

**Principio De Equidad Tributaria Frente a la Sobretasa al Impuesto de Renta para el
Sector de las Hidroeléctricas**

Carlos Mario Serrano Serrano

Trabajo de grado para optar el título de Especialista en Gerencia Tributaria

Director

Cesar Augusto Romero Molina

Doctor en Derecho- Fiscalidad Internacional y Comunitaria-

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

División de Ciencias Económicas Administrativas y Contables

Especialización en Gerencia Tributaria

2024

Contenido

1.	Planteamiento del problema de investigación	4
1.1	Principio De Equidad Tributaria Frente a la Sobretasa al Impuesto de Renta para el Sector de las Hidroeléctricas.....	4
1.2	Formulación del problema	7
1.3	Justificación del proyecto.....	7
1.4.1	Objetivo general.....	9
1.4.2	Objetivos específicos.....	9
2.	Marcos de referencia	9
2.1	Marco teórico	9
2.2	Marco conceptual	12
2.2.1	Derecho tributario	13
2.2.2	Principios fundacionales del sistema tributario	13
2.2.3	Tributos y sus elementos	17
2.2.4	Impuesto de renta	19
2.2.5	Sobretasa al impuesto de renta.....	20
2.3	Estado del arte	21
3.	Hipótesis	25
4.	Metodología	26
5.	Cronograma	27
6.	Presupuesto.....	28
7.	Esquema temático preliminar	28
8.	Desarrollo de objetivos.....	29

8.1 Agrupación de la jurisprudencia que amplía el principio de equidad tributaria por medio de sentencias emitidas por la Corte Constitucional hasta enero de 2023.....	29
8.2 Interpretación del principio de equidad tributaria en el sistema colombiano desde el precedente jurisprudencial.	43
8.3 Conexión de la postura de la Corte Constitucional en la sentencia C-389/23 frente a la interpretación realizada al principio de equidad tributaria en el sector de las hidroeléctricas.	45
9. Conclusiones.....	47
Referencias	50

Resumen

El principio de equidad tributaria se encuentra inmerso en la constitución política en el artículo 95-9 “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” y el artículo 363 “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” (Congreso de la República, 1991). Con estos artículos se denota la importancia que tienen los principios, ya que se encuentran irradiados por los valores fundamentales y ayudan a nutrir el ordenamiento jurídico, siendo un pilar de suma importancia en la creación de normativas tributarias que se deben regir a los principios por la supremacía constitucional.

Adicional a ello, el principio de equidad tributaria ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia colombiana en diferentes sentencias constitucionales como lo hace la sentencia C- 10 de 2018 y C-169 de 2014 las cuales han precisado la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad, recordando las dimensiones estructural e individual de este principio.

Palabras claves: Equidad Tributaria, Sobretasa, Hidroeléctricas, Jurisprudencia, Capacidad Económica, Reforma Tributaria

Abstract

The principle of tax equity is immersed in the political constitution in article 95-9 “Contribute to the financing of State expenses and investments within concepts of justice and equity.” and article 363 “The tax system is based on the principles of equity, efficiency and progressivity.” (Congress of the Republic, 1991). These articles denote the importance of the principles, since they are radiated by the fundamental values and help to nourish the legal system, being a pillar of utmost importance in the creation of tax regulations that must be governed by the principles by constitutional supremacy.

In addition to this, the principle of tax equity has been widely developed by Colombian jurisprudence in different constitutional rulings, such as ruling C-10 of 2018 and C-169 of 2014, which have specified the nature and application scenarios of the principle of tax equity. equity, remembering the structural and individual dimensions of this principle.

Keywords: Tax Equity, Surtax, Hydroelectric Power Plants, Jurisprudence, Economic Capacity, Tax Reform

1. Planteamiento del problema de investigación

1.1 Principio De Equidad Tributaria Frente a la Sobretasa al Impuesto de Renta para el Sector de las Hidroeléctricas

El principio de equidad tributaria se encuentra inmerso en la constitución política en el artículo 95-9 “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.” y el artículo 363 “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” (Congreso de la República, 1991). Con estos artículos se denota la importancia que tienen los principios, ya que se encuentran irradiados por los valores fundamentales y ayudan a nutrir el ordenamiento jurídico, siendo un pilar de suma importancia en la creación de normativas tributarias que se deben regir a los principios por la supremacía constitucional.

Adicional a ello, el principio de equidad tributaria ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia colombiana en diferentes sentencias constitucionales como lo hace la sentencia C-10 de 2018 y C-169 de 2014 las cuales han precisado la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad, recordando las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad- sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP). Así mismo, la sentencia C-734 de 2002 menciona que la equidad tributaria es:

Un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado

cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Corte Constitucional, 2002, pág. 32).

La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria, como en la sentencia C-748 de 2009 en la cual la equidad horizontal, hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, implica una mayor carga tributaria sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica.

Teniendo lo anterior como base, se inicia a revisar la ley 2277 del 2022, en su artículo 10, que modifica el artículo 240 del estatuto tributario, el cual define la tarifa general para personas jurídicas, en su parágrafo cuarto crea una sobretasa para los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, los cuales 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 parágrafo sólo son aplicables a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 30.000 UVT, sin embargo, este monto es poco para este sector, ya que si el UVT está en \$ 38.004, la suma de renta gravable en el año será de \$ 1.140.120.000, por lo que una hidroeléctrica, fácilmente podría superar este monto debido al sector y la inversión que se requiere para la realización.

El parágrafo también menciona que la sobretasa establecida 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, lo cual está por verse, debido a

que un incremento de 3 puntos, podría hacer que se dé una subida progresiva en el costo del servicio, cosa que afectaría a la mayoría de la población, teniendo en cuenta que en Colombia la producción de energía primaria proviene principalmente de hidroeléctricas a gran escala, gracias a la abundancia de agua en la mayoría de zonas del país. (Área metropolitana del valle de Aburrá, 2022).

Con lo anterior presente, se podría concluir que con esta sobretasa se está afectando el principio de equidad tributaria tanto horizontal como vertical. Es horizontal teniendo en cuenta que una empresa que este en la misma situación fáctica, en la cual, aunque se dedique a otra actividad económica y pueda generar los mismos ingresos y utilidades, estarían pagando una tasa impositiva más baja solo por tener una actividad diferente a la de una hidroeléctrica, de igual manera la equidad vertical, ya que, no por una mayor capacidad económica se deberá pagar más, sino que se estableció una base de 30.000 UVT, la cual no es significativa para el sector y de ahí en adelante, solo por ser una hidroeléctrica, se deberán someter a una mayor carga impositiva.

Esta sobretasa podría afectar el desarrollo en el sistema de electricidad, teniendo en cuenta que en Colombia las compañías hidroeléctricas generan 11.834,57 megavatios, siendo el equivalente al 68% de la oferta energética (XM, 2022), lo que podría generar un gran impacto para la sociedad colombiana alejando a los inversionistas de ingresar en este sector por la especulación, disminuyendo la inversión extranjera y pudiendo ser una carga para las familias colombianas que necesitan de este servicio para mantener sus actividades diarias.

Para mitigar los impactos se debe realizar una evaluación entorno a las variaciones que se vayan presentando en los precios de la energía, el crecimiento del sector, las inversiones que se reciben tanto nacionales como extranjeros, entre otras variables que permitan evidenciar posibles impactos de esta sobretasa al sector energético con la reforma tributaria y de acuerdo a ello analizar

las posibles soluciones para que este sector siga creciendo y pueda entregar un servicio de calidad a las familias colombianas.

1.2 Formulación del problema

La pregunta que orientará este trabajo de investigación es: ¿De qué manera se podría ver afectado el principio de equidad tributaria con la sobretasa al sector hidroeléctrico implementada con la ley 2277 de 2022, en el párrafo cuarto del artículo 10, que modifica el artículo 240 del estatuto tributario?

1.3 Justificación del proyecto

En el presente trabajo se pretende identificar las bases jurídicas sobre la posible violación al principio de equidad tributaria con la implementación de la sobretasa a las centrales hidroeléctricas del país y de esta manera propender por la protección de la jerarquía en el ordenamiento legal colombiano. Para ello se va a agrupar la jurisprudencia que desarrolla el principio de equidad, para interpretar al principio e identificar posibles vulneraciones con la implementación de la sobretasa.

Posterior al inicio de la investigación dicho artículo fue demandado ante la Corte Constitucional. Aun no se conoce el fallo en su totalidad, por lo que se va a contrastar la postura de la Corte en la sentencia C-389/23 con el comunicado 37 del 4 y 5 de octubre de 2023 frente al reconocimiento realizado del principio, concluyendo con un criterio personal y argumentación jurídica independiente de la decisión de la Corte.

Investigar estas temáticas es de alta importancia a nivel nacional porque la afectación de un sector como las hidroeléctricas podría repercutir en cerca del 68% de las familias y empresas colombianas (XM, 2022), las cuales necesitan de este servicio para sus actividades individuales, comerciales y colectivas, adicionalmente se puede generar un gran interés en los estudiosos de los

impuestos, los académicos, entre ellos abogados, contadores públicos, economistas y demás profesionales y personas interesadas en los procesos tributarios y podrán encontrar en el desarrollo de este trabajo una interesante discusión sobre la posible violación de la jerarquía en el ordenamiento legal colombiano con una nueva sobretasa para el sector hidroeléctrico y se convierte en algo novedoso dentro de una reforma tributaria en nuestro país.

