

ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA EL PARÁGRAFO 4 DEL ARTÍCULO 240 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

Juan Jose Fuentes - ANDESCO <juan.fuentes@andesco.org.co>

Mié 08/02/2023 9:17

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>; secretaria4 corte constitucional <secretaria4@corteconstitucional.gov.co>

 1 archivos adjuntos (9 MB)

DEMANDA SOBRETASA HIDROGENERADORAS-.pdf;

Bogotá, 8 de febrero de 2023

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA
Ciudad

Asunto: Acción pública de inconstitucionalidad contra el **parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, 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”.

JUAN JOSÉ FUENTES BERNAL, mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía N° 79.335.231 de Bogotá, obrando en nombre propio, en mi calidad de ciudadano colombiano, en ejercicio del derecho que me otorga el numeral 6 del artículo 40, en concordancia con el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Nacional, y con fundamento en el Decreto Reglamentarlo 2067 de 1991, de manera respetuosa, solicito a la Honorable Corte Constitucional la radicación del **documento adjunto**, correspondiente a la **demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, 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”. Acompaño al escrito adjunto su constancia de presentación personal en notaría.

Agradezco acusar recibo de este correo.

Att.

JUAN JOSÉ FUENTES BERNAL

C.C. N° 79.335.231 de Bogotá

Aviso legal: Si usted no desea recibir más información de Andesco, por favor responda este correo con el asunto "Eliminar" o diríjase al oficial de protección de datos al correo andesco@andesco.org.co

La información contenida en este mensaje, los datos personales y archivos adjuntos son de carácter estrictamente confidencial dirigido al uso y acceso exclusivo de su destinatario, motivo por el cual su revelación o divulgación a terceras personas no se encuentra autorizado por el remitente y podrá ser sancionado de acuerdo con las normas legales aplicables.

Las conductas ilícitas tendientes a sustraer, ocultar, extraviar, destruir, interceptar, filtrar, controlar o impedir que la presente comunicación sea recibida por su destinatario estarán sujetas a las sanciones penales correspondientes. Igualmente, incurrirá en sanciones penales el que, sin estar facultado para ello, en provecho propio o de tercero, obtenga, divulgue o emplee los datos personales que eventualmente se revelen en esta comunicación y en sus archivos o documentos anexos.

Protección de datos personales: En el marco de lo previsto por la Constitución Política de Colombia, la Ley 1581 de 2012, Decretos Reglamentarios 1377 de 2013 y 886 de 2014, Andesco pone bajo su conocimiento la Política de Tratamiento de la Información Personal que ha dispuesto para su consulta en la página web www.andesco.org.co. El documento referido establece los derechos que le asisten como titular, el procedimiento para ejercerlos, las finalidades para la cual se tratan los datos, entre otros aspectos. Si usted tiene alguna inquietud frente al manejo de su información, envíe un correo electrónico a la dirección andesco@andesco.org.co y será atendido oportunamente.

Si por error recibe este mensaje, le solicitamos destruirlo y notificar inmediatamente al remitente.

Bogotá, 8 de febrero de 2023

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Ciudad

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, 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”.

JUAN JOSÉ FUENTES BERNAL, mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía N° 79.335.231 de Bogotá, obrando en mi propio nombre, en calidad de ciudadano colombiano, en ejercicio del derecho que me otorga el numeral 6 del artículo 40, en concordancia con el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Nacional, y con fundamento en el Decreto Reglamentarlo 2067 de 1991, respetuosamente presento demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, 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”.

La presente demanda busca la preservación de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria y está motivada en la defensa del interés público al que sirve el desarrollo de las actividades de generación de energía eléctrica con fuentes hídricas.

I. PRETENSIÓN

Con el mayor respeto, solicito a la Honorable Corte Constitucional que declare INEXEQUIBLE el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, 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”.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, transcribo, en negrillas, el texto de la norma 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 (...)

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS JURÍDICAS

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

ARTÍCULO 240. *TARIFA DIFERENCIAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. La tarifa diferencial 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, se determinará de acuerdo con la siguiente tabla:*

(...)

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

Los puntos adicionales de los que trata el presente párrafo solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 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 parágrafo 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 cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento.

Lo dispuesto en el presente parágrafo no se 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 parágrafo 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.

III. DISPOSICIONES VIOLADAS

El parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, objeto de la presente demanda, infringe los artículos 95, numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Nacional.

IV. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

PRIMER CARGO

1. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Síntesis del primer cargo

El primer cargo que presento a consideración de la Honorable Corte Constitucional



como sustento de la presente demanda es la violación del principio constitucional de equidad tributaria, consagrado en los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución Nacional.

