen concreto de la norma demandada.

4. Legalidad y certeza tributaria. Reiteración de jurisprudencia

63. El principio de legalidad en materia tributaria (plasmado en los artículos 338 y 150.12 CP), establece que el Legislador tiene la facultad para crear, modificar y eliminar contribuciones fiscales, así como para definir sus elementos estructurales esenciales. En virtud de esta competencia, corresponde al Congreso de la República definir directamente los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de los tributos nacionales. Este principio constituye una de las características fundamentales del Estado constitucional moderno, al punto de que en el contexto de la creación de los Estados liberales se defendió la noción de que existe una verdadera reserva legislativa en materia tributaria, que se concretó en las máximas de *nullum tributum sine lege* y *no taxation without representation*, que establecen que la creación de impuestos está condicionada a una representación democrática suficiente y plural.

64. El principio de legalidad tributaria se fundamenta en cuatro mandatos esenciales derivados del principio democrático, establecidos en el artículo 338 de la Constitución. En primer lugar, la norma constitucional exige que no haya tributación sin representación, lo que significa que los tributos deben ser aprobados por órganos pluralistas y ampliamente representativos⁵⁹, y prohíbe la delegación de la creación de tributos a las autoridades administrativas⁶⁰. En segundo lugar, establece la irretroactividad de la ley tributaria, especificando que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones basadas en hechos ocurridos durante un período determinado solo pueden aplicarse a partir del período siguiente al inicio de su vigencia. En tercer lugar, delimita las competencias normativas entre el Congreso -a nivel nacional- y las asambleas departamentales y concejos municipales y distritales -a nivel territorial-. Finalmente, como cuarto mandato, el artículo 338 de la Constitución dispone que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben establecer directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, lo que se conoce como predeterminación del tributo.

65. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha identificado una manifestación del principio de legalidad, denominada jurisprudencialmente principio de certeza, cuyo alcance consiste en que "las disposiciones que creen gravámenes deben también determinarlos con suficiente claridad y precisión"⁶¹. Esto hace que tenga una cercana relación con el principio de seguridad jurídica, ya que "la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos con el Estado"⁶². Además, resulta esencial desde el punto de vista del derecho al debido proceso, ya que "la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de que exista controversia sobre el alcance de la obligación tributaria"⁶³ y contribuye a realizar el principio de eficiencia tributaria ya que una exposición clara de los elementos de los gravámenes facilita su recaudo, previniendo la evasión⁶⁴.

66. Se ha resaltado que el principio de certeza tributaria no es absoluto, pues no exige que los elementos esenciales del gravamen sean definidos de una forma completamente inequívoca en la ley, ordenanza o acuerdo. En efecto, una obligación de tal alcance "reduciría drásticamente la competencia de los órganos colegiados de elección popular para crear tributos"⁶⁵, en la medida que se les exigiría un "grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario"⁶⁶. Por ello, el principio de certeza se considera flexible, en virtud de lo cual la Corte ha reconocido que las normas fiscales, y en general, toda disposición jurídica, conserva cierto grado de indefinición, ambigüedad o vaguedad, derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural. Ahora bien, aunque la indeterminación semántica pueda suscitar controversias interpretativas al momento de su aplicación y ejecución⁶⁷, la infracción del principio de certeza tributaria solo ocurre cuando la redacción de la obligación fiscal exhibe una indefinición o ambigüedad "irresoluble"⁶⁸ o "insuperable"⁶⁹, de manera que al analizar la norma tributaria, a partir de las pautas y reglas generales de la hermenéutica jurídica, no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo.

67. En suma, el mandato constitucional que se deriva del principio de certeza consiste no en la definición exhaustiva por parte del Legislador de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición, contraria a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución. Por ello, la inconstitucionalidad por infracción del principio de certeza tributaria solo se presenta cuando de la prescripción no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo. Por ello, esta Corte ha reiterado que "solo cuando la falta de claridad sea insuperable se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria"⁷⁰. Sobre esto, dijo la Corte en sentencia C-594 de 2010⁷¹:

"Ha indicado, así mismo la jurisprudencia, que no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y que no se presenta trasgresión del principio de legalidad tributaria cuando uno de los elementos de la obligación no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella, como quiera que "(...) No toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conduce a la inconstitucionalidad de la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley"⁷².

