



Corte Constitucional

COMUNICADO

37

Octubre 4 y 5 de 2023

## Sentencia C-389/23 (04 de octubre)

M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo - Alejandro Linares Cantillo Expediente D-15167

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

### 1. Norma demanda

**«LEY 2277 DE 2022**  
(Diciembre 13)

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

**EL CONGRESO DE COLOMBIA,**

**DECRETA:**

[...]

**TÍTULO I**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y  
COMPLEMENTARIOS**

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

## 2. Decisión

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

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

### 3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional decidió una demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 4° del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, a través del cual se estableció una sobretasa tres (3) puntos adicionales a la tarifa de renta para los contribuyentes cuya actividad económica principal fuese la generación de energía eléctrica a través de recursos hídricos, durante los periodos gravables 2023, 2024, 2025 y 2026.

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

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

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

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

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

La Corte emprendió entonces el examen de mérito respecto de los dos cargos restantes. Respecto del primero, relacionado con la presunta vulneración de los principios de legalidad y certeza tributarios, la Sala Plena determinó que el Legislador no cometió ninguna infracción a las normas superiores, pues la redacción del párrafo 4° del artículo 240 del Estatuto Tributario permite determinar el alcance de la obligación tributaria cuestionada. Se explicó que la determinación de los sujetos obligados por la sobretasa puede realizarse con suficiente claridad y precisión, recurriendo al uso del lenguaje natural y a la reglamentación tributaria. Así, la Resolución 114 de 2021 de la DIAN, en su artículo 3°, establece que “[c]uando un contribuyente o responsable desarrolle dos (2) o más actividades económicas, la actividad económica principal será aquella que le genere el mayor valor de ingresos”, por lo que es posible dilucidar que un contribuyente cuyos ingresos provengan en mayor parte de la generación hidroeléctrica de energía, estará obligado por la sobretasa atacada. Asimismo, es posible delimitar a qué se refirió el Legislador al hablar de “generación de energía” pues el código CIU 3511<sup>1</sup> indica que tal actividad comprende, entre otras, la generación hidroeléctrica<sup>2</sup>, fuente y mecanismo de producción de electricidad que es posible entender y dimensionar a partir del lenguaje natural. De esta manera, la Corte encontró que, aunque podría existir alguna ambigüedad, la misma es posible de disipar y resolver, de modo que no se presenta insuperable para el contribuyente, quien será capaz de identificar su sujeción a la sobretasa atacada. En vista de lo anterior, la Corte concluyó que la disposición acusada debía declararse exequible por este cargo.

---

<sup>1</sup> Clasificación industrial internacional uniforme de todas las actividades económicas. Puede consultarse en

[https://www.dane.gov.co/files/acerca/Normatividad/resoluciones/2020/CIU\\_Rev\\_4\\_AC.pdf](https://www.dane.gov.co/files/acerca/Normatividad/resoluciones/2020/CIU_Rev_4_AC.pdf)

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

<sup>2</sup> En las notas explicativas de la clasificación 3511 se aclara que dicha clase incluye “La gestión de las instalaciones de generación de energía eléctrica, ya sean térmicas, hidroeléctricas, de turbina de gas, de diésel y de energías renovables (obtenidas de fuentes naturales virtualmente inagotables, unas por la inmensa cantidad de energía que contienen, y otras porque son capaces de regenerarse por medios naturales, ejemplo: la energía eólica, solar, etc.)” (subrayas añadidas). En: [https://www.dane.gov.co/files/acerca/Normatividad/resoluciones/2020/CIU\\_Rev\\_4\\_AC.pdf](https://www.dane.gov.co/files/acerca/Normatividad/resoluciones/2020/CIU_Rev_4_AC.pdf), p. 420.

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

#### 4. Salvamentos y aclaraciones de voto

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

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

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

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

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

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

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

En este escenario, la ausencia de razones para justificar la imposición diferenciada, a pesar de una identidad en materia de capacidad contributiva, llamaba a la Corte a identificar, al menos, un indicio de arbitrariedad y, en consecuencia, a aplicar una intensidad de escrutinio mayor al estándar leve acostumbrado para temas tributarios. De haberse aplicado un juicio de intensidad intermedia –como la Corte ha hecho en varios escenarios en los que sospecha arbitrariedad en la imposición<sup>3</sup>-, la Sala Plena hubiera verificado que aunque se buscaba incrementar el recaudo tributario mediante la mayor imposición, el medio escogido no resultaría idóneo, pues no existía evidencia de que las generadoras hidroeléctricas tuvieran una capacidad contributiva superior al resto de las sociedades comerciales con rentas equivalentes.