También se invita a todos los profesionales del Derecho y las Ciencias Contables a abordar este tipo de temas de alto impacto en la sociedad colombiana, así como al Gobierno Nacional para que analice de manera más profunda el impacto que esta sobretasa tiene sobre las hidroeléctricas y su efecto en la competitividad del sector, así como la reducción del impacto económico en la actual situación financiera del país y a las entidades de Control que tendrán que realizar un esfuerzo adicional para lograr la implementación de legislación complementaria por ser un tema no tan diáfano o poco desarrollado dentro de nuestra legislación nacional actual.

Finalmente, se pretende incentivar el estudio del impacto de ésta sobretasa sobre el sector hidroeléctrico a empresas industriales y las familias que reciben el servicio en Colombia, que son su gran mayoría, como ya se mencionó anteriormente, por ser la fuente hídrica la más conveniente para la generación de energía por la cantidad de fuentes fluviales que existen en el país, también se convierte en un tema nacional, por cuanto puede seguir influyendo en el debilitamiento del sector, de la industria nacional y desincentivar la inversión extranjera, perjudicando a todo el pueblo colombiano por los impactos que se pueda causar sobre el valor en el servicio de energía eléctrica.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo general

Identificar las bases jurídicas sobre la presunta violación del principio de equidad tributaria mediante la contrastación de la normatividad y jurisprudencia con el párrafo que implementa la sobretasa de renta a las centrales hidroeléctricas en la Ley 2277 de 2022.

1.4.2 Objetivos específicos

- Agrupar la jurisprudencia que amplía el principio de equidad tributaria por medio de sentencias emitidas por la Corte Constitucional hasta enero de 2023.
- Interpretar el principio de equidad tributaria en el sistema colombiano desde el precedente jurisprudencial.
- Conectar la postura de la Corte Constitucional en la sentencia C-389/23 frente a la interpretación realizada al principio de equidad tributaria en el sector de las hidroeléctricas.

2. Marcos de referencia

2.1 Marco teórico

El paradigma desde el cual se observa el objeto del estudio es el constitucional y su posicionamiento teórico se funda sobre los principios tributarios constitucionales, los cuales se encuentran consagrados en el artículo 363 “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” (Congreso de la República, 1991). Estos principios son las bases y directrices sobre las cuales se sienta el sistema tributario, por lo que son de suma importancia y como Lucia del Carmen Bolaño cita a Peragón:

- Un principio constitucional no es cualquier principio, el cual tiene tres funciones: 1. Exegética, que favorece la interpretación normativa del mismo cuerpo constitucional y

otras leyes. 2. Fundamentadora, que da esencia y forma a la estructura del ordenamiento jurídico. 3. Garantista, que es un mandato genérico que impide conductas lesivas al valor consagrado. (Bolaños, 2017, pág. 62).

Como teoría general, esta investigación se centrará en el principio de equidad tributaria, el cual, como lo menciona el doctor Cesar Romero:

Corresponde a la distribución de las cargas y de los beneficios obtenidos de los gravámenes cancelados, teniendo en cuenta la capacidad económica, la finalidad que se exige dentro de este principio es gravar aquellos bienes y servicios de acuerdo a lo establecido en las leyes y a las condiciones económicas vigentes, otorgando estímulos proporcionales con las capacidades económicas (Romero, 2017, pág. 238).

Es importante aclarar que este principio se comporta en dos dimensiones, la equidad horizontal y la equidad vertical como lo señala Eduardo Iribarra, citando a Adrian Sawyer, la equidad horizontal “es alcanzada cuando todos los sujetos con la misma capacidad contributiva tributan con el mismo importe de impuesto”. Por su parte, “la equidad vertical se da cuando aquellos sujetos con una mayor aptitud de pagar tributos pagan proporcionalmente más impuestos”. (Ibarra, 2013, pág. 247).

Se debe realizar una distinción de la equidad y la igualdad como lo señala el doctor Cesar Romero a continuación:

Por un lado se debe reconocer que la equidad se desprende de la igualdad, pues la necesita para poder materializarse, de manera tal que la igualdad establece la prohibición de la discriminación injustificada, mientras que la equidad presupone una discriminación justificada que permita realizar la justicia [...] Así podemos relacionar a la equidad horizontal con la simple igualdad, y a la equidad vertical con el contenido real de la equidad

en general, pues necesita que se tomen en cuenta los factores individuales que permitan identificar las desigualdades entre los sujetos, en este caso los contribuyentes, para que sean tratados de acuerdo con estas características, es decir, existe una discriminación justificada. (Romero, 2017, pág. 240).

Esta diferenciación ayuda para comprender desde una perspectiva más completa como solventar las desigualdades que se generan a causa de estas inequidades, tal y como lo menciona Roberto Steiner y Alex Cañas “En Colombia el diseño de la política tributaria, en función de su objetivo fiscalista, ha favorecido la prevalencia de inequidades verticales y horizontales que disminuyen la capacidad de la política pública de atacar eficientemente la desigualdad.” (Steiner & Cañas, 2013, pág. 42).

Sin embargo, esta distinción se difumina a causa de que las políticas fiscales colombianas, contienen diversos elementos como ingresos no gravados, exentos, excluidos, descuentos y deducciones utilizados para disminuir los montos a pagar en impuestos, que tal como se enuncia a continuación:

Hacen que sea demasiado difícil medir la equidad tributaria tanto desde la perspectiva horizontal como vertical, pues, pueden existir sectores o personas que verticalmente deban pagar más que otros, empero, al hacer unos de políticas fiscales que los favorezcan terminen pagando menos. (Monsalve, Arango, & González, 2017, pág. 106).

Por dicha razón, para este proyecto se utilizará un método de análisis jurisprudencial, por la relevancia que tiene, como lo señala el doctor Cesar Romero a continuación:

Últimamente en los países democráticos para que los jueces y abogados puedan interpretar las normas, se adoptó un método que ha sido muy importante para interpretar, analizar y la resolver los diferentes casos, igualmente ha sido importante en el ámbito académico para

los estudiosos del derecho, como lo ha sido el “análisis jurisprudencial”. (Romero Molina C. A., 2013, pág. 9).

En concordancia con lo anterior, cabe resaltar lo mencionado por Virgilio Latorre entorno a la investigación jurisprudencia, porque esta no se basa solo en los precedentes, sino que “tiene como misión dar cuenta de los cambios jurisprudenciales de los Tribunales a la hora de aplicar el derecho, como a través del estudio jurisprudencial proponer cambios aplicativos o reformas legislativas.” (Latorre, 2012, pág. 164).

Adicional a ello, es de suma importancia que esta investigación propenda por ser interdisciplinaria, desde la perspectiva jurídica y contable, abarcando el principio de equidad tributaria en pro de un desarrollo doctrinal, con relación a que Jairo Bautista explica lo siguiente:

En Colombia, a pesar de la innegable presencia de los impuestos en la vida cotidiana, el análisis de los efectos tributarios en la equidad y, en particular, de la forma en que afectan la distribución del ingreso no ha llamado la atención de profesionales y académicos de la disciplina contable. (Bautista, 2011, pág. 48).

Por lo tanto, el análisis jurisprudencial al principio de equidad tributaria es un tema relevante tanto para contadores y abogados, aparte de ser un medio idóneo para investigar el presente caso de estudio, permitiendo analizar los cambios y el desarrollo que ha tenido el principio de equidad tributario en el sistema colombiano.

2.2 Marco conceptual

Para efectos de este marco conceptual se va a partir de lo general a lo particular, iniciando por el derecho tributario hasta llegar a la sobretasa en el impuesto de renta y se tomarán conceptos desarrollados por la Corte Constitucional en torno a los principios fundacionales del sistema tributario debido a la relevancia que tienen estos conceptos.

2.2.1 Derecho tributario

El campo del derecho tributario se compone de un conjunto de normas que constituyen la base de la obligación tributaria. Estas normas determinan los individuos involucrados (tanto el sujeto activo como el pasivo), el evento o acción sujeta a gravamen (hecho grabable), el monto en el cual se aplica el impuesto (base gravable) y la tasa impositiva correspondiente. según Olano García, es “aquella parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre el Estado y los particulares en materia tributaria” (Olano, 2007, pág. 143). De esta definición se resalta en primera medida la importancia de los principios relativos a la imposición de tributos, por lo cual se van a señalar los principios relevantes para este estudio.

2.2.2 Principios fundacionales del sistema tributario

El sistema tributario colombiano se encuentra dotado de una gran variedad de principios tributarios como lo son el principio de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, certeza, irretroactividad, equidad, eficiencia, progresividad, igualdad, no confiscatoriedad, autonomía fiscal, justicia fiscal, entre otros, sin embargo para esta investigación se basa en los principios del fundamento constitucional del sistema tributario el cual se encuentra consagrado en el artículo 363 de la constitución política al señalar que “el sistema tributario se funda en principios de equidad, eficiencia y progresividad” (Congreso de la República, 1991).