5. Equidad tributaria, el derecho a la igualdad y el juicio integrado de igualdad en materia tributaria

68. El principio de equidad tributaria está previsto en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución. Según su desarrollo jurisprudencial, constituye "una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo"⁷³, pues "opera como límite formal y

material de la potestad impositiva del legislador”⁷⁴. Sin embargo, como ha sido reiterado por esta corporación, el principio de equidad tributaria goza de autonomía conceptual: ostenta una naturaleza estructural que se predica del sistema tributario y no de un tributo en particular. En ese sentido, el principio de equidad se encamina a que el sistema tributario sea equitativo en su integridad, y no respecto de los contribuyentes individualmente considerados.

69. Ahora bien, el principio de equidad no debe ser entendido como un deber formal en el cual todo contribuyente deba pagar los “impuestos, tasas y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero”⁷⁵. En efecto, este principio no supone una paridad entre los contribuyentes, ni tampoco 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”⁷⁶, sino que exige que, en la determinación de los tributos, el Legislador fundamente la imposición en criterios que respondan a las finalidades del Estado o a los principios que rigen el sistema tributario en relación con la capacidad contributiva de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

70. Cabe resaltar que el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones: la horizontal y la vertical. La dimensión horizontal establece que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”⁷⁷. De otro lado, la dimensión vertical, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”⁷⁸.

71. Esta corporación ha indicado que el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal es manifestación del principio de igualdad en relación con la justa asignación de las cargas públicas, ya que implica una comparación entre las capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo⁷⁹. Por ello, cuando el Legislador ejerce su facultad de configuración en materia tributaria, debe respetar los mandatos que derivan del principio de igualdad en la mayor medida posible, absteniéndose de imponer cargas o crear beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados⁸⁰. En consecuencia, la declaración de inexecutable de una disposición particular y específica que establece un tratamiento tributario diferenciado solo procede cuando esta impone “cargas excesivas o beneficios exagerados”⁸¹ y, de esta forma, “aporta al sistema [tributario] una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad”⁸².

72. En consonancia con lo anterior, se debe señalar que la Corte ha utilizado el juicio de igualdad para dilucidar la compatibilidad de la norma con la equidad horizontal, a pesar de que ha reiterado que ambos principios -igualdad y equidad horizontal- son distintos y conllevan exigencias diferentes⁸³. Recientemente, en la Sentencia C-322 de 2022 la Corte reafirmó que “[e]l juicio integrado de igualdad es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha diseñado y aplicado para examinar la constitucionalidad de las medidas que, *prima facie*, afectan el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. En ese sentido, la Corte ha señalado que el principio de equidad tributaria “toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables”.

73. De manera que, para examinar los casos suscitados por una demanda que plantea una aparente vulneración al principio de equidad horizontal o de igualdad en materia tributaria⁸⁴ -tal y como lo plantea el demandante en su escrito-, la Corte ha diseñado y aplicado la metodología del juicio integrado de igualdad de manera reiterada y pacífica. Este juicio es una evolución que le dio la Corte Constitucional al juicio de proporcionalidad europeo, añadiendo los niveles de escrutinio del sistema jurisprudencial norteamericano⁸⁵. Como se evidencia, existen dos metodologías de análisis constitucional respecto de los cargos de equidad tributaria e igualdad. Así, si bien en el desarrollo de un cargo de equidad tributaria el juez constitucional puede auxiliarse del juicio de igualdad, también debe tener en cuenta las exigencias específicas que le corresponden a un cargo de equidad tributaria.

74. Sobre el juicio integrado de igualdad, la jurisprudencia ha establecido que se compone de dos etapas fundamentales: “En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o *tertium comparationis*, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales”⁸⁶. En la segunda “se procede a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución Política^{87/88}.”

75. En la jurisprudencia se han identificado tres grados de intensidad o escrutinio distintos: el leve, el intermedio y el estricto. Dicha intensidad se determina a partir del grado de margen de configuración que la Constitución Política reconoce al Legislador y a la administración⁸⁹. La jurisprudencia constitucional ha establecido que, para la

definición de dicho grado de margen de configuración, el juez debe tener en cuenta los siguientes criterios orientadores: (i) la materia regulada⁹⁰, (ii) los principios constitucionales o derechos fundamentales comprometidos⁹¹ y (iii) los grupos de personas perjudicados o beneficiados con la medida sometida a escrutinio⁹². Sobre las intensidades predicables del juicio integrado de igualdad, la Corte Constitucional, en la sentencia C-345 de 2019, aclaró y unificó la jurisprudencia en la materia, señalando:

“El escrutinio débil o suave en el juicio integrado de igualdad está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas. Así, para que una norma sea declarada constitucional, la medida que trae un trato diferente debe ser potencialmente adecuada para alcanzar una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente.

Por lo tanto, en este tipo de juicio el ejercicio de la Corte se dirige a establecer si la finalidad y el medio utilizado no se encuentran prohibidos por la Constitución y si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto.