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

---

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

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

### **Sentencia C-390/23 (04 de octubre)**

**M.P. Cristina Pardo Schlesinger**

**Expediente: D-15102**

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

#### **1. Norma demandada**

**«Ley 2277 de 2022  
(diciembre 13)**

**EL CONGRESO DE  
COLOMBIA**

**DECRETA:  
[...]**

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

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

#### **2. Decisión**

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

### 3. Antecedentes y síntesis de la decisión

La Sala Plena de la Corte Constitucional abordó el estudio de una demanda de inconstitucionalidad contra el inciso 2° del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones», que prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2023 los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios, salvo en lo que toca con sus medidas tributarias; esto es, exceptuando de dicha prórroga al parágrafo 3 del artículo 5o, el Título III del Decreto legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto legislativo 772 de 2020.

La Sala Plena explicó el principio de unidad de materia que se deriva de los artículos 158 y 169 de la Constitución Política. En desarrollo de ello, se hizo una sucinta ilustración de los distintos tipos de conexidades (temática, causal, teleológica, sistemática y consecucional) de cuyo cumplimiento depende si las distintas disposiciones de una ley guardan o no respeto por la unidad de materia.

Posteriormente, la Corte se refirió al contenido de la reforma tributaria de la Ley 2277 de 2022 y reparó en que, en ejercicio de la atribución que contemplan los artículos 150.12 y 338 de la Constitución- al Legislador le corresponde (i) «crear los tributos», (ii) «predeterminar sus elementos esenciales», (iii) «definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales», (iv) «fijar los métodos y procedimientos para su recaudo» y (v) «deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley».

A continuación, la Corte se refirió a los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, expedidos con ocasión de las emergencias económicas, sociales y ecológicas que el Gobierno nacional declaró a través de los Decretos Legislativos 417 del 17 de marzo de 2020 y 637 del 5 de mayo de ese mismo año, con ocasión de la Pandemia del Coronavirus- Covid 19. Al analizar los mencionados Decretos Legislativos 650 y 772 de 2020, la Sala explicó que, mediante ellos, el Gobierno nacional previó normas dirigidas a proteger bien la preservación de las empresas a través de su reorganización, o bien a facilitar su liquidación cuando su recuperación no era posible.

Descendiendo al caso concreto, la Sala primero señaló que el inciso legal demandado, si bien prorroga las medidas generales contenidas en los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, expresamente excluyó la prolongación de sus disposiciones tributarias, que ya habían expirado por virtud de la Ley 2159 de 2021.

Finalmente, con fundamento en lo recién expuesto, la Sala determinó declarar la inexecutable del inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022. Dicha decisión tuvo dos fundamentos:

Por una parte, para la Sala resultó claro que, aun en aplicación de un escrutinio de intensidad leve dirigido a verificar el respeto de la unidad de materia, no existe siquiera un mínimo principio de conexidad entre la reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022 y las normas prorrogadas, como sí podría eventualmente existir entre dicha ley y las normas de carácter tributario que el Legislador excluyó de la prórroga que le otorgó a las demás y que, de todos modos, ya habían expirado cuando las mismas fueron excluidas de la prórroga prevista por la Ley 2159 de 2021.

Por otro lado, la Sala refutó las razones expuestas por algunas de las entidades oficiales que participaron dentro del proceso, indicando que si se aceptara la tesis consistente en que la protección empresarial que prevén las normas prorrogadas coadyuva a incrementar el recaudo tributario, tendría también que admitirse que cualquier ley que desarrolle el mandato constitucional de «promover la prosperidad general» (CP, artículo 2º) tendría conexidad con las leyes tributarias pues, a mayor prosperidad de los particulares, mayor sería su capacidad contributiva.