2.2.2.1 Principio de equidad tributaria. La palabra equidad viene del latín *aequitas* y significa igualdad. Los componentes léxicos son: *aequus* (igual), más el sufijo – *dad* (cualidad), por otra parte, la rae la ha definido como “Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo

que merece.” (RAE, 2014). Por lo que es un tipo de igualdad material, la cual no busca solo una igualdad de trato, sino un trato justo entre las personas.

La Corte Constitucional ha desarrollado ampliamente el principio de equidad tributario por medio de la jurisprudencia, como en la sentencia C-322 de 2022 se define como “una expresión concreta del principio de igualdad que hace referencia a una distribución proporcional de las cargas y los beneficios tributarios entre los contribuyentes, conforme a su capacidad económica.” (Corte Constitucional, 2022, pág. 18)

Con ello se observa que realmente es parte de la igualdad, pero siendo un criterio para ponderar la distribución de las cargas de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos pasivos.

La equidad tributaria se ha analizado desde dos perspectivas, como lo señala la sentencia C-804 de 2001, donde la equidad horizontal “hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente.” Y la equidad vertical “se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica.” (Corte Constitucional, 2001, pág. 15) Permitiendo deducir que la equidad horizontal va más relacionada a la igualdad y la equidad vertical a la justicia y progresividad, donde el que tiene una mayor capacidad de aporte, debe contribuir más a las cargas del Estado.

2.2.2.2 Principio de eficiencia tributaria. La palabra eficiencia viene del latín *efficientia* y significa "cualidad del que completa algo". Sus componentes léxicos son el prefijo *ex-*(hacia afuera), *facere* (hacer), *-nt-*(agente, el que hace la acción), más el sufijo *ia* (cualidad). Para la rae,

la eficiencia es la “Capacidad de lograr los resultados deseados con el mínimo posible de recursos.” (RAE, 2014).

La jurisprudencia colombiana ha establecido que el principio de eficiencia tributaria tiene dos vertientes frente a las cuales se debe interpretar, Según la sentencia C-419-95 de la Corte Constitucional:

En un primer sentido resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo). (Corte Constitucional, 1995, pág. 9).

Así mismo, la Corte Constitucional en la sentencia C-1003 de 2004 incorpora el concepto de neutralidad al considerar que:

El principio de eficiencia (art. 363 C.P.) implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas. (Corte Constitucional, 2004, pág. 22).

De lo expuesto anteriormente por la Corte, se puede inferir que el principio de eficiencia tributaria se fundamenta en dos aspectos fundamentales. El primero se refiere al propósito de generar ingresos para el Estado, mientras que el segundo se centra en evitar alteraciones económicas perjudiciales tanto para la sociedad en general como para los contribuyentes específicamente.

2.2.2.3 Principio de progresividad tributaria. La palabra progresivo está formada con raíces latinas y significa "que avanza, que da paso adelante". Sus componentes léxicos son: el prefijo pro- (a la vista, a favor, delante), gressus (paso, marcha), más el sufijo -ivo (relación activa o pasiva). La rae ha definido la progresividad como "Cualidad de progresivo." (RAE, 2014). Pero también ha definido al principio de progresividad, como "Principio que debe inspirar el sistema tributario y que supone el gravamen más que proporcional de las bases imponibles y liquidables en alguno de los impuestos centrales del sistema impositivo para que este, en su conjunto, produzca dicho resultado." (RAE, 2014).

La Corte Constitucional en la sentencia C-776 de 2003, señala que el principio de progresividad:

Hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. (Corte Constitucional, 2003, pág. 90).

Por lo cual, tanto la rae como la Corte concluyen que el principio de progresividad va de la mano a la proporcionalidad en el aporte de los contribuyentes y como lo menciona Carlos F. Forero Hernández "Se asimila a la equidad vertical, es decir, a la capacidad de pago; hace referencia en que a los contribuyentes se les grave con impuestos según su capacidad de pago, pues a mayor capacidad económica corresponde un mayor impuesto." (Forero, 2019, pág. 19).

El principio de progresividad tributaria es en esencia, un compromiso con la equidad vertical, donde aquellos con mayor capacidad económica asumen una mayor carga impositiva. Así, la progresividad tributaria se convierte en un pilar fundamental para garantizar que la carga

fiscal se distribuya de manera justa y acorde con la capacidad de pago, contribuyendo al bienestar y la estabilidad de la sociedad en su conjunto.

2.2.3 Tributos y sus elementos

Ya que se tienen identificados los principios tributarios es necesario hacer una aproximación a los tributos para definir que es la sobretasa en el impuesto de renta a personas jurídica. Para la rae, un tributo es una “Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.” (RAE, 2014), en consonancia a lo anterior, múltiples doctrinantes como Ortega Cárdenas han señalado que el derecho tributario es el derecho de los ingresos públicos. (Ortega, 2014). Por lo que cumple un rol sumamente importante en la financiación del gasto público, debido a que, si el gobierno tiene la intención de aumentar el gasto público, esto implica necesariamente un incremento en la recaudación de impuestos o tributos, con el fin de poder financiar dicho aumento.

Los impuestos tienen 5 elementos esenciales en su existencia, los cuales son:

- Sujeto activo del impuesto: Entidad autorizada por la ley para gestionar y cobrar los impuestos.
- Sujeto pasivo de impuesto: Es la persona natural o jurídica que tiene la obligación legal de pagar el tributo.
- Hecho generador del impuesto: Es el evento o situación que da origen a la obligación tributaria.
- Base gravable del impuesto: Es la medida o valor sobre la cual se calcula el monto del tributo.
- Tarifa del impuesto: Es el porcentaje o la tasa que se aplica a la base imponible para determinar el monto del tributo a pagar.

Estos elementos se pueden identificar de la siguiente manera para el impuesto de renta al sector de las hidroeléctricas establecido por el parágrafo 4 del artículo 240 del estatuto tributario:

- Sujeto activo del impuesto: El Estado colombiano representado por la DIAN.
- Sujeto pasivo de impuesto: Las centrales hidroeléctricas que tengan una renta gravable igual o superior a treinta mil (30.000) UVT y cuya capacidad instalada sea superior a mil Kilovatios (1.000Kw).
- Hecho generador del impuesto: Es la obtención de un ingreso capaz de incrementar el patrimonio.
- Base gravable del impuesto: Es la renta generada por el hecho generador, entendida como, los ingresos menos los costos, gastos y demás conceptos deducibles, dando como resultado la base gravable para aplicar la tarifa.
- Tarifa del impuesto: del treinta y cinco por ciento (35%), más tres (3) puntos adicionales durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026, siendo en total la tarifa del treinta y ocho por ciento (38%).

Los tributos en Colombia tienen una gran variedad de clasificaciones de acuerdo con su naturaleza o manera de recaudo, como pueden ser directos, indirectos, reales, personales, entre otros, pero este proyecto se centra en el impuesto de renta que se encuentra clasificado en los impuestos directos

Un impuesto directo es aquel que recae sobre la persona que realiza el hecho generador como el impuesto de renta, siendo declarado y pagado por quien obtiene el ingreso generador de dicho impuesto, a diferencia de un impuesto indirecto que es aquel que reca sobre una persona distinta al responsable de este mismo, un claro ejemplo de esto es el IVA, que recae sobre el consumidor final, siendo pagado por este, pero declarado por quien ejerce la actividad económica.

2.2.4 Impuesto de renta

El impuesto sobre la renta grava los ingresos generados por la actividad económica del contribuyente, considerando tanto los ingresos percibidos como los costos y gastos incurridos para producirlos. Este impuesto se clasifica como directo, ya que es el sujeto pasivo económico quien está obligado a pagar el impuesto directamente al Estado. Además, es un impuesto periódico, ya que tiene en cuenta los resultados económicos del contribuyente durante un período específico. En Colombia se estableció el impuesto de renta con la ley 56 de 1918, señalando en su artículo primero:

Establéese un impuesto nacional sobre toda renta. Este impuesto lo pagarán todas las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país o residentes en él, y todas las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras no residentes en el país, pero que obtengan alguna renta proveniente de bienes o capitales radicados en Colombia. (Congreso de Colombia, 1918)

Sin embargo, este impuesto ha tenido un gran desarrollo y transformación con el pasar de los años. Hoy en día, el impuesto de renta se consagra en el libro primero del decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”. En el artículo quinto, señala que:

El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende:

1. Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior.

2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras. (Presidente de la República de Colombia, 1989).

Por lo cual, se observa que este impuesto es tanto para personas naturales como jurídicas, sin embargo, este estudio se enfoca en el impuesto de renta a personas jurídicas del sector hidroeléctrico.

2.2.5 Sobretasa al impuesto de renta

El impuesto de renta puede estar sujeto a sobretasas, las cuales se puede entender como lo define Álvaro Ramirez Hernandez “son aquellas que recaen sobre algunos de los tributos previamente establecidos y tienen como característica que los recursos obtenidos se destinan a un fin específico.” (Ramírez, 2005, pág. 6), la sobretasa tiene dos puntos importantes, primero que son puntos adicionales a impuestos ya establecidos y lo otro es que son destinadas para un fin específico.