La disposición legal demandada (parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022) creó, en cabeza de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica con recursos hídricos, una sobretasa equivalente a tres (3) puntos adicionales al valor del impuesto, aplicable durante los años gravables 2023 a 2026. Esta sobretasa implica que la tarifa total del impuesto de renta a cargo de tales contribuyentes ya no será del 35% sino del 38% de la renta líquida gravable.

La medida resulta violatoria del principio de equidad consagrado en la Constitución Nacional, por los siguientes motivos:

- En primer lugar, porque no hay razón constitucional que justifique un trato discriminatorio en contra de las empresas que realizan la 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 obtienen el mismo valor de renta gravable.
- En segundo lugar, porque el tributo fue establecido en atención a la calidad del sujeto pasivo y no en atención a la naturaleza de la actividad económica, lo cual implica que las empresas que realizan otras actividades, adicionales a la generación de energía con fuentes hídricas, deben asumir injustificadamente una carga tributaria mayor que las que solamente se dedican a la actividad hidroeléctrica.

En estas condiciones, el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario conlleva la vulneración del principio constitucional de equidad tributaria, en su dimensión horizontal, el cual exige, de una parte, un tratamiento tributario igual para sujetos con la misma capacidad contributiva y, de otro lado, un tratamiento igual para sujetos que realizan la misma actividad económica. En otras palabras, la norma demandada conlleva un trato discriminatorio en contra de las empresas que realizan la actividad económica de generación de energía con recursos hídricos y, además, un trato discriminatorio en contra de las empresas que, aparte de la generación hidroeléctrica, realizan otras actividades económicas.

A continuación, procederé a explicar en detalle estos dos aspectos de la vulneración del principio constitucional de equidad tributaria por parte del parágrafo 4 del



artículo 240 del Estatuto Tributario.

1.1. EL PARÁGRAFO 4 DEL ARTÍCULO 240 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO VIOLA EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD HORIZONTAL PORQUE CONLLEVA UN TRATO DISCRIMINATORIO EN CONTRA DE LAS EMPRESAS QUE REALIZAN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE GENERACIÓN DE ENERGÍA CON RECURSOS HÍDRICOS

1.1.1 ALCANCE DEL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE EQUIDAD HORIZONTAL

El artículo 95, numeral 9, de la Constitución Nacional señala:

“La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Por su parte, el artículo 363 de la Constitución Nacional establece:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

La equidad, como lo ha precisado en varias oportunidades la jurisprudencia de la Corte Constitucional, es una manifestación del principio general de igualdad cuya aplicación exige el reconocimiento de las diferencias y similitudes entre los destinatarios de la ley. La Constitución Nacional, en su artículo 13, dispone que todas las personas recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades. Este precepto constitucional implica que el Estado debe otorgar a los individuos un trato igual ante la ley y en la ley y debe promover las condiciones necesarias para que la igualdad sea real y



efectiva. En términos generales, el principio de igualdad exige que los derechos, los privilegios, los deberes y las cargas, se distribuyan de manera justa y equitativa entre los individuos. (Corte Constitucional, Sentencias C-179 de 2016, C-114 de 2017 y C-266 de 2019).

La jurisprudencia también ha señalado que la igualdad es un concepto “relacional” (lo que significa que su aplicación siempre presupone una comparación entre personas o grupos de personas) y que este principio deriva en cuatro mandatos, a saber:

- a) Un trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas.
- b) Un trato diferente a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común.
- c) Un trato similar a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias.
- d) Un trato diferenciado 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.

Estos mandatos son exigibles a las normas que imponen deberes y cargas públicas e implican que en la configuración del sistema tributario el legislador debe abstenerse de establecer cargas o beneficios fiscales injustificados. (Corte Constitucional, Sentencias C-511 de 1995, C-179 de 2016 y C-266 de 2019).

Llevado al ámbito de la tributación el principio de igualdad se concreta en el llamado “principio de equidad horizontal” el cual exige que las cargas tributarias sean iguales para sujetos pasivos o contribuyentes con igual capacidad económica.

En un fallo reciente (Sentencia C-057 de 2021) la Honorable Corte Constitucional, refiriéndose al principio constitucional de equidad, señaló:

“69. La Corte Constitucional ha indicado que el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal es una clara manifestación del principio igualdad en las cargas públicas^[111]. Lo anterior, en tanto dicho principio (i) “es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos



pasivos del tributo^[112]; y (ii) exige que, en la “formulación singular de las normas impositivas, [el legislador] respete en la mayor medida posible”^[113] los mandatos que derivan del principio de igualdad y se abstenga de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infra-inclusivos o supra-inclusivos.^[114]”

(Subrayado propio).