### **Sentencia C-391/23 (04 de octubre)**

**M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najjar**

**Expediente: D-15127**

## **CORTE DECLARÓ LA INEXEQUIBILIDAD DEL ARTÍCULO 95 DE LA LEY 2277 DE 2022, QUE CREA UNA CONTRIBUCIÓN PARA EL ICETEX, POR VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD FLEXIBLE.**

### **1. Norma demandada**

#### **“Ley 2277 de 2022”<sup>4</sup>**

*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 VII**

<sup>4</sup> Publicada en el Diario Oficial No. 52.247 del 13 de diciembre de 2022.

## OTRAS DISPOSICIONES

(...)

**ARTÍCULO 95. Creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en educación superior mediante crédito educativo reembolsable con el ICETEX.** Crear la contribución para los estudiantes que financian sus estudios en educación superior con créditos reembolsables con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" – ICETEX–, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno nacional, y sus créditos no estén en periodo de amortización; con la cual se destinarán recursos para financiar la diferencia entre la tasa de interés de contratación y la variación anual del Índice de Precios al Consumidor -IPC- de los créditos otorgados, con el propósito de mejorar las condiciones de sus créditos.

*Sujeto activo.* El sujeto activo será el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" – ICETEX–.

*Sujeto pasivo.* Los sujetos pasivos serán las Instituciones de Educación Superior -IES- que cuenten con estudiantes que financien sus estudios mediante crédito educativo reembolsable con el ICETEX, que no tengan subsidio de tasa y que se (sic) no estén en periodo de amortización.

*Hecho generador.* El hecho generador de la contribución

de que trata este artículo está constituido por el valor de la matrícula a desembolsar a las Instituciones de Educación Superior en la adjudicación y/o renovación de crédito educativo reembolsable a personas naturales que financien su educación superior a través del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior "Mariano Ospina Pérez" (ICETEX), en programas de educación superior, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno nacional y que sus créditos no estén en periodo de amortización.

*Base gravable.* La base gravable será el valor de la matrícula a desembolsar a las Instituciones de Educación Superior de acuerdo con lo establecido en el hecho generador de la contribución.

*Tarifa.* La tarifa será la diferencia entre la tasa de interés contratada por el estudiante con el ICETEX y la variación anual del Índice de Precios al Consumidor –IPC– determinado cada inicio de año por el DANE, vigente al momento del giro.

*Beneficiarios.* Son beneficiarios las personas naturales que financien sus estudios mediante crédito educativo reembolsable para el acceso y permanencia en educación superior con el ICETEX, que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno nacional, y sus créditos no estén en periodo de amortización.

*Se entiende por amortización aquel periodo en el que no se generan nuevos desembolsos en virtud de la finalización del programa académico, la solicitud de terminación de los desembolsos o, por incurrir en alguna de las causales de terminación establecidas en el Reglamento de Crédito de ICETEX.*

*Causación de la contribución. Se causará por concepto de cada giro de matrícula a las Instituciones de Educación Superior -IES-, para los estudiantes que no cuenten con subsidio de tasa otorgado por el Gobierno nacional, y sus créditos no estén en periodo de amortización.*

*Fiscalización, determinación y recaudo. El ICETEX realizará las acciones de fiscalización,*

*determinación y recaudo a los sujetos pasivos de esta contribución, la cual se recaudará mediante el descuento al momento del giro y compensará el menor recaudo recibido.*

*Para tal efecto, la Junta Directiva del ICETEX dentro de los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente Reforma Tributaria, reglamentará la aplicación de los recursos de la contribución.*

*Parágrafo. La contribución establecida en el presente artículo no podrá ser trasladado a las matrículas universitarias. El Ministerio de Educación regulará la materia y realizará la inspección y vigilancia de acuerdo con sus competencias."*

## 2. Decisión

**ÚNICO.** Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 95 de la Ley 2277 de 2022.

## 3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional estudió una demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 95 de la Ley 2277 de 2022, mediante el cual se creaba una contribución para los estudiantes que financian sus estudios en educación superior con créditos reembolsables del ICETEX.