Un claro ejemplo de esto es la sobretasa del párrafo 2 del artículo 240 del estatuto tributario, el cual impone una sobretasa a las instituciones financieras y señala que esta “se destinará a la financiación de vías de la Red Vial Terciaria” aunque no todas las sobretasas tienen su fundamento explícito en el mismo párrafo que la decreta, por lo que, se debe revisar conjuntamente en la exposición de motivos de las reformas tributarias y las ponencias para los debates entre el Senado y la Cámara, las cuales expide la gaceta del congreso, un ejemplo es el caso de la hidroeléctricas, donde la exposición de motivos se encuentra en la ponencia para el primer debate del proyecto de ley 118 de 2022 (cámara) y 131 de 2022 (senado), originado de la ley 2277 de 2022, donde se señala:

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. (Congreso de la República, 2022, pág. 68).

Para el presente estudio es importante comprender la justificación que utiliza el congreso para imponer la sobretasa al sector hidroeléctrico y se deben observar los aspectos que la justifican, para determinar si los criterios utilizados por el legislador para dicha justificación son válidos para el caso en concreto. Cabe aclarar que el sector de las hidroeléctricas es meramente el sujeto pasivo del impuesto y más allá de la actividad a la que se dedica, es relevante observar el nivel de sus ingresos, costos y rentas.

2.3 Estado del arte

Para iniciar esta investigación se expone el estado del arte, el cual se basa en documentos, artículos, tesis, trabajos de grado, para realizar un reconocimiento del principio de equidad tributaria en el sistema colombiano y como este se podría generar una afectación con la sobretasa impuesta al sector hidroeléctrico.

Documentos y artículos científicos

- ***Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho***
 - Autora: Lucía del Carmen Bolaños Bolaños
 - Año de publicación: 2017
 - Objeto del documento: Realizar un recorrido teórico sobre el concepto de justicia tributaria como un principio constitucional en el Estado Social de Derecho. Para ello parte del análisis de la función de los impuestos en la Hacienda Pública y la materialización del Estado Social de Derecho, pasando luego al examen de la justicia tributaria como un principio constitucional, decantando el enfoque de la ponderación de derechos y su aplicación en Colombia por la Corte Constitucional. (Bolaños, 2017).

- ***Principios constitucionales que rigen el sistema tributario***
 - Autores: César Augusto Romero-Molina, Yenny Cristina Grass-Suárez y Ximena Cristina García-Caicedo
 - Año de publicación: 2013
 - Objeto del documento: Determinar cuáles son los principios que rigen el sistema tributario, analizando sus límites y alcances en la aplicación de las normas tributarias, de acuerdo con lo establecido por la jurisprudencia de las altas cortes. La finalidad consiste en determinar el límite a la arbitrariedad impositiva que tiene el Estado y regular las relaciones con los individuos que la componen. (Romero Molina, Grass Suarez, & García Caicedo, 2013).

- ***Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990 - 2002***
 - Autor: Jairo Alonso Bautista.

- Año de publicación: 2011
 - Objeto del documento: Analiza la distribución de la carga tributaria del Impuesto de Renta en Colombia para el período 1990-2002. Señala que los impuestos constituyen (además del mecanismo fundamental de financiación del Estado) una forma importante de redistribución de la renta y la riqueza en una sociedad. (Bautista, 2011)
- ***El análisis jurisprudencial como apoyo a la enseñanza jurídica en el contexto de la globalización del derecho***
- Autor: César Augusto Romero Molina.
 - Año de publicación: 2013
 - Objeto del documento: Mostrar la importancia que tiene la jurisprudencia en los diferentes fallos judiciales donde genera un cambio social, resolviendo los diferentes problemas desde un ámbito político, jurídico, económico y cultural, teniendo en cuenta los tiempos en que se viven, interviniendo en ello los diferentes roles de los actores sociales (ciudadano – Estado); cumpliendo las órdenes impartidas por los jueces. (Romero Molina C. A., 2013).
- ***La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal***
- Autor: Eduardo Iribarra Sobarzo.
 - Año de publicación: 2013
 - Objeto del documento: Expone y desarrolla la dificultad que podría ocasionar para la recaudación fiscal la implementación de una idéntica tributación al comercio digital y al convencional, de acuerdo con las recomendaciones efectuadas en este sentido por la

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). En este trabajo se desarrolla la equidad tributaria desde el enfoque del derecho. (Ibarra, 2013).

- **Tributación y Equidad en Colombia**

- Autores: Roberto Steiner y Alex Cañas.
- Año de publicación: 2013
- Objeto del documento: Analiza qué tan equitativos son los impuestos más importantes en términos de recaudo para el Gobierno Nacional, IVA e impuesto de renta. Entorno a este último, el análisis se divide entre personas naturales y jurídicas, destacando el papel jugado por los beneficios tributarios sobre la capacidad recaudatoria y sobre la equidad. Destacan una gran concentración del recaudo en las empresas, además de fuertes inequidades horizontales, en particular, los umbrales de declaración, el tramo exento del impuesto y las exenciones, deducciones y descuentos, que explican porque el recaudo por parte de las personas naturales sea tan bajo. (Steiner & Cañas, 2013).

Tesis y trabajos de grado

- **Constitución económica colombiana y tributos territoriales. Un análisis jurisprudencial.**

- Autor: César Augusto Romero Molina.
- Año de publicación: 2017
- Objeto del documento: Analizar cómo la jurisprudencia colombiana, especialmente la de la Corte Constitucional trata la autonomía tributaria territorial desde 3 líneas, con el fin de proponer una sola que unifique la materia, brindando seguridad jurídica y garantizar los fines de esenciales del Estado colombiano, teniendo en cuenta aspectos constitucionales, legales y relativos a los principios y doctrinales. (Romero, 2017).

- *Aplicación del principio constitucional de “equidad tributaria” en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad cree, IVA e impuesto nacional al consumo en las reformas tributarias de los años 2010 a 2016*

- Autores: Jhon Dayron Monsalve García, John Fredy Arango Gaviria y Jorge Eliécer González Parra
- Año de publicación: 2017
- Objeto del documento: Abordar el principio constitucional de equidad desde su fundamentación histórica y conceptual, y hacer un análisis de la aplicación del mismo en las reformas tributarias de los períodos 2010 a 2016, Este trabajo consta de dos etapas: en la primera etapa se aborda la equidad tributaria desde los siguientes escenarios: Las fuentes del derecho tributario, la estructura del derecho tributario en Colombia, características y clasificación del poder tributario, el gasto público, los tributos, los elementos esenciales del impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales. En la segunda etapa se estudia la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la aplicación del concepto de equidad en las reformas tributarias de los años 2010 a 2016, identificando los criterios que se destacan en las sentencias para definir si una norma demandada viola o no el principio de equidad tributaria. (Monsalve, Arango, & González, 2017).
-

3. Hipótesis

El principio de equidad tributario se Encuentra violado de manera horizontal a causa de la sobretasa al impuesto de renta para el sector de las hidroeléctricas, debido a que, si otro sujeto pasivo se encuentra en la misma situación fáctica, pero que se dedica a otra actividad económica,

aunque sea en la prestación de servicios públicos y genere los mismos ingresos y utilidades, estarían pagando una tasa impositiva de renta más baja por tener una actividad principal diferente a la de generación de energía hidroeléctrica.

4. Metodología

La presente investigación de tipo básica con un nivel de conocimiento exploratorio pretende ser realizada mediante el método inductivo, partiendo del estudio relacional de una cantidad representativa de sentencias proferidas por la Corte Constitucional, en aras de extraer de cada una el desarrollo realizado al principio de equidad tributario, con el fin de identificar si se está vulnerando con la sobretasa al sector hidroeléctrico.

Se utiliza el enfoque cualitativo bajo la técnica de integración de la institución a través del precepto constitucional, por la importancia que tiene en la interpretación, evaluación y resolución de los diferentes casos, así como en el ámbito académico para los estudiosos del derecho, (Romero Molina C. A., 2013, pág. 9) con ello se busca ampliar el conocimiento que se tiene, a través del análisis sistemático de la jurisprudencia constitucional, con el objetivo de lograr ampliar la información con respecto al principio de equidad tributario.

5. Cronograma

Actividad/ meses	2023				2024		
	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Enero	Febrero	Marzo
Propuesta de investigación							
Desarrollo objetivo 1							
Desarrollo objetivo 2							
Desarrollo objetivo 3							
Corrección de objetivos							
Desarrollo conclusiones							
Correcciones finales y entrega							

6. Presupuesto

Para esta investigación no se requerirá de una cuantía económica relevante por ser un trabajo de investigación con un desarrollo meramente normativo. Por esta razón se requiere mayormente de tiempo e información disponible para su desarrollo. En principio se hará uso de los recursos jurisprudenciales y doctrinales que son de libre acceso a través de los motores de búsqueda, así como de las instalaciones de la Universidad Santo Tomás, el CRAI (Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación) y distintos materiales bibliográficos que la universidad pueda proporcionar para el desarrollo del estudio.

7. Esquema temático preliminar

Introducción

1. Capítulo 1 - Sentencias que desarrollan el principio de equidad tributaria emitidas por la Corte Constitucional
2. Capítulo 2 – Interpretación del principio de equidad tributaria en el sistema colombiano
3. Capítulo 3 – Postura de la Corte Constitucional en la sentencia C-389/23 frente a la interpretación realizada al principio de equidad tributaria en el sector de las hidroeléctricas.
4. Conclusiones
5. Referencias
6. Anexos

8. Desarrollo de objetivos

8.1 Agrupación de la jurisprudencia que amplía el principio de equidad tributaria por medio de sentencias emitidas por la Corte Constitucional hasta enero de 2023.