En la misma sentencia la Corte precisó una vez más el alcance del principio de equidad en sus dimensiones horizontal y vertical, destacando la importancia de la capacidad económica como un criterio de comparación entre los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias:

“67. Lo que el principio de equidad exige es que, en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”^{[104][105]}. Para esto, es necesario tener en cuenta la situación del contribuyente y su capacidad de pago, en relación con lo cual adquieren connotación las nociones de equidad horizontal y equidad vertical. La primera impone que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”^[106]; mientras que la segunda, 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”^[107]”.

(Subrayado propio).

1.1.2. TRATO DISCRIMINATORIO EN CONTRA DE LAS HIDROELÉCTRICAS

En el caso de la norma objeto de la presente demanda se presenta una violación flagrante del principio de equidad horizontal puesto que la disposición obliga a las empresas dedicadas a la generación de energía con fuentes hídricas a pagar un tributo adicional al impuesto sobre la renta que pagan las empresas de todos los sectores económicos en el país, por el mero hecho de realizar la susodicha actividad de generación hidroeléctrica y sin ninguna razón válida que lo justifique. Si bien el legislador introdujo en el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario un elemento de equidad vertical al señalar que los tres (3) puntos adicionales al impuesto sobre la renta solo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT, este elemento no subsana la violación del principio de equidad horizontal, pues no existe justificación para que otras empresas de otros sectores económicos, que



liquiden el mismo valor de renta gravable, no paguen igualmente la sobretasa.

Dicho de otra manera, el elemento de progresividad o equidad vertical introducido en la norma solo es aplicable a las hidroeléctricas, es decir, que, a pesar de dicha condición, el tributo sigue siendo discriminatorio en contra de estas empresas pues solo ellas, cuando obtengan una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT, deberán asumir una carga tributaria mayor a la que asumen los demás sujetos pasivos del impuesto de renta.

1.1.3. COMPARABILIDAD ENTRE LAS HIDROELÉCTRICAS Y LAS EMPRESAS DE LOS DEMÁS SECTORES ECONÓMICOS QUE NO ESTÁN GRAVADAS CON LA SOBRETASA.

Vale resaltar, además, que las hidroeléctricas no gozan de ningún tratamiento preferencial en la ley que les otorgue ventajas frente a los demás contribuyentes y justifique de alguna manera la obligación de asumir, solamente ellas, la sobretasa. Ciertamente, la actividad de generación hidroeléctrica no está beneficiada con deducciones especiales, descuentos tributarios u otros beneficios, que sean diferentes o superiores a los que tienen otros sectores de la economía. Al comparar la situación de las empresas de generación eléctrica con fuentes hídricas con la de otras compañías del sector energético colombiano (por ejemplo, las que se dedican al negocio de transmisión o al negocio de distribución de energía) o con la situación de las empresas que prestan otro tipo de servicios públicos como el transporte, las telecomunicaciones o los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, encontramos que su carga tributaria total efectiva es casi siempre igual y en algunos casos superior a la de esas otras empresas.

Esto último sucede porque las empresas de servicios públicos domiciliarios, dentro de las cuales están las hidroeléctricas, tienen a su cargo una serie de tributos especiales, como las llamadas "transferencias del sector eléctrico" (consagradas en la Ley 99 de 1993 para los generadores de energía) o las contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la Comisión de Regulación de Energía y Gas, creadas por la Ley 142 de 1994. A lo anterior se suma el hecho de que el servicio público domiciliario de energía eléctrica, del cual hace parte la actividad complementaria de generación, se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas (IVA), de tal forma que las compañías dedicadas a esta actividad no pueden descontar el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados y tienen que asumirlo como un costo de producción.

No hay, entonces, ningún tratamiento especial que desvirtúe la similitud entre las



condiciones que enfrentan las hidroeléctricas y las que rodean la actividad de los demás sectores económicos, es decir, que hay elementos suficientes para aplicar la regla de igualdad entre iguales o, más precisamente, la regla que obliga a dar un trato similar cuando la situación de los destinatarios de la ley presente similitudes y diferencias, pero las primeras sean más relevantes que las segundas. En otras palabras, para efectos tributarios, la actividad de generación hidroeléctrica es comparable con cualquier otra actividad que no esté gravada con la sobretasa.

1.1.4. AUSENCIA DE UNA RAZÓN CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA QUE JUSTIFIQUE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DIFERENCIAL A LAS HIDROELÉCTRICAS

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, la justificación de la norma que crea la sobretasa a cargo de las hidroeléctricas recae en los buenos resultados económicos obtenidos por estas compañías desde el mes de mayo de 2022 y en el hecho de que las condiciones hidrológicas vinculadas al negocio de generación de energía con recursos hídricos han sido favorables. Así, la ponencia para primer debate al proyecto de Ley 118 de 2022 (cámara) 131 de 2022 (senado), originario de la ley 2277 de 2022, señaló:

“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.