El demandante presentó tres cargos contra la norma demandada: uno por defectos de procedimiento en su formación, y dos por razones de fondo. En relación con el procedimiento, alegó que en la aprobación de esa norma el Congreso de la República violó los principios de consecutividad e identidad flexible porque el artículo no cumplió con la totalidad de los debates que exigen los artículos 157 y 160 de la Constitución Política para que una iniciativa se convierta en ley. En los cargos de fondo señaló que el artículo 95 demandado viola el artículo 338 de la Constitución Política por cuando identifica incorrectamente al sujeto pasivo del tributo y no define con precisión la tarifa del tributo.

Para resolver el asunto, la Sala reiteró su posición respecto a los principios de consecutividad e identidad flexible contenidos en los artículos 157 y 160 de la Constitución, como garantía de un proceso legislativo deliberativo, transparente y representativo. Señaló que, aunque la Constitución permite introducir cambios a un proyecto de ley durante los debates surtidos en plenarios de las cámaras legislativas, estos cambios deben guardar relación temática con lo discutido previamente. Si, por el contrario, los cambios corresponden a una materia autónoma y distinta a los debatido por las comisiones constitucionales permanentes se transgreden los principios mencionados. La Corte subrayó que esta posición cobra especial relevancia en materia tributaria en razón a que la Constitución reserva a la ley el ejercicio de la facultad impositiva del Estado, en el entendido de que no existe impuesto sin representación.

La Sala Plena encontró que en el proceso de aprobación de la disposición demandada en efecto se desconocieron los principios de consecutividad e identidad flexible. Así, la Sala encontró que el artículo 95 no se presentó ni se debatió en las comisiones constitucionales permanentes de asuntos económicos y solo se propuso y aprobó durante los debates de las plenarios de la Cámara de Representantes y del Senado de la República. A pesar de las afirmaciones de entidades gubernamentales que vinculaban el artículo con la finalidad principal de la reforma tributaria, es decir, la obtención de recursos para gastos sociales, la Sala concluyó que tal argumento no excusa la falta de un debate integral en todas las fases del proceso legislativo.

Por las razones expuestas, la Sala Plena decidió que el artículo 95 debía ser declarado inexecutable. En consecuencia, se abstuvo de resolver los cargos asociados con la presunta violación del artículo 338 de la Constitución Política por sustracción de materia.

En este caso, el ICETEX había solicitado a la Corte que, en el evento de declarar inexecutable la norma se difirieran los efectos de la decisión por tres años. La Corte encontró que en este caso no se cumplían las condiciones decantadas en la jurisprudencia para ejercer la facultad excepcional de modular los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad, por lo que negó la solicitud.

Con todo, la Sala Plena resaltó la importancia de que el Gobierno y el Congreso de la República cumplan el mandato previsto en el artículo 69 de la Constitución Política, consistente en facilitar mecanismos financieros que posibiliten el acceso de todas las personas a la educación superior. Para el efecto, es necesaria una regulación especial del crédito educativo que contenga normas expresas para que el mercado financiero, especialmente aquél en el que interviene el ICETEX considere, por lo menos, la condición

de iliquidez temporal en la que se encuentra un estudiante mientras cursa y culmina sus estudios, y reconozca que en el crédito educativo la capacidad de pago del deudor aumenta conforme logra vincularse al mercado de trabajo y consolidar una posición en este en cuanto culmina los estudios financiados. Por lo tanto, de nuevo instó al Congreso de la República a desarrollar una legislación que aborde adecuadamente el crédito educativo, de manera diferente a las demás modalidades de crédito, y facilite el acceso a la educación superior para todos.

**Sentencia C-393/23 (05 de octubre)**  
**M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera**  
**Expediente: D-15115**

## **CORTE PROFIRIÓ DECISIÓN INHIBITORIA RESPECTO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 37 (PARCIAL) DE LA LEY 2277 DE 2022 ANTE LA INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA**

### **1. Norma demandada**

**“LEY 2277 DE 2022**  
 (diciembre 13)

Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022

#### **PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA**

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 II. IMPUESTO AL PATRIMONIO.**

(...)

**Artículo 37.** Adiciónese el Artículo 295-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 295-3. Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto del sujeto pasivo poseído a primero (1) de enero de cada año menos las deudas a cargo del

mismo vigentes en esa misma fecha, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, sin perjuicio de las reglas especiales señaladas en este Artículo.