1. Sentencia de la Corte Constitucional C-409 de 1996

La Corte menciona que la vulneración al principio de equidad no siempre significa una violación a la constitución siempre y cuando:

No sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad, sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. (Corte Constitucional, 1996, pág. 18).

Por lo cual, se debe realizar una revisión y ponderación a los diversos principios que nutren a la norma, analizándola en conjunto al sistema tributario para determinar si está se encuentra acorde al mandato constitucional.

2. Sentencia de la Corte Constitucional C-130 de 1998

Dentro de la sentencia, la Corte señala que “la equidad tributaria, no consiste en el señalamiento de reglas uniformes que cobijen todas las situaciones bajo disposiciones idénticas.” y se identifica que:

El legislador, al proveer una norma jurídica, en especial si busca resolver un problema complejo surgido en el seno de la sociedad, tiene que considerar la diversidad de circunstancias en medio de las cuales aquélla deberá aplicarse. Y por eso le es posible legislar para eventos distintos, procurando amoldar la consecuencia jurídica que establece

para cada uno de ellos a los objetivos básicos que busca obtener mediante la norma que consagra, y que deben guardar entre sí la coherencia propia de un sistema, el cual, para ajustarse a la Constitución, tendrá que ser equitativo. (Corte Constitucional, 1998, pág. 5).

De ahí la relevancia de esta sentencia, en ella se esclarece que equidad no es tener reglas uniformes que cobijen todas las situaciones, sino que el legislador al buscar resolver un problema debe considerar las circunstancias de medio para buscar coherencia entre el sistema que debe ser equitativo para ajustarse a la constitución.

3. Sentencia de la Corte Constitucional C-711 de 2001

En la presente sentencia la Corte señala de qué manera se debe examinar la equidad horizontal y vertical para realizar el examen al amparo de los momentos que protagoniza una norma/tributo en la ponderación de un hecho económico.

Tanto la equidad horizontal como la vertical deben examinarse al amparo de los dos momentos que protagoniza toda norma de derecho, a saber: 1) el momento de su promulgación, o de mera expectativa; 2) el momento de su aplicación práctica, o del circuito dinámico. Así las cosas, en primera instancia el operador jurídico deberá identificar la forma y condiciones en que los elementos de la obligación tributaria tienen asiento en una norma determinada. Seguidamente, deberá constatar la eventual concreción práctica de dichos elementos en presencia de un determinado hecho económico. De lo cual se infiere que, en sentido estricto, la ponderación de un hecho económico a la luz de una particular obligación fiscal implica una averiguación previa sobre su identidad individual, a la par que una indagación acerca de sus relaciones de conexidad para con los demás hechos económicos que le son pertinentes o semejantes en un contexto espacial y temporal. (subrayado fuera del texto original) (Corte Constitucional, 2001, pág. 25).

Con ello se observa la necesidad de mirar el contexto espacial y temporal, para de esta manera ir más allá de una mera expectativa, realizando un análisis de lo dinámico y cambiantes que son las condiciones a las cuales se ven enfrentados los contribuyentes a la hora de cumplir con las obligaciones fiscales.

4. Sentencia de la Corte Constitucional C-804 de 2001

En esta sentencia la Corte expone las dos dimensiones que tiene el principio de equidad tributario, señalando que la equidad horizontal “hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente.” Y la equidad vertical “se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica.” (Corte Constitucional, 2001, pág. 15).

Con ello se aclara que el principio de equidad requiere de un amplio análisis para ponderar que es más relevante, si estar en la misma situación fáctica o tener una mayor capacidad contributiva, dado que aumentarles los tributos a determinados contribuyentes por su capacidad de pago puede generar un traslado en el impuesto al usuario final, encareciendo el costo del producto o servicio y por ende el costo de vida de la población.

5. Sentencia de la Corte Constitucional C-1060A de 2001

El principio de equidad tributaria va más allá de simplemente tomar en cuenta las diferencias materiales entre los posibles sujetos obligados, por esta razón, la Corte señala en la presente sentencia que:

Los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se

encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas. (Corte Constitucional, 2001, pág. 15).

Por lo que, la equidad requiere no solo considerar las disparidades en los ingresos y el bienestar de los contribuyentes, sino también cumplir con los mandatos constitucionales en su totalidad, especialmente aquellos que se derivan del Estado Social de Derecho.

6. Sentencia de la Corte Constitucional C-643 de 2002

El principio de progresividad es de suma importancia para entender la equidad, debido a que se encuentra relacionado a la equidad vertical como lo expresa la Corte:

Compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. (Corte Constitucional, 2002, pág. 20).

Y después de esta aclaración, la Corte relaciona el principio de eficiencia ya que este “implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe

asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.” (Corte Constitucional, 2002, pág. 20).

7. Sentencia de la Corte Constitucional C-734 de 2002

En la presente sentencia la Corte aclara que el principio de equidad tributaria es un criterio base para la ponderación de:

La distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Corte Constitucional, 2002, pág. 32).

Por lo cual se deben distribuir las cargas en los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica y los fines del impuesto, para no generar cargas o beneficios excesivos con la imposición del tributo.

8. Sentencia de la Corte Constitucional C-717 de 2003

En esta sentencia la Corte señala una clara diferencia entre el derecho de igualdad y el derecho de equidad tributaria pues:

La vulneración del derecho a la igualdad no puede tan sólo basarse en la diferencia de trato entre los contribuyentes, por cuanto la exención supone distinguir entre los distintos sujetos pasivos del tributo, ya sea por las condiciones en que cada uno se encuentra, por la necesidad de redistribuir los ingresos o en aras de hacer efectivo el principio de equidad, de manera que si sobre alguno o algunos pesa con anterioridad una carga tributaria de la cual el otro está excluido, se justifica por ese sólo motivo el trato divergente. (Corte Constitucional, 2003, pág. 15).

Con ello se observa la necesidad de distinguir entre las condiciones de los sujetos pasivos, a fin de lograr un trato equitativo para los contribuyentes.

9. Sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003

La Corte realiza una diferenciación entre el principio de equidad y de progresividad tributaria, ya que ambos principios se refieren a la distribución de cargas en el sistema tributario e identifica que:

Una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás. (subrayado fuera del texto original) (Corte Constitucional, 2003, pág. 91).

En esta diferenciación se aclara que en la equidad es un criterio de ponderación sobre cómo afecta el tributo a diferentes obligados frente a valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide como el tributo modifica la situación económica de un grupo en comparación de los demás. Con ello se observa lo relacionados que estos se encuentran, ya que, el principio de progresividad ayuda a medir como se modifica la situación financiera y el de equidad a ponderar la disposición tributaria de acuerdo con la situación financiera de los contribuyentes.

10. Sentencia de la Corte Constitucional C-1125 de 2008.

La Corte señala que del principio de igualdad se compone de dos nomas que vinculan a los poderes públicos:

Por una parte un mandamiento de tratamiento igual que obliga a dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no existan razones suficientes para otorgarles un trato diferente, del mismo modo el principio de igualdad también comprende un mandato de tratamiento desigual que obliga a las autoridades públicas a diferenciar entre situaciones diferentes. (Corte Constitucional, 2008, pág. 16).

Sin embargo, la Corte aclara que esta segunda norma no es tan estricta como la primera, ya que se dirige a la libertad de configuración normativa, permitiendo a fin de simplificar las relaciones sociales, regular de manera similar situaciones diferentes, siempre y cuando no haya una razón suficiente que justifique la diferenciación. Adicional a esto, la corte descompone estas dos normas en 4 mandatos:

(i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de 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. (Corte Constitucional, 2008, pág. 16).

Con ello se observa claramente la similitud que tiene el principio de igualdad con el principio de equidad tributaria, tanto en su dimensión horizontal como vertical.

11. Sentencia de la Corte Constitucional C-748 de 2009

En esta sentencia se encuentra que la Corte reitera en el significado de las dos vertientes que tiene la equidad, en las cuales:

La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica. (Corte Constitucional, 2009, pág. 30)

Por lo anterior, se concluye que la equidad vertical consiste en aplicar una tributación diferente para distintos grupos, usualmente relacionado con su capacidad adquisitiva. En contraste, la equidad horizontal consiste en que ciertos tributos serán impuestos sin diferenciación de quién es contribuyente, dado que se encuentran en la misma situación fáctica.

12. Sentencia de la Corte Constitucional C-249 de 2013

La Corte señala que el principio de equidad no siempre es un criterio único para señalar que una norma es contraria a la constitución al indicar que:

No significa que cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal sea suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, pues el legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante. (Corte Constitucional, 2013, pág. 20).

En consonancia con la sentencia C-409 de 1996, se refuerza el hecho de ponderar el principio de equidad con el de eficacia frente al sistema tributario para determinar la constitucionalidad de la norma.

13. Sentencia de la Corte Constitucional C-766 de 2013

En la presente sentencia, la Corte determina que el principio de equidad se debe auxiliar en el juicio de igualdad, con el fin de poder “determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención 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.” (Corte Constitucional, 2013, pág. 30). Reiterando la relación que se encuentra entre la igualdad y la equidad para determinar si se debe aplicar el mismo trato a los contribuyentes o por el contrario, se debe generar un trato distinto debido a las circunstancias o capacidad del sujeto pasivo.