Por ello, se establece una sobretasa de 3pp por los años 2023, al 2026, a ciertas estas entidades generadoras de energía eléctrica a partir de fuentes hídricas”. (Gaceta del Congreso N° 1200; miércoles 5 de octubre de 2022, página 68)

(Subrayado propio).

Como se observa, el legislador empleó como justificación de la medida situaciones puramente coyunturales, esto es, situaciones que pueden variar en el tiempo, puesto que nada garantiza que las dinámicas de oferta y demanda (que conllevan el incremento de precios en los contratos) se van a mantener o que las condiciones



climatológicas van a ser las mismas en los próximos meses y años. Ciertamente, ni el incremento de precios en los meses que precedieron a la reforma tributaria ni el volumen de los cuerpos de agua derivado de la temporada de lluvias corresponden a situaciones de carácter permanente que permitan prever, como lo señala la exposición de motivos, una mayor capacidad de pago impositivo en el año en curso y los años venideros por parte de las hidroeléctricas.

No es posible predecir que las llamadas “condiciones hidrológicas óptimas” que se presentaron en 2022 se mantendrán durante los cuatro años en los cuales se aplicará la sobretasa. Ni siquiera los meteorólogos están en capacidad de predecir cuál será el desempeño de las lluvias más allá del mes de marzo de 2023, mes en el que se espera termine el fenómeno de La Niña. Así, sostener que el desempeño hidrológico de 2022 garantiza de alguna manera un desempeño igual para los cuatro años siguientes es una completa especulación. En contraste, bien puede ocurrir que los resultados económicos favorables que eventualmente obtengan estas empresas se logren en condiciones climatológicas o de mercado distintas a las que motivaron la expedición de la medida. En últimas, el fundamento de la sobretasa es una mera expectativa de aumento de utilidades que, en caso de cumplirse, podría obedecer a factores distintos a los enunciados en la exposición de motivos.

Por otra parte, no es equitativo ni justo, ni contribuye a la seguridad jurídica que los buenos resultados económicos de un sector empresarial en determinado periodo gravable sirvan de fundamento a la decisión de aumentar las cargas tributarias de dicho sector o grupo de contribuyentes. Si se adopta la regla de que cada vez que a un sector de la economía le vaya bien hay que aumentarle los impuestos, se inhibe el crecimiento de dicho sector y se obliga al gobierno y al legislador a implementar frecuentes reformas al Estatuto Tributario en función de esos resultados favorables, con la consiguiente inestabilidad del régimen impositivo. Por ejemplo, si el sector automotriz o el sector de la construcción obtienen en el año gravable utilidades significativamente superiores a las de otros sectores, por circunstancias que el legislador decida calificar como una ventaja, la tarifa del impuesto de renta que pagan esas empresas también tendrá que incrementarse. Esta concepción de la política tributaria mina la estabilidad de las normas tributarias y, por ende, la confianza de los ciudadanos, necesaria para la continuidad de las inversiones y el crecimiento económico.



1.2. EL PARÁGRAFO 4 DEL ARTÍCULO 240 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO VIOLA EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD HORIZONTAL PORQUE CONLLEVA UN TRATO DISCRIMINATORIO EN CONTRA DE LAS EMPRESAS QUE, APARTE DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA CON FUENTES HIDRICAS, REALIZAN OTRAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

Al margen de que el legislador no podía adoptar un trato discriminatorio en contra de las hidroeléctricas (medida que, como quedó expuesto en el acápite anterior, es, por sí misma, contraria al principio de equidad) hay, en este caso, una circunstancia que agudiza la vulneración del postulado constitucional y es el hecho comprobable de que algunas empresas dedicadas a la generación de energía con fuentes hídricas desarrollan, paralelamente, otras actividades económicas que les generan utilidades y sobre las cuales pagan el impuesto de renta.

En efecto, conforme lo establece la Ley 142 de 1994, 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.

Ahora bien, es claro que la sobretasa consagrada en el párrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario no fue concebida como un tributo objetivo, con incidencia exclusiva en la actividad hidroeléctrica, sino como un tributo a cargo de "los contribuyentes" que realicen principalmente esa actividad económica. Esta característica del gravamen se infiere fácilmente de la lectura de la norma que no está dirigida a la actividad económica, como tal, sino a los sujetos que la realizan. En otras palabras, en el diseño del tributo prevalece la calidad del sujeto pasivo que realiza la actividad sobre la naturaleza del hecho económico que se pretende gravar. En estas condiciones, la sobretasa termina afectando las rentas derivadas de otras actividades distintas de la generación de energía con fuentes hídricas que sean



realizadas por el mismo contribuyente.

Vale resaltar que el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que se aplica en Colombia no es cedular, es decir, no grava de manera independiente cada actividad del sujeto pasivo, sino, en forma conjunta, todas las rentas del contribuyente, las cuales se consolidan en un único resultado que se somete al tributo. Así, para una empresa multiservicios, que tenga como actividad económica principal la actividad hidroeléctrica, quedarán gravadas con la sobretasa las demás actividades relacionadas o no con esa fuente de utilidades.