En el caso de las personas naturales, se excluyen las primeras doce mil (12.000) UVT del valor patrimonial de su casa o apartamento de habitación. Esta exclusión aplica únicamente respecto a la casa o apartamento en donde efectivamente viva la persona natural la mayor parte del tiempo, por lo que no quedan cobijados por esta exclusión los inmuebles de recreo, segundas viviendas u otro inmueble que no cumpla con la condición de ser el lugar en donde habita la persona natural.

Parágrafo 1. El valor patrimonial que se puede excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio se determinará de conformidad con lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto. El valor patrimonial neto del bien que se excluye de la base gravable es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto a primero (1) de enero de cada año.

Parágrafo 2. En el caso de las personas naturales sin residencia en el país que tengan un establecimiento permanente en Colombia, la base gravable, corresponderá al patrimonio atribuido al establecimiento permanente de conformidad con lo establecido en el Artículo 20-2 del Estatuto Tributario.

Para efectos de la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos que se tienen en cuenta al establecer el patrimonio atribuible a un establecimiento permanente durante un año o periodo gravable, se deberá elaborar un estudio, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones desarrolladas, activos utilizados, el personal involucrado y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente forma parte.

Parágrafo 3. Para determinar la base gravable del impuesto al patrimonio, se seguirán las siguientes reglas:

1 El valor de las acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), corresponde al costo fiscal determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, actualizado anualmente en los términos del artículo 73 del Estatuto Tributario para las acciones o cuotas de interés social, a partir de su adquisición. Las acciones o cuotas de interés social adquiridas antes del primero (1) de enero de 2006, se entenderán adquiridas en el año 2006.

Si el valor calculado conforme a la anterior regla es mayor al valor intrínseco de las acciones, se tomará este último.

El valor intrínseco se calculará dividiendo el patrimonio contable a primero (1) de enero de cada año, entre las acciones o cuotas de interés social en circulación.

2. En el caso de las acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el valor corresponderá al valor promedio de cotización del mercado del año o fracción de año, inmediatamente anterior a la fecha de causación del impuesto.

El tratamiento previsto en los numerales 1 y 2 será aplicable para determinar el costo fiscal a declarar de los derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales, de acuerdo con el Artículo 271-1 del Estatuto Tributario, en lo que no sea contrario a estos numerales.

3. Las participaciones en fundaciones de interés privado, trusts, seguro con componente de ahorro material, fondos de inversión o cualquier otro negocio fiduciario en el exterior, se asimilarán a derechos fiduciarios y en este caso se aplicará lo dispuesto en los Artículos 271-1 y 288 del Estatuto Tributario.

Para estos efectos, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos subyacentes, el declarante del impuesto al patrimonio será el fundador, constituyente u originario del patrimonio transferido a la fundación de interés privado, trust, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario. Lo anterior sin consideración de la calidad de discrecional, revocable o irrevocable y sin consideración de las facultades del protector, asesor de inversiones, comité de inversiones o poderes irrevocables

otorgados a favor del fiduciario o de un tercero. En caso del fallecimiento del fundador, - constituyente u originario, la sucesión ilíquida será el declarante de dichos activos, hasta el momento -en que los beneficiarios reciban los activos, para lo cual las sociedades intermedias creadas para estos propósitos no serán reconocidas para fines fiscales. En caso de que el fundador, constituyente u originario no pueda ser determinado o la sucesión ya haya sido liquidada, los declarantes serán los beneficiarios directos o indirectos de los activos, aun si su beneficio está sometido a condiciones o plazos o no tengan control o disposición de los activos, con independencia de que no gocen de la propiedad o posesión del bien.

Lo previsto en este párrafo para la determinación de la base gravable, sólo tiene efectos en el impuesto al patrimonio y no podrá ser aplicado a otros impuestos.