14. Sentencia de la Corte Constitucional C-169 de 2014

La Corte realiza un análisis para determinar si a través de la distribución de cargas se vulnera el principio de equidad tributaria a partir de los siguientes 3 elementos:

(i) El monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. (ii) Se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente. (iii) El tributo es, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. (Corte Constitucional, 2014, pág. 68).

(ii)

15. Sentencia de la Corte Constitucional C-587 de 2014

Esta sentencia es de suma relevancia por ser la única relacionada a las empresas generadoras de energía eléctrica y la Corte le ha otorgado una especial protección al principio de homogeneidad, conforme al cual “se exige que toda exención se aplique por igual a los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.” (Corte Constitucional, 2014, pág. 44). Desarrollando este principio de equidad de manera horizontal, junto con el principio de la igualdad, para generar un igual trato para los contribuyentes en torno a las exenciones cuando se encuentren en los mismos supuestos de hecho.

16. Sentencia de la Corte Constitucional C-932 de 2014

Se debe tener en cuenta la diferencia entre la igualdad absoluta y la equidad, pues la corte ha dicho que:

No puede pretenderse 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. Si esta fuera la exigencia requerida para cumplir el principio de igualdad, la gran mayoría de disposiciones jurídicas debería ser excluida del ordenamiento jurídico por generar distintos efectos en los destinatarios de las mismas. Lo que se busca es que las mismas respondan a los estándares mínimos derivados del principio de equidad tributaria. (Corte Constitucional, 2014, pág. 26).

Por ello, en pro de la justicia debe prevalecer la equidad tributaria sobre la igualdad absoluta, buscando un trato equivalente entre los distintos contribuyentes de acuerdo con su situación fáctica y capacidad contributiva.

17. Sentencia de la Corte Constitucional C-600 de 2015

La Corte hace referencia a la sentencia T-734 de 2002 señalando que es un criterio para la ponderación de distribución de cargas y beneficios entre los contribuyentes, con base en ello determina que:

La carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago, pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, en función de la capacidad contributiva de los sujetos llamados a soportarlas. (Corte Constitucional, 2015, pág. 28).

Reforzando la postura de que la equidad no es un criterio de distribución sino de ponderación para buscar un trato justo entre los diferentes sujetos pasivos.

18. Sentencia de la Corte Constitucional C-333 de 2017

En la presente sentencia, la Corte determina que en materia tributaria el principio de igualdad y su vertiente de equidad, “limitan la actividad del legislador en la regulación de los incentivos fiscales, tanto para avalar o no la existencia de un beneficio fiscal, como para exigir su aplicación uniforme a quienes se encuentran en la misma circunstancia de hecho.” (Corte Constitucional, 2017, pág. 35) y señala las dos dimensiones de la igualdad, las cuales son:

Una dimensión formal, que todas las personas que se hallan en una misma condición tienen el derecho a recibir el mismo tratamiento de parte del legislador, mientras que quienes están en situación diferente (constitucionalmente relevante) deben ser tratados en forma diferente. Se proyecta también desde una dimensión sustantiva o material, que impone al Estado el compromiso ético y jurídico de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas a favor de aquellos grupos discriminados, marginados o en situación de debilidad manifiestas (acciones afirmativas). (Corte Constitucional, 2017, pág. 36).

Con lo cual se puede observar la conexidad que tienen los principios igualdad y equidad tributaria.

19. Sentencia de la Corte Constitucional C-010 de 2018

La Corte determina que “no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable además preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos.” (Corte Constitucional, 2018, pág. 52). Fortaleciendo el hecho de que la violación al principio de equidad tributario no basta para determinar que una norma es incompatible con la constitución, siempre y cuando esta se encuentre conforme al principio de eficacia y los fines del Estado.

20. Sentencia de la Corte Constitucional C-060 de 2018

En la presente sentencia se determina que el principio de equidad tributario “en líneas generales, [...] refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente.” (Corte Constitucional, 2018). Y hace referencia a la sentencia T-734 de 2002, en la cual, señala que “una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión” (Corte Constitucional, 2002, pág. 32).

21. Sentencia de la Corte Constitucional C-117 de 2018

La Corte confirma que hay que analizar más allá de un tratamiento distinto entre contribuyentes, por lo cual:

La Sala concluye que los principios de igualdad, justicia, equidad y progresividad tributaria, entre otros, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario. (Corte Constitucional, 2018, pág. 51).

22. Sentencia de la Corte Constitucional C-056 de 2019

En esta sentencia la Corte distingue entre los principios de equidad y justicia tributaria, concluyendo que:

Mientras el primero se ocupa esencialmente de la correlación entre capacidad económica e imposición de cargas impositivas, el segundo opera como parámetro general del sistema tributario, el cual obliga tanto a la eficacia del recaudo, como al imperativo constitucional

que el ejercicio de la potestad tributaria no implique una distribución manifiestamente injusta de las cargas públicas o la imposición de barreras para la compensación de los costos sociales derivados de las actividades económicas gravadas. (Corte Constitucional, 2019, pág. 38).

Esta distinción es de suma relevancia porque la Corte se ha expresado frente a la necesidad de ver el principio de equidad tributaria como un criterio de ponderación con otros principios y el sistema tributario.

23. Sentencia de la Corte Constitucional C-266 de 2019

La Corte reafirma que la inconstitucionalidad de las provisiones legales debe ser sustentada “no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario” (Corte Constitucional, 2019, pág. 25), con lo cual, se refuerza lo mencionado en precedentes sentencias, según las cuales se debe determinar que haya más allá de un tratamiento diverso, ya que este puede ser justificado y proporcional de acuerdo con el régimen constitucional y el sistema tributario.

24. Sentencia de la Corte Constitucional C-592 de 2019

En la presente sentencia se destaca que el congreso en materia tributaria tiene un amplio margen de configuración, pero a su vez se encuentra sujeta a unos límites constitucionales, “en especial, los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales se erigen en límites constitucionales implícitos en la configuración de los tributos.” (Corte Constitucional, 2019, pág. 21). Por lo cual se reitera en que la norma debe ser proporcional y justificada en la consecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes.

25. Sentencia de la Corte Constitucional C-606 de 2019

La Corte menciona de qué manera se debe realizar el análisis de constitucional para el principio de equidad tributaria, señalando que tendrá principalmente dos etapas en su análisis: “en primer lugar, deberá determinarse si la diferencia de trato tiene un carácter definitivo, es decir, no puntual o accesorio, sino trascendental; y en segundo lugar, si siendo trascendental, la norma transforma al sistema tributario en su conjunto” (Corte Constitucional, 2019, pág. 24). por lo que se deben tener estos aspectos claros a la hora de revisar si una norma realmente viola el principio de equidad tributario.

26. Sentencia de la Corte Constitucional C-293 de 2020

En la sentencia se reafirma que “los principios de equidad y justicia tributaria operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva” (Corte Constitucional, 2020, pág. 56) por lo que la inconstitucionalidad de la norma no debe acreditar solo un tratamiento diferencial entre los contribuyentes, sino que este tratamiento debe ser injustificado, desproporcionado y contrario al régimen constitucional.

27. Sentencia de la Corte Constitucional C-057 de 2021

La Corte establece que “la base de los principios de justicia y equidad tributaria se encuentra la noción de capacidad contributiva” (Corte Constitucional, 2021, pág. 29) lo cual debe ser entendido con relación a las sentencias C-183 de 1998, C-250 de 2003, C-209 de 2016 y C-293 de 2020, las cuales clarifican que la capacidad contributiva debe ser entendida como la idoneidad real del sujeto pasivo para cumplir con sus deberes tributarios.

28. Sentencia de la Corte Constitucional C-322 de 2022

En esta sentencia se determina que el principio de equidad tributaria “es una expresión concreta del principio de igualdad. En particular, es un criterio con base en el cual se pondera la

distribución de las cargas y los beneficios tributarios entre los contribuyentes de forma proporcional a su capacidad económica.” (Corte Constitucional, 2022, pág. 18). Con lo cual, sintetiza el desarrollo que ha tenido la Corte, generando una aproximación más pura de que es la equidad tributaria en su esencia, evitando que haya cargas o beneficios excesivos entre los sujetos obligados.

Como se puede observar, solo se ha emitido por la Corte Constitucional una sentencia que versa sobre la equidad tributaria para las empresas generadoras de energía.