Tomando como referencia el valor mínimo de renta gravable señalado en la norma que da lugar a la obligación tributaria, o sea, los 30.000 UVT, podemos imaginar el caso de una empresa A, que se dedica exclusivamente a la actividad de generación de energía con fuentes hídricas y obtiene una renta gravable de 28.000 UVT, y una empresa B cuya actividad principal es la generación hidroeléctrica y obtiene una renta gravable de 14.000 UVT por esa actividad principal y 16.000 UVT por otras actividades. Aunque la renta de la empresa B derivada de la actividad hidroeléctrica sea inferior a la de la empresa A (en este caso en un 50%) está obligada a pagar la sobretasa del impuesto de renta, de la cual queda exonerada la empresa A por no cumplir el tope mínimo de renta gravable. En resumidas cuentas, las actividades adicionales realizadas por la empresa B resultan también sometidas a la sobretasa.

Este ejemplo muestra el efecto asimétrico o diferencial que produce el tributo entre los contribuyentes que realizan actividades adicionales a la generación de energía con fuentes hídricas y quienes no las realizan. Así mismo, revela la asimetría en el tratamiento tributario de dichas actividades adicionales cuando son realizadas por empresas que tienen como actividad principal la generación hidroeléctrica y cuando son realizadas por empresas que no cumplen ese requisito. Mientras en el primer caso dichas actividades pueden quedar sujetas a la sobretasa (si el total de la renta gravable de la empresa iguala los 30.000 UVT) en el segundo caso van a estar siempre exoneradas del tributo.

Es inequitativo que una empresa que, además de operar una hidroeléctrica, realice, por ejemplo, actividades de distribución y comercialización de energía o actividades de acueducto y alcantarillado termine pagando un mayor impuesto sobre estas otras actividades como consecuencia de una sobretasa que busca gravar únicamente la supuesta mayor capacidad contributiva de los generadores de energía con fuentes hídricas. En efecto, 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.

Todo lo anterior hace evidente la violación del principio constitucional de equidad que exige un tratamiento tributario en función de la capacidad de pago y un trato similar a quienes se encuentren en similares circunstancias. Ciertamente, no hay razón constitucionalmente válida para establecer un tratamiento tributario diferencial en contra de las empresas que, aparte de la actividad hidroeléctrica, realizan otras actividades económicas y nada justifica extender la aplicación del gravamen a hechos o actividades que nunca fueron contemplados por el legislador como parte de los objetivos o de la razón de ser de la norma.

1.3. JUICIO DE RAZONABILIDAD INTERMEDIO

Los argumentos expuestos hasta ahora, en los puntos 1.1 y 1.2 del presente memorial, bastan para demostrar que la justificación ofrecida por el legislador para establecer un tratamiento tributario desigual en contra de las hidroeléctricas no logra superar un juicio de razonabilidad. La Corte Constitucional, en la sentencia C-673 de 2001, fijó tres (3) tipos de escrutinio para realizar "la prueba o juicio de razonabilidad" y determinar si la justificación ofrecida para establecer un trato desigual es razonable: el juicio débil, el juicio intermedio y el juicio estricto.

- En el juicio débil la medida legislativa es compatible con la Carta Política si: (i) persigue una finalidad que no está prohibida por la Constitución y (ii) es idónea en algún grado, es decir, es potencialmente adecuada para alcanzar la finalidad que persigue.
- En el juicio intermedio la medida legislativa es compatible con la Constitución si: (i) persigue una finalidad constitucional importante, es decir, que el fin perseguido es deseable o que hay buenas razones para perseguirlo, (ii) es idónea, esto es, adecuada para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue; y (iii) no es evidentemente desproporcionada, esto es, si "la norma demandada genera mayores ventajas frente a los eventuales perjuicios".
- En el juicio estricto la medida legislativa es compatible con la Constitución si: (i) persigue una finalidad constitucional imperiosa; (ii) es idónea, esto es, adecuada para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue; (iii) es necesaria, "esto es, si no puede ser reemplazad[a] por otras menos lesivas para los derechos de los sujetos pasivos de la norma"; por tanto, debe ser la más benigna con los derechos intervenidos entre todas aquellas otras medidas que revistan igual idoneidad, y (iv) es ponderada o proporcional en



sentido estricto “si los beneficios de adoptar la medida exceden [...] las restricciones impuestas sobre otros valores o principios constitucionales”.