Esta intensidad de escrutinio se usa como regla general, debido a que existe, en principio, una presunción de constitucionalidad de las normas expedidas por el Legislador. En la Sentencia C-673 de 2001⁹³, esta Corporación recordó hipótesis en las que ha aplicado el escrutinio de intensidad leve, como, por ejemplo, en casos relacionados (i) con materias económicas y tributarias, (ii) con política internacional, (iii) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, (iv) cuando se examina una norma preconstitucional derogada que aún produce efectos y (v) cuando no se aprecia, en principio, una amenaza para el derecho en cuestión⁹⁴.

Por otra parte, el escrutinio intermedio ordena que el fin sea constitucionalmente importante y que el medio para lograrlo sea efectivamente conducente. Además, se debe verificar que la medida no sea evidentemente desproporcionada. Esta intensidad del juicio se aplica “1) cuando la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental, o 2) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia”⁹⁵. Asimismo, se aplica en los casos en que existen normas basadas en criterios sospechosos, pero con el fin de favorecer a grupos históricamente discriminados. Se trata de casos en los que se establecen acciones afirmativas, tales como las medidas que utilizan un criterio de género o raza para promover el acceso de la mujer a la política o de las minorías étnicas a la educación superior⁹⁶.

Por último, el escrutinio estricto o fuerte evalúa (i) si el fin perseguido por la norma es imperioso; (ii) si el medio escogido, además de ser efectivamente conducente, es necesario, esto es, si no puede ser reemplazado por otros menos lesivos para los derechos de los sujetos pasivos de la norma; y, por último, (iii) si los beneficios de adoptar la medida exceden o no las restricciones impuestas sobre otros valores o principios constitucionales; es decir, si la medida es proporcional en sentido estricto.

Esta modalidad de escrutinio se aplica a hipótesis en las que la misma Constitución señala mandatos específicos de igualdad, lo que se traduce en una menor libertad de configuración del Legislador y, por consiguiente, en un juicio de constitucionalidad más riguroso. De esta forma, la Corte Constitucional ha aplicado el escrutinio estricto o fuerte cuando la medida (i) contiene una clasificación sospechosa como las enumeradas no taxativamente en el inciso 1° del artículo 13 de la Constitución; (ii) afecta a personas en condiciones de debilidad manifiesta o grupos discriminados o marginados; (iii) en principio, impacta gravemente un derecho fundamental; o (iv) crea un privilegio⁹⁷”.

76. Como se mencionó anteriormente, en virtud de la amplia facultad de configuración normativa en materias tributarias de que goza el Legislador, el estándar de escrutinio que debe ser utilizado es el leve. Este juicio se limita a verificar que la actividad legislativa sea ejercida en un marco de razonabilidad y, por ende, examina que sea una medida potencialmente adecuada para alcanzar un propósito que no esté prohibido por el ordenamiento jurídico.

6. Caso concreto

Cargo primero - certeza tributaria

77. La Sala Plena de la Corte Constitucional considera que el Legislador no vulneró el principio de certeza tributaria en la redacción del párrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, al establecer que la sobretasa analizada aplica a “los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la GEERH”. En efecto, el alcance de esta expresión, que determina los sujetos obligados por la sobretasa en cuestión, puede determinarse con suficiente claridad y precisión, haciendo referencia a la reglamentación tributaria y al uso del lenguaje natural para su comprensión

78. En primer lugar, la determinación de los sujetos gravados en función de su actividad económica se basará en la información contenida en el RUT. Es importante recordar que el artículo 555-2 del Estatuto Tributario establece que la administración del RUT recae en la DIAN y que este registro constituye el único mecanismo para “identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta”. Para lograr esto, el RUT se apoya en la clasificación CIU (Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas), que se compone de una serie de códigos que permiten organizar e identificar las actividades productivas⁹⁸. Esta clasificación representa el método oficial para la categorización de los contribuyentes según su actividad económica, y su propósito es facilitar el “control y administración de los impuestos y demás obligaciones a cargo de la [DIAN]”⁹⁹.

79. De otro lado, la Resolución 114 de 2020 de la DIAN, en su artículo 3°, establece reglas para saber cuál será la actividad económica de un contribuyente que desarrolle varias actividades a la vez. Así, establece que “[c]uando un contribuyente o responsable desarrolle dos (2) o más actividades económicas, la actividad económica principal será aquella que le genere el mayor valor de ingresos”.

80. Con las herramientas del RUT, el CIU y las reglas de la Resolución 114 de 2020 nos acercamos a la determinación de la actividad económica del contribuyente “cuya actividad económica principal sea la GEERH”.