8.2 Interpretación del principio de equidad tributaria en el sistema colombiano desde el precedente jurisprudencial.

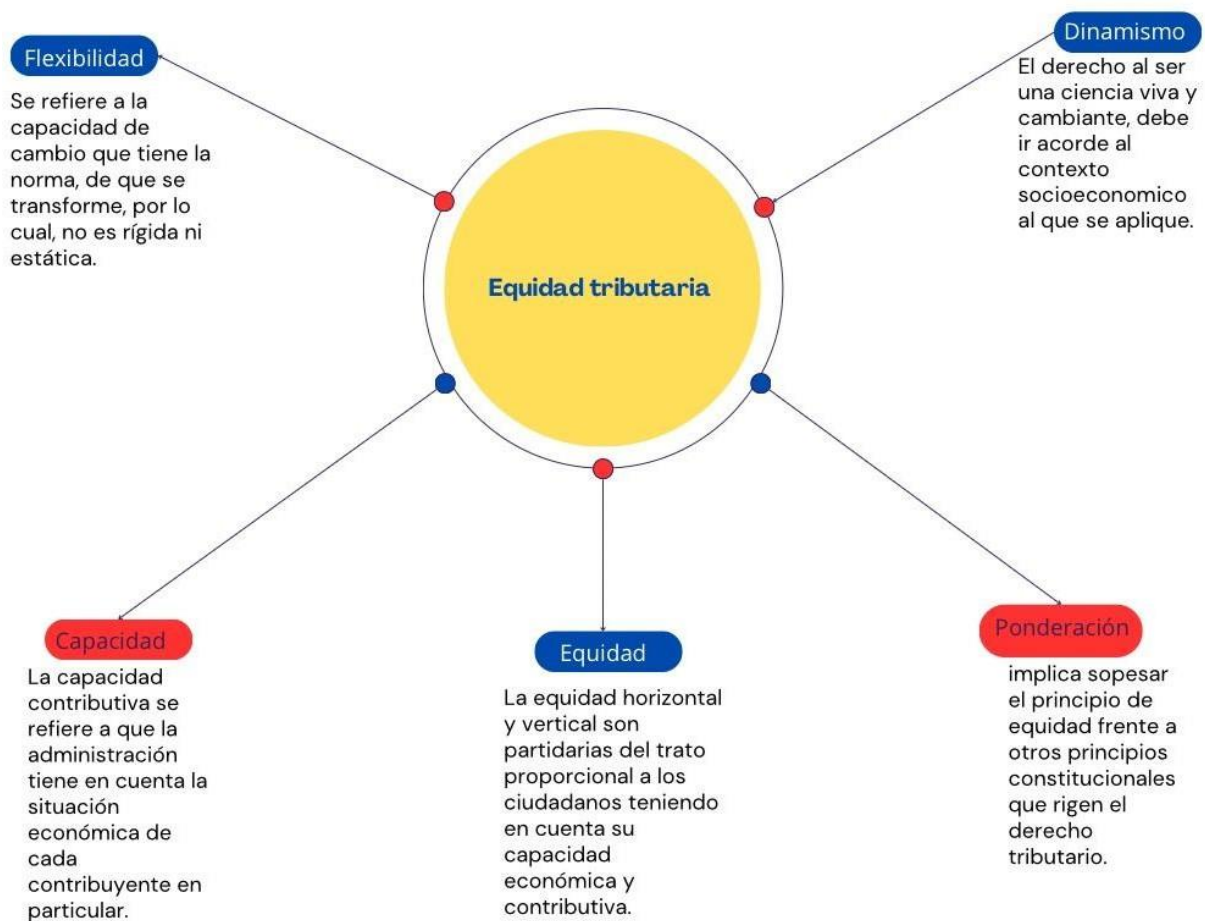
El principio de equidad tributaria promueve una asignación adecuada de las responsabilidades fiscales del contribuyente. Así pues, este trata de valorar la situación financiera de cada persona, siendo un concepto relacionado profundamente con el principio de capacidad económica del contribuyente, permitiendo así que el pago del impuesto sea directamente proporcional a la riqueza del sujeto pasivo.

Agregado a ello, el principio de equidad tributaria tiene la virtud de permitir que la norma no sea tan estática, sino que, la misma es susceptible de cambios que estén justificados por el contexto socioeconómico, favoreciendo así el bienestar social, armonizando los distintos principios del sistema tributario.

Sin embargo, esa laxitud en la norma no permite que el legislador diseñe cualquier tipo de disposiciones fiscales, estas últimas deben ser proporcionales, razonables y coherentes. Todo para garantizar que el esquema de impuestos no solo sea competente en su recaudación, sino que vaya alineado a los principios de equidad, justicia, igualdad y solidaridad.

En este sentido, la Corte Constitucional en la sentencia C-489 del 2023, señala que los impuestos se deben calcular considerando circunstancias determinantes para los sujetos pasivos de la siguiente manera, “la equidad tributaria exige que los gravámenes se calculen con base en realidades económicas que indiquen la capacidad contributiva propia e individual de los sujetos obligados.” (Corte Constitucional, 2023) destacando que no se deben tener en cuenta factores como rentas o patrimonio de los cuales no se tenga una efectiva disposición, dado que estos influyen en la recaudación de impuestos al no tener en cuenta la situación económica real y la capacidad contributiva de los sujetos pasivo.

Los principales elementos del sistema tributario frente a la equidad son las siguientes:



Grafica 1. Elementos de la equidad tributaria. Fuente. Elaboración propia (Carlos Mario Serrano Serrano)

La grafica precedente explica los elementos más relevantes para la equidad tributaria, los cuales son extraídos de la relación de sentencias expuestas en el objetivo primero, con ello se determina la relevancia entorno a la flexibilidad siempre que no resulte en medidas irrazonables, la capacidad contributiva relacionada con la equidad vertical y la equidad horizontal como trato proporcional entre iguales, la ponderación frente a otros principios constitucionales y el dinamismo para adaptarse a diferentes situaciones.

8.3 Conexión de la postura de la Corte Constitucional en la sentencia C-389/23 frente a la interpretación realizada al principio de equidad tributaria en el sector de las hidroeléctricas.

La Corte Constitucional a la fecha, no ha publicado la sentencia C-389/23, por lo cual, se está revisando su comunicado del 4 de octubre de 2023, con la cual se determina que la norma demandada no viola el principio de equidad tributaria, bajo el supuesto que los sujetos usados por el demandante no son comparables con otras empresas que tengan la misma capacidad contributiva ejerciendo distintas actividades y además resalta que, no serían iguales a las finalidades de la sobretasa. Sin embargo, estas finalidades no han sido concretadas en su comunicado.

Por otra parte, el Congreso argumenta en la Ponencia para Primer Debate Proyecto de Ley Número 118 De 2022 (Cámara) Y 131 De 2022 (Senado) que este aumento en las obligaciones tributarias de las hidroeléctricas se da a razón de 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 optimas 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.” (Congreso de la República, 2022)

Ahora bien, el principio de equidad tributaria se ve efectivamente violado bajo la argumentación del legislador, dado que, el hecho de que aumente la capacidad contributiva del sujeto pasivo no significa que al mismo haya que darles un trato diferencial frente a otras empresas con capacidades contributivas similares, realmente el único cambio entre dichas empresas y la hidroeléctrica solo se encuentra en su actividad comercial.

Además, hay más empresas dedicadas a la energía que utilizan métodos distintos al uso del agua y no tienen esta desventaja en el mercado, el cual puede conllevar a que los sujetos pasivos de esta discriminación se encuentren en desventaja frente a otras empresas, violando la libre competencia consagrada en el artículo 333 de la Constitución Política.

El argumento de la Corte se inclina más por mencionar una “razón o finalidad” de la tasa, sin embargo, esta misma nunca es mencionada en el comunicado, contrariando de nuevo al artículo 333 de la constitución, que cita “La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la nación” (Congreso de la República, 1991). No se encuentra de qué manera las hidroeléctricas podrían afectar alguna de esas 3 disposiciones, ni tampoco el cómo esa tasa podría considerarse extrafiscal, dado que, no supone ninguna afectación ambiental ni está justificado por algún interés social, puesto que no tiene ninguna destinación específica y tiene un ánimo recaudatorio, concepto que es ajeno a los tributos extrafiscales.

Cabe resaltar el salvamento parcial de voto emitido por el honorable magistrado Alejandro Linares Cantillo, en la cual consideró que la disposición resultaba inexecutable a la luz de las exigencias de los principios de igualdad y equidad tributaria, porque “los sujetos contrastados en

la demanda sí eran comparables, pues tanto los generadores hidroeléctricos como los agentes dedicados a otras actividades tienen la misma capacidad contributiva, a pesar de lo cual estaban sometidos a cargas tributarias dispares.” (Comunicado 37 de la Corte Constitucional, 2023)

Así mismo, señala que en el escenario legislativo no demostraron que la estructura de rentas de las generadoras hidroeléctricas resulte de manera distinta frente a otros contribuyentes dedicados a otras actividades de generación energética, demostrando la arbitrariedad del Legislador al determinar la tarifa aplicable a partir un criterio secundario como lo es, la actividad económica para la configuración de la obligación tributaria.

Destacó que, de haberse realizado un juicio intermedio, “se debía concluir que la medida resultaba desproporcionada, en términos del peso ponderado del bien constitucional perseguido, de cara al sacrificio de otros bienes constitucionales importantes, como lo son el derecho a la libre competencia económica, y a la equidad tributaria como principio autónomo.” (Comunicado 37 de la Corte Constitucional, 2023). Se considera que las repercusiones económicas que puede llegar a tener una intervención estatal antitécnica a un sector en concreto pueden afectar la dinámica de estado social de derecho y economía social de mercado que tiene Colombia, tal y como se enuncia en la sentencia C-063 de 2021.

9. Conclusiones

La Corte decide sobre 3 cargos en la demanda. El primero hace referencia al desconocimiento de los principios de certeza y legalidad tributaria, argumentado en que no se consagran la totalidad de los elementos para hacer exigible la obligación fiscal, sin embargo, en el comunicado se determina que no se cometió ninguna infracción a las normas superiores y se permite determinar el alcance de la obligación tributaria cuestionada con suficiente claridad y

precisión, argumento que se comparte y por tal razón, no se profundizará en este punto, adicionado a que no se relaciona con la equidad tributaria.

El tercero se plantea por la vulneración del principio de equidad tributaria, referente a que se produce un trato diferencial entre las empresas que tienen como única actividad económica la generación de energía a partir de fuentes hídricas frente a las que, además de dicha actividad, desarrollan otras operaciones que les reportan ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio.

En este cargo la Corte determina que la sobretasa solo grava la actividad de generación eléctrica, declarando una exequibilidad condicionada, con la cual, las demás actividades susceptibles de generar rentas que sean realizadas por las empresas hidroeléctricas no estarán sujetas a una sobretasa. Por dicha razón, se protege el principio de equidad entre las empresas hidroeléctricas con diversas actividades económicas.

El segundo y el más relevante para este proyecto, expone la vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria, considerando que la disposición genera un tratamiento diferenciado a compañías con idéntica capacidad contributiva, incluyendo generadoras eléctricas a partir de otras fuentes de energía.

En este caso, la Corte considera que el cargo es inepto debido a que los sujetos no eran comparables y no se relacionan con la finalidad de la sobretasa, pero dicha finalidad es señalada en la Ponencia para Primer Debate Proyecto de Ley Número 118 De 2022 (Cámara) Y 131 De 2022 (Senado), en la cual determina que se da por los crecimientos anuales en la variación de los precios de energía y las condiciones hidrológicas que permitieron reducir los costos de energía eléctrica; argumento que no es válido para imponer un mayor tributo, dado que no se alinea con los supuestos del artículo 333 de la constitución, los cuales son (i) Interés social (ii) Ambiental (iii) Patrimonio cultural.

A criterio personal considero que los principios de igualdad y equidad (principalmente equidad horizontal) se están vulnerando porque el argumento del legislador no es efectivo para una mayor imposición afectando la libertad económica y los sujetos si son comparables frente a la capacidad contributiva, la cual no tiene relación con la actividad económica, demostrando claramente la arbitrariedad del legislador en la imposición de la sobretasa para el sector hidroeléctrico.

Bajo las anteriores consideraciones se comparte parcialmente la motivación de la corte frente a los cargos primero y tercero, mientras se discrepa del segundo por las razones expuestas en el presente trabajo.

Referencias

- Área metropolitana del valle de Aburrá. (20 de 11 de 2022). *Energias renovables*. Obtenido de <https://www.metropol.gov.co/ambiental/Paginas/consumo-sostenible/Energias-Renovables.aspx>
- Bautista, J. (2011). *Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002*. Bogota, Colombia.
- Bolaños Bolaños, L. (2017). *Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho*. Colombia: Revista de derecho, Universidad del norte.
- Bolaños, L. d. (2017). *Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho*. Colombia: Revista de derecho, Universidad del norte.
- Bravo Arteaga, J. R. (2023). *Nociones fundamentales de derecho tributario, cuarta edición*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Castro Borrero, J. M. (2020). *Principios constitucionales del derecho tributario a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Bogota: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Comunicado 37 de la Corte Constitucional, C-398/23 (Salvamento parcial de voto - Magistrado Alejandro Linares Cantillo 4 y 5 de Octubre de 2023).
- Congreso de Colombia. (1918). *LEY 56*. DIARIO OFICIAL. AÑO LIV. N. 16555.
- Congreso de la Republica. (1991). *Constitucion politica de colombia*. Colombia: Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991.
- Congreso de la Republica. (2022). *Ponencia para el primer debate del proyecto de ley 118 de 2022 (cámara) y 131 de 2022 (senado)*. Gaceta del congreso No, 1200.

- Corte Constitucional. (1995). *Sentencia C-419/95, exp. D-784*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/c-419-95.htm>
- Corte Constitucional. (1996). *Sentencia C-409/96, exp. D-1197*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm>
- Corte Constitucional. (1998). *Sentencia C-130/98, exp. D-1842*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-130-98.htm>
- Corte Constitucional. (2001). *Sentencia C-1060A/01, exp. D-2975*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1060A-01.htm>
- Corte Constitucional. (2001). *Sentencia C-711/01, exp. D-3317*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-711-01.htm>
- Corte Constitucional. (2001). *Sentencia C-804/01, exp. O.P. 049*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-804-01.htm>
- Corte Constitucional. (2002). *Sentencia C-643/02, exp. D-3880* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-643-02.htm>
- Corte Constitucional. (2002). *Sentencia C-734/02, exp. D-3943*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm>
- Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-717/03, exp. D-4498* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-717-03.htm>
- Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-776/03, exp. D-4429* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>
- Corte Constitucional. (2004). *Sentencia C-1003/04, exp. D-5140*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-1003-04.htm#>

- Corte Constitucional. (2008). *Sentencia C-1125/08, exp. D-7075* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/C-1125-08.htm>
- Corte Constitucional. (2009). *Sentencia C-748/09, exp. D-7365* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-748-09.htm>
- Corte Constitucional. (2013). *Sentencia C-249/13, exp. D-9297*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-249-13.htm>
- Corte Constitucional. (2013). *Sentencia C-766/13, exp. D-9595* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2013/C-766-13.htm>
- Corte Constitucional. (2014). *Sentencia C-169/14, exp. D-9806, 9811, 9814, 9815, 9820, 9832, 9833 y 9835 (acumulados)*. . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-169-14.htm>
- Corte Constitucional. (2014). *Sentencia C-587/14, exp. D-10060* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-587-14.htm>
- Corte Constitucional. (2014). *Sentencia C-932/14, exp. D-10234* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-932-14.htm>
- Corte Constitucional. (2015). *Sentencia C-600/15, exp. D-10619* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-600-15.htm>
- Corte Constitucional. (2017). *Sentencia C-333/17, exp. D-11762* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-333-17.htm>
- Corte Constitucional. (2018). *Sentencia C-010/18, exp. D-11769* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-010-18.htm>
- Corte Constitucional. (2018). *Sentencia C-060/18, exp. D-11985*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-060-18.htm>

- Corte Constitucional. (2018). *Sentencia C-117/18, exp. D-12128* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-117-18.htm>
- Corte Constitucional. (2019). *Sentencia C-056/19, exp. D-12418*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-056-19.htm>
- Corte Constitucional. (2019). *Sentencia C-266/19, exp. D-12790* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-266-19.htm>
- Corte Constitucional. (2019). *Sentencia C-592/19, exp. D-13131* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-592-19.htm>
- Corte Constitucional. (2019). *Sentencia C-606/19, exp. D-11988* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-606-19.htm>
- Corte Constitucional. (2020). *Sentencia C-293/20, exp. RE-293*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-293-20.htm>
- Corte Constitucional. (2021). *Sentencia C-057/21, exp. D-13725* . Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2021/C-057-21.htm>
- Corte Constitucional. (2022). *Sentencia C-322/22, exp. D-14654*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2022/C-322-22.htm>
- Corte Constitucional. (2023). *Sentencia C-489/23, exp. D-15097*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2023/C-489-23.htm>
- Forero, C. (2019). *Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho economico?* Bogota, Colombia: dos mil tres mil. doi:<https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>
- Ibarra, E. (2013). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.
- Latorre, V. (2012). *Bases metodológicas de la investigación jurídica*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

- Monsalve, J. D., Arango, J. F., & Gonzalez, J. E. (2017). *Aplicación del principio constitucional de “equidad tributaria” en los impuestos de renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre la renta para la equidad cree, IVA e impuesto nacional al consumo en las reformas tributarias*. Universidad de Manizales.
- Olano, H. (2007). *Preguntas y respuestas de Derecho Administrativo (3.ª ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Ortega, A. (2014). *Hacienda Pública. Las finanzas del Estado (5ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: ECOE EDICIONES.
- Plazas Vega, M. (2017). *Derecho tributario internacional, una visión desde Colombia*. Universidad del Rosario.
- Presidente de la Republica de Colombia. (1989). *DECRETO 624*. Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989.
- RAE. (s.f.). Obtenido de Diccionario de la Lengua Española: <https://dle.rae.es/inteligencia>
- RAE. (2014). *Real Academia Española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/equidad>
- RAE. (2014). *Real Academia Española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/eficiencia>
- RAE. (2014). *Real Academia Española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/progresividad?m=form>
- Ramirez, A. (2005). *Manejo de la sobretasa a la gasolina corriente y extra en ibague 1995 - 2003*. Ibagué: Banco de la Republica.
- Rodriguez Bereijo, A. (2016). *La constitucion fiscal de España*. España: Centro de Estudios Constitucionales Castellano.
- Romero Molina, C. A. (2013). El análisis jurisprudencial como apoyo a la enseñanza jurídica en el contexto de la globalización del derecho. UCLM.

Romero Molina, C. A., Grass Suarez, Y. C., & García Caicedo, X. C. (Junio de 2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario.

Romero, C. A. (2017). *Constitución económica colombiana y tributos territoriales. Un análisis jurisprudencial*. Toledo, España: UCLM.

Steiner, R., & Cañas, A. (Marzo de 2013). Tributación y equidad en Colombia.

XM. (Enero de 2022). *Reporte 2021*. Obtenido de <https://informeanual.xm.com.co/informe/pages/home.html>