Las sentencias C-183 de 1998 y C-1021 de 2012 han señalado que en materia tributaria se debe aplicar el test intermedio siempre que existan indicios de inequidad o arbitrariedad, condición que se cumple en el presente caso si tenemos en cuenta los hechos que aduce el legislador para justificar la creación de la sobretasa. Insisto en que no existe una razón constitucionalmente válida para adoptar un trato diferencial en cabeza de un sector que está sujeto a las mismas variables macroeconómicas de los demás sectores económicos, que no goza de ventajas o privilegios especiales frente al resto de los contribuyentes y que realiza una actividad esencial para el desarrollo del país y el bienestar de la población colombiana, como es, la generación de energía como componente esencial del servicio público domiciliario de energía eléctrica. Ese trato diferencial es nada menos que un tributo adicional que aumentará aún más la carga tributaria total en cabeza de estas compañías con la consiguiente disminución de las utilidades susceptibles de ser reinvertidas en el sector.

No sobra agregar que el sector eléctrico colombiano, en especial, la actividad de generación ha tenido un papel fundamental en el desarrollo sostenible del país y en la superación de la pobreza durante las últimas décadas; más aún en la actualidad, cuando el suministro confiable, seguro e ininterrumpido de energía ha sido el eje fundamental de la reactivación económica, permitiendo generar empleo, bienestar y progreso en todas las regiones del país. Así las cosas, la imposición de la sobretasa del impuesto de renta para las hidroeléctricas constituye un trato diferencial que no solo no está justificado conforme a los principios generales de la tributación, sino que resulta a todas luces inconveniente y desproporcionado por la importancia que tiene para el país este tipo de actividad y los fines que ella cumple en los propósitos nacionales de descarbonización de la economía y transición energética. No hay que olvidar que las hidroeléctricas generan energía con una fuente limpia, como es el agua; que la misma Constitución Nacional (artículo 365) consagra como una obligación del Estado asegurar la prestación oportuna y eficiente de los servicios públicos; que el abastecimiento de la demanda de electricidad debe realizarse bajo criterios económicos y que la viabilidad financiera de las empresas de servicios públicos y la continuidad de sus inversiones tiene una relación directa con el derecho de estas a obtener una rentabilidad después de impuestos similar a la de cualquier otro sector económico. Cercenar este derecho implica afectar la capacidad para prestar un servicio de calidad a toda la población, incluida la más vulnerable.



SEGUNDO CARGO

2. VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CERTEZA TRIBUTARIA

Síntesis del segundo cargo

El segundo cargo que presento a consideración de la Honorable Corte Constitucional es la violación del principio de certeza tributaria derivado del principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

La violación de este principio en el caso del tributo consagrado en el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, objeto de la presente demanda, tiene lugar debido a que la norma en mención no consagra inequívocamente la totalidad de los elementos necesarios para hacer exigible la obligación.

Ciertamente, la norma demandada establece que 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. Sin embargo, la disposición no señala qué criterio habrá de utilizarse para determinar esa actividad económica principal y establecer, en consecuencia, si el contribuyente está sujeto o no a la sobretasa. Para el caso de las empresas que, como vimos en el apartado anterior, 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 cual de todas esas actividades puede ser calificada como principal bajo criterios de orden legal, financiero, tributario, etc.

Dado que la norma demandada no señala ese criterio ni indica que podrá ser fijado por el mismo contribuyente o por determinada autoridad, la condición inicial establecida por el legislador que da origen a la obligación tributaria, esto es, la calificación de la generación de energía con recursos hídricos como actividad económica principal resulta incierta.

A continuación, explicaré en detalle este segundo cargo.



2.1. EL PARÁGRAFO 4 DEL ARTÍCULO 240 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO VIOLA EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CERTEZA TRIBUTARIA PORQUE NO INDICA QUÉ CRITERIO HABRÁ DE UTILIZARSE PARA DETERMINAR LA ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL DEL CONTRIBUYENTE

El artículo 338 de la Constitución Nacional establece:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

(....)”

(Subrayado propio)

El principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución Nacional conlleva, además de la prerrogativa exclusiva del legislador para crear tributos, la garantía de certeza en favor de los destinatarios de estas obligaciones. Esta garantía, conocida como *principio de certeza tributaria*, al que se ha referido en varias ocasiones la jurisprudencia de la Corte Constitucional, es un desarrollo del principio general de legalidad, según el cual las normas jurídicas constituyen el fundamento y el límite para el ejercicio del poder público. En términos de lo señalado en el artículo 338 superior, el legislador debe definir todos los elementos de la obligación tributaria y los ciudadanos solamente están obligados a pagar los tributos claramente determinados en la ley.

En relación con el principio de certeza tributaria la Corte Constitucional, en la Sentencia C-891 de 2012, señaló:

“Derivado del principio de legalidad de los tributos se encuentra el principio de certeza^[41], conforme al cual los órganos de representación popular están obligados a determinar, de manera clara y suficiente, los elementos estructurales del impuesto, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo^[42]:

“En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa”^[43].



El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen”¹⁴⁴.

Bajo el principio de certeza tributaria el legislador está obligado a establecer de manera inequívoca la totalidad de los elementos del tributo, bien sea definiéndolos directamente en la norma, o bien sea mediante remisión a otras disposiciones que permitan, conforme a una metodología de integración sistemática, identificar esos elementos. En el caso de la sobretasa consagrada en el parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario no se cumple a cabalidad con este principio debido a que no existe claridad respecto de lo que debe entenderse por “actividad económica principal” del contribuyente.

En efecto, el concepto de *actividad económica principal*, necesario para precisar la condición de sujeto pasivo de la sobretasa, no está definido, ni en la propia Ley 2277 de 2022, ni en el resto de la normativa tributaria, ni en las normas legales y regulatorias del sector eléctrico. Ante la falta de esa definición en la ley y el reglamento la norma que creó la sobretasa tampoco señaló qué criterio habrá de utilizarse para determinar la actividad económica principal del contribuyente y establecer, en consecuencia, si se encuentra obligado o no al pago del tributo.

En concreto, no existe una definición legal de actividad económica principal y no hay certeza sobre el criterio aplicable para determinar esa actividad en cabeza del sujeto pasivo. La norma no dice si se deben utilizar parámetros económicos o financieros como, por ejemplo, el valor de los activos destinados específicamente a la generación de energía con fuentes hídricas como porcentaje del patrimonio bruto o del patrimonio líquido del contribuyente; o el monto de los ingresos o rentas derivados de la generación de energía hidroeléctrica frente al valor de los ingresos o rentas derivados de otras actividades. La disposición demandada tampoco indica si, para efectos del tributo, la actividad económica principal del contribuyente se determinará conforme al criterio que establezcan la DIAN o el Ministerio de Hacienda, o si se tendrán en cuenta o no las definiciones contempladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) que, dicho sea de paso, solo se refiere de manera general a la generación de energía, pero no específicamente a la generación de energía con fuentes hídricas. Por último, el parágrafo 4 del artículo 240 del estatuto tributario no define si para fijar ese criterio se deben tener en cuenta



o no las reglas contempladas en las normas propias del sector energético colombiano, como son, la Ley 142 de 1994, la Ley 143 de 1994 y las resoluciones de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG). Valga mencionar aquí que, conforme lo establecido en las Leyes 142 y 143 de 1994, la generación de energía eléctrica es calificada como una *actividad complementaria* dentro del conjunto de prestaciones que tienen por objeto el suministro del servicio público domiciliario de energía eléctrica.

A toda esta incertidumbre se suma la dificultad de aplicar los criterios técnicos que eventualmente se definan por parte de las autoridades. Por ejemplo, si se adopta el criterio de ingresos derivados de la generación de energía hay que tener en cuenta que el Sistema Eléctrico Nacional funciona a través de un sistema interconectado en el que se desarrollan actividades de distribución de energía y sus complementarias de generación y comercialización. En la actividad complementaria de generación las empresas deben inyectar al sistema los compromisos de generación previamente asumidos, contabilizando la energía neta, que se reporta diariamente al Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales. Una vez se pasa la energía generada al sistema interconectado (dentro del cual se encuentran los generadores ofreciendo energía y los comercializadores demandándola para luego venderla a los usuarios) el administrador hace un balance entre oferta y demanda y busca que la totalidad de la demanda de energía a nivel nacional sea suplida. Para ello, cuenta con una bolsa de energía generada que fue inyectada previamente por las empresas generadoras. De otro lado, las empresas tienen celebrados contratos con usuarios finales para venderles una cantidad de energía con una tarifa determinada, sin que se especifique que esa energía corresponderá a la energía generada por determinada planta de generación, es decir, que una vez la energía entra al sistema la empresa generadora pierde el rastreo exacto de la energía que generó. En resumen, a la empresa que realiza la actividad complementaria de generación de energía no le resulta factible asociar la generación de la energía con el ingreso por la venta de su energía, por cuanto el administrador del sistema es un tercero que cuenta con una cantidad generada total y una demanda que debe ser cubierta.

Finalmente, la posibilidad de que el vacío normativo sea llenado con un acto administrativo proferido por el Gobierno Nacional (resolución o decreto) conlleva el riesgo de una eventual violación del principio constitucional de reserva de ley que rige en materia tributaria, ya no por falta de certeza, sino por la omisión del mandato superior que le asigna exclusivamente al Congreso de la República la facultad de definir todos los elementos estructurales de la obligación, en el caso de los impuestos nacionales.