81. Ahora bien, bajo la clasificación CIU no existe la actividad denominada “generación de energía a través de recursos hídricos”, como es mencionada en el párrafo 4 del artículo 240 ET. En efecto, en la Sección D, subdivisión 35, de la clasificación CIU solo se encuentra el código 3511, correspondiente a la “generación de energía eléctrica”, sin distinguir, mediante códigos adicionales, la fuente de generación. A pesar de ello, si se complementa la lectura del código 3511 con sus notas explicativas, se evidencia que en estas se declara que el código 3511 incluye: “[l]a gestión de las instalaciones de generación de energía eléctrica, ya sean térmicas, hidroeléctricas, de turbina de gas, de diesel y de energías renovables” (subrayado por fuera del texto). Así, un contribuyente cuya actividad principal sea la GEERH no tiene un código CIU específico, pero sí está identificado en su RUT con el código general de generación de energía eléctrica Nro. 3511.

82. Empero, si bien los códigos de clasificación industrial agrupan a todos los generadores de energía eléctrica dentro del mismo CIU, no por ello existe una ambigüedad que no pueda ser resuelta con un análisis básico que recurra al uso natural del lenguaje. Así, dado que la disposición demandada determina los sujetos pasivos de la sobretasa como “[l]os contribuyentes cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos”, se tiene que corresponderá a: (i) un contribuyente del impuesto sobre la renta; (ii) que desarrolle la actividad de generación de energía eléctrica (código CIU 3511); (iii) que puede tener varias actividades productivas, pero la que le genera un mayor ingreso es la generación de energía eléctrica; y (iv) que el ingreso producto de la electricidad generada debe provenir, en su mayor medida, de fuentes hidroeléctricas. Este último elemento deriva de la comprensión conjunta del concepto “a través de recursos hídricos” -que en el lenguaje natural se asocia a la “generación hidroeléctrica” de energía¹⁰⁰- con el de actividad económica principal, antes explicado.

83. Así las cosas, se ha conseguido mostrar cómo, a pesar de que la redacción del párrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario no contiene de manera explícita todos los elementos para establecer con total precisión quiénes son los sujetos pasivos de la Sobretasa GEERH, tal elemento fundamental es discernible y la ambigüedad superable, pues recurriendo a la normativa tributaria del nivel reglamentario y al sentido natural del lenguaje, es posible conocer de manera clara y completa quienes se encuentran obligados a soportar la imposición ahora analizada.

84. En consecuencia, no es de recibo el argumento de que el sujeto pasivo de la sobretasa de las Empresas GEERH vulnera los principios constitucionales de certeza tributaria, seguridad jurídica y confianza legítima, ya que la definición del sujeto pasivo de esta obligación es determinable a partir del marco jurídico tributario y un sencillo ejercicio de hermenéutica jurídica.

Cargo tercero - Igualdad y equidad tributaria entre las Empresas exclusivamente dedicadas a la GEERH y aquellas empresas que también desarrollan otras actividades

85. Adicionalmente, el demandante propuso un tercer cargo relacionado con la vulneración del principio de equidad tributaria frente a la situación disímil entre las empresas que tienen como única actividad económica la GEERH y las que, además de la GEERH, desarrollan otras actividades.

86. En primer lugar, cabe resaltar que le asiste razón al demandante al declarar que las empresas que realicen la actividad de GEERH también pueden realizar otras actividades gravadas¹⁰¹. En efecto, el artículo 298 de la Ley 1955 de 2019 estableció que “[l]as Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios que tengan por objeto la prestación del servicio público de energía eléctrica y que hagan parte del Sistema Interconectado Nacional, podrán desarrollar las actividades de generación, distribución y comercialización de energía de manera integrada”, norma que flexibilizó un esquema de competencias restringidas, propio de las Leyes 142 y 143 de 1994. Así, en la actualidad, la única actividad de la cadena de energía que no pueden realizar las empresas constituidas con posterioridad a la entrada en vigencia de las Leyes 142 y 143 de 1994, de manera conjunta con la actividad de generación, es la de transmisión.

87. Adicionalmente, bajo el marco jurídico actual, existe la posibilidad de que empresas de servicios públicos que realicen la actividad de GEERH y que se encontraban

integradas en el momento de la entrada en vigencia de las Leyes 142 y 143 de 1994, continuarán desarrollando actividades separadas de la cadena de energía, siempre y cuando, como lo manifiesta el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, lleven “contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio [se registren] de manera explícita”.