Parágrafo 4. No se aplicará lo dispuesto en el párrafo 3 del presente Artículo, cuando se trate de acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos. En estos casos, el valor de las acciones o cuotas de interés social será al costo fiscal:

1. Que la sociedad sea una sociedad emergente innovadora, es decir, que su

constitución no sea mayor a cuatro (4) años y que su propósito sea el desarrollo de un negocio innovador y escalable e involucre dentro de su actividad económica principal el uso intensivo de tecnologías digitales o la ejecución de programas de I+D+i, con concepto favorable del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, según el caso;

2. Que la sociedad haya recibido al menos ciento cinco mil (105.000) UVT de inversión en el capital durante el año gravable en curso o en los cuatro (4) años gravables inmediatamente anteriores, a cambio de al menos el cinco por ciento (5%) de la participación en el capital de la sociedad;

3. Que la sociedad no haya tenido renta líquida gravable a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior;

4. Que el costo fiscal de las acciones de uno o varios de los accionistas no fundadores o iniciales de la sociedad sea por lo menos tres (3) veces su valor intrínseco con base en el patrimonio líquido de la sociedad a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

El anterior tratamiento durará por un término de cuatro (4) años desde el momento de recibir la inversión, con el cumplimiento de todos los requisitos en mención”.

## 2. Decisión

**INHIBIRSE** de decidir sobre la constitucionalidad del artículo 37 (parcial) 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”*, ante la ineptitud sustantiva de la demanda.

### 3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional concluyó que la demanda incumplió con el requisito de suficiencia, propio de los cargos de inconstitucionalidad.

La censura propuesta por el demandante implicaba la solicitud de modificación del precedente constitucional sobre el alcance de la regla contenida en el artículo 317 de la Constitución Política, en particular sobre la facultad de los municipios para gravar la propiedad inmueble. No obstante, la demanda no cumplió con la carga argumentativa mínima para sustentar esa pretensión. Acerca de este tópico, la Corte recordó que para fundamentar la solicitud de cambio de precedente no basta con que el demandante proponga una tesis alternativa a la prevista por la jurisprudencia sobre la definición del contenido y alcance de determinada disposición constitucional. En cambio, la demanda debe explicar las razones, en todo caso importantes e identificables, que motivarían esa modificación y a la luz de las causales que sobre el particular ha definido la jurisprudencia reiterada de la Corte.

Los magistrados **JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR**, **ALEJANDRO LINARES CANTILLO**, **ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO** y **JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS** formularon aclaración de voto frente a lo decidido por la Corte en el presente asunto.

El magistrado José Fernando Reyes Cuartas **aclaró** su voto a la Sentencia C-393 de 2023. Y aunque comparte la decisión inhibitoria de la Sala Plena, estima que quizá la Corte pudo avanzar bajo criterios pro actione para examinar la norma acusada, pues, estima que esta podría generar efectos contrarios a los principios de equidad e igualdad tributaria. Particularmente, considera necesario distinguir entre la adopción de un impuesto al patrimonio transitorio y el establecimiento de uno de carácter permanente. En el primer caso, el contribuyente tiene la expectativa de que se trata de un sacrificio temporal, extraordinario y justificado en motivos coyunturales. Sin embargo, cuando se adopta un tributo con vocación de permanencia, existe una mayor necesidad de deliberación. Asimismo, el juez constitucional debe valorar las circunstancias de quienes pueden sufrir afectaciones desproporcionadas, derivadas de la imposición de este gravamen.

Para el magistrado Reyes Cuartas, el legislador debe considerar la situación de aquellas personas que cuentan con un único bien inmueble destinado a su propia vivienda y que, por lo tanto, no genera riqueza derivada de la renta. Esta circunstancia puede agravarse cuando los contribuyentes carecen de otros bienes (muebles o inmuebles) de valor significativo. En esas hipótesis, el establecimiento de un impuesto al patrimonio podría generar en

el corto plazo efectos confiscatorios, pues, al cabo de varios años, el propietario del bien deberá pagar este gravamen de forma concurrente con el impuesto predial y, eventualmente, con la contribución por valorización. De esta manera, el contribuyente estará obligado a soportar ingentes cargas tributarias pese a que no se incrementa su riqueza porque no recibe ingresos que provengan de su único activo patrimonial.

En consecuencia, pese a la falta de aptitud del cargo analizado en esta oportunidad, el Magistrado explicó que la norma demandada suscita cuestiones de relevancia constitucional en relación con el alcance del principio de equidad tributaria y, en particular, respecto de su incidencia en la prohibición de impuestos confiscatorios. En este sentido, destacó la importancia de que, en futuros debates, la Corte atienda a los impactos desproporcionados que podría generar el impuesto al patrimonio de carácter permanente cuando los contribuyentes disponen de un único bien inmueble y carecen de otros activos de valor significativo.