La violación del principio de certeza tributaria que acarrea la norma objeto de la presente demanda conlleva, como es obvio, la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Estos principios hacen referencia a la expectativa de que el marco legal dentro del cual se desarrollan las actividades de los distintos actores sociales, particularmente, las actividades económicas, es confiable y predecible. En el ámbito tributario la seguridad jurídica implica que los ciudadanos pueden conocer con antelación los gravámenes que están obligados a pagar y las exoneraciones a que tienen derecho. En el presente caso la incertidumbre respecto del criterio aplicable para determinar la actividad económica principal del contribuyente y, con ello, la sujeción o no sujeción al gravamen por parte de empresas que desarrollan diversas actividades genera inseguridad acerca de las cargas tributarias que estas deben asumir y las expone a manejos equívocos y aplicaciones irregulares de la norma. Así las cosas, la medida termina socavando la confianza de quienes invierten en proyectos de generación de energía en Colombia y resulta contraria al proceso de transición energética, el cual requiere no solo del compromiso de los empresarios, sino de condiciones de seguridad jurídica que garanticen las inversiones orientadas a la modernización del parque generador.

V. PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

OMISIÓN LEGISLATIVA RELATIVA

En caso de que la Honorable Corte Constitucional no acceda a la pretensión de declaratoria de inexecutable del parágrafo 4 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la ley 2277 de 2022, respetuosamente solicito declarar que dicha norma es executable en el entendido de que la sobretasa de tres (3) puntos adicionales al impuesto sobre la renta solamente se aplicará a las rentas gravables derivadas de la actividad de generación de energía eléctrica con fuentes hídricas, cuando estas superen los 30.000 UVT, para lo cual deberá implementarse el mecanismo de renta cedular, y bajo la condición de que la generación hidroeléctrica corresponda a la actividad económica principal del contribuyente conforme al criterio técnico que defina esa Honorable Corporación.

La omisión legislativa relativa que planteo como pretensión subsidiaria se fundamenta en el hecho, debidamente probado, de que la norma demandada no indicó que debían gravarse únicamente las rentas derivadas de la actividad de generación de energía con recursos hídricos, cuando esta sea la actividad económica principal del contribuyente, ni fijó el criterio para definir, entre varias actividades económicas, la que tiene el carácter de principal.



VI. ADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA

1. COMPETENCIA

La Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda en virtud del artículo 241 de la Constitución Nacional por medio del cual se le "confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los estrictos y precisos términos de este artículo", y en cuyo numeral cuarto se le asigna la función de "decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación".

2. COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la norma demandada, de modo que no existe cosa juzgada en el presente caso.

3. TRÁMITE

El trámite que debe darse a esta demanda es el del Decreto 2067 de 1991 y las normas que lo adicionen y complementen, así como las normas y actos administrativos que existen en relación con el trámite de las demandas de inconstitucionalidad.

4. PRINCIPIO *PRO ACTIONE*

Respetuosamente solicito se admita la presente demanda bajo la consideración de que los argumentos expuestos son claros, pertinentes y suficientes de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Sin embargo, si la Corte no lo considera así, solicito a los Honorables Magistrados aplicar el principio *Pro Actione*.



5. NOTIFICACIONES

Las recibiré en la secretaría de la Honorable Corte Constitucional, en el correo electrónico juan.fuentes@andesco.org.co o en la calle 93 N° 13-24 de la ciudad de Bogotá.

De los señores magistrados, respetuosamente,

Juan José Fuentes Bernal
JUAN JOSÉ FUENTES BERNAL

C.C. 79.335.231 de Bogotá



ESPACIO EN BLANCO



DILIGENCIA DE PRESENTACIÓN PERSONAL
Artículo 2.2.6.1.2.4.1 del Decreto 1069 de 2015



15546820

En la ciudad de Bogotá D.C., República de Colombia, el ocho (8) de febrero de dos mil veintitres (2023), en la Notaría Veintiseis (26) del Círculo de Bogotá D.C., compareció: JUAN JOSE FUENTES BERNAL, identificado con Cédula de Ciudadanía / NUIP 79335231, presentó el documento dirigido a CORTE CONSTITUCIONAL y manifestó que la firma que aparece en el presente documento es suya y acepta el contenido del mismo como cierto.

AL

----- Firma autógrafa -----



1qmydx65w4m5
08/02/2023 - 08:35:28



Conforme al Artículo 18 del Decreto - Ley 019 de 2012, el compareciente fue identificado mediante cotejo biométrico en línea de su huella dactilar con la información biográfica y biométrica de la base de datos de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Acorde a la autorización del usuario, se dio tratamiento legal relacionado con la protección de sus datos personales y las políticas de seguridad de la información establecidas por la Registraduría Nacional del Estado Civil.



OSCAR FERNANDO MARTINEZ BUSTAMANTE

Notario Veintiseis (26) del Círculo de Bogotá D.C.

Consulte este documento en www.notariasegura.com.co
Número Único de Transacción: 1qmydx65w4m5