88. Así, se puede identificar que la norma desconoce el principio a la igualdad y la equidad horizontal desde la perspectiva del tratamiento diferenciado entre contribuyentes exclusivamente dedicados a la GEERH y otros que también desarrollan actividades económicas complementarias. Esto supone el reconocimiento de que la argumentación del tercer cargo sugiere una comparación relacional entre dos sujetos determinados, que conduce a analizar una posible vulneración del derecho a la igualdad, y que se evidencia en la norma, pues tanto los contribuyentes exclusivamente dedicados a la GEERH y otros que también desarrollan actividades económicas complementarias comparten la característica de participar de un sector susceptible de percibir rentas extraordinarias en las vigencias futuras y que ha demostrado un mayor nivel de utilidad en los últimos años.

89. Aplicando el juicio integrado de igualdad, se tiene que la finalidad de la medida es también la de gravar rentas extraordinariamente altas, para incrementar el recaudo y así atender el aumento previsto para el gasto público social, con lo cual se busca materializar el deber de contribuir al financiamiento del gasto y la inversión pública en condiciones de justicia y equidad. Dicha finalidad, no está prohibida constitucionalmente.

90. Ahora bien, el mecanismo escogido por el Legislador en este caso no resulta potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad identificada, por cuanto aunque la Sobretasa GEERH es una política fiscal diseñada para capturar las rentas extraordinarias de unos contribuyentes en atención a la actividad lucrativa que estos realizan, se estaría también afectando una serie de ingresos de los cuales no se argumentó, ni siquiera de manera tangencial, que tuvieran una relación con una capacidad contributiva elevada. En efecto no es claro por qué las condiciones hidrológicas y la variación de precios en la cotización de la energía favorecerían a la Empresa GEERH que desarrolla otras actividades económicas.

91. Así, la norma desborda la finalidad pretendida y no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la Sala encuentra que el aumento de la tarifa del impuesto sobre la renta estaría captando unos mayores ingresos que pueden provenir de fuentes distintas a la GEERH, pese a que la finalidad de la disposición es capturar el

aumento en la renta líquida de un contribuyente en relación con un sector en condiciones de bonanza que no son fruto de esfuerzos activos para aumentar su productividad. Asimismo, es posible identificar escenarios en donde un contribuyente que realice actividades de GEERH solo de manera secundaria, con ingresos superiores a las 30.000 UVT, tendrá un tratamiento tributario diferenciado y favorable, sin justificación o verificación de su capacidad contributiva, frente a otro cuya actividad económica principal sea la GEERH. Esto, pone en evidencia un potencial desconocimiento del criterio de capacidad contributiva en la asignación de las cargas tributarias por parte de la norma demandada.

92. Por este motivo, la Corte estima pertinente declarar la exequibilidad condicionada de la disposición con el fin de evitar que la norma desborde la finalidad pretendida por el legislador e incurra en un desconocimiento del principio de equidad tributaria y del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad al desconocer la capacidad contributiva de aquellas empresas que además de la GEERH, desarrollan otras actividades. En consecuencia, la Corte condicionará el alcance de la disposición demandada en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos siempre que, en el año gravable correspondiente, esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT.

7. Síntesis de la decisión

93. La Corte se inhibió de emitir un pronunciamiento frente al segundo cargo por no cumplir con los requisitos de aptitud y resolvió, por un lado, que el Legislador no vulneró el principio de certeza tributaria en la redacción del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, porque a pesar de que la expresión “los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la GEERH” no agota los elementos esenciales de la sujeción a la sobretasa, estos son identificables de manera suficiente a través del recurso a la reglamentación tributaria y el uso del lenguaje natural, haciéndolos determinables. Por otro lado, encontró que aun cuando la finalidad de la medida no se encontraba prohibida constitucionalmente, la medida adoptada no era potencialmente adecuada para lograr dicha finalidad pues en el proceso de capturar las rentas extraordinarias de un sector sujeto a una situación de bonanza, podría capturar unos ingresos que no fueran producto de la GEERH, sino de actividades ajenas a ella. Por lo tanto, no se encontró un razonamiento que justificara gravar todas las actividades realizadas por las empresas cuya actividad económica principal es la GEERH, ya que no todas implican rentas extraordinariamente altas. En consecuencia, toda vez que la norma podría dar lugar a interpretaciones no constitucionales, decidió condicionar el alcance de la disposición demandada en el entendido de que la sobretasa sólo grava la actividad de generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos siempre que, en el año gravable

correspondiente, esta actividad tenga una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT.

VI. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

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

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

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada
Presidente(a) con comisión

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada
Ausente con comisión

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

Con aclaración de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con salvamento parcial de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada