

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-489 DE 2023

Expediente: D-15.097

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 19 (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*”.

Demandante: Carlos Edward Osorio Aguiar

Magistrados ponentes:

Jorge Enrique Ibáñez Najar

Cristina Pardo Schlesinger

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de noviembre dos mil veintitrés (2023).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones Constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha dictado la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, el ciudadano Carlos Edward Osorio Aguiar presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 19 (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*”.

2. El accionante propuso cinco cargos así: (i) violación del preámbulo de la Constitución Política, (ii) violación del artículo 13 de la Constitución Política, (iii) violación del artículo 95-9 de la Constitución Política, (iv) violación del artículo 360 de la Constitución Política y (v) violación del artículo 363 de la Constitución Política.

3. Mediante Auto del 24 de enero de 2023, se admitió el cargo tercero y se inadmitieron los demás cargos de la demanda. Estos últimos fueron rechazados

mediante Auto del 14 de febrero de 2023 porque el demandante no presentó escrito de corrección de la demanda.

4. Mediante Auto el 1138 del 8 de junio de 2023, la Sala Plena convocó a una audiencia pública en los expedientes D-15.097 y D-15.113AC. El proceso D-15.113AC, el cual fue repartido a la magistrada Cristina Pardo Schlesinger, versa sobre dos demandas contra el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, por la presunta violación del principio de equidad tributaria. Dicho cargo fue admitido a trámite mediante Auto del 10 de febrero de 2023. Los argumentos que sustentan las demandas acumuladas, así como la demanda del expediente D-15.097, son, en términos generales, los mismos.

5. El artículo 3 del Decreto 2067 de 1991 prevé que la Corte podrá asignar a más de un magistrado la sustanciación del mismo asunto. En desarrollo de esta previsión, el literal n) del artículo 9 del reglamento interno de la Corte Constitucional precisa que son funciones del presidente de la Corte: *“Informar a la Corporación sobre la existencia de los negocios que por sus características requieran acumulación o aconsejan ponencia múltiple”*. A su turno, el artículo 43 del mismo reglamento indica que, el presidente de la Corte Constitucional puede adoptar criterios y procedimientos para la práctica concreta, como la *“posibilidad de ponencia múltiple”*. En consecuencia, los expedientes D-15.097 y D-15.113AC serán decididos en cada caso por la Sala Plena, mediante coponencias de los magistrados Jorge Enrique Ibáñez Najar y Cristina Pardo Schlesinger¹.

6. Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

¹ En aplicación de estas disposiciones, a lo largo de los años, la presidencia de la Corte Constitucional ha asignado un mismo proceso de constitucionalidad a varios magistrados sustanciadores. Ello con el fin de repartir equitativamente el trabajo. En efecto, la figura de la coponencia o ponencia múltiple se ha presentado en los procesos de constitucionalidad en los que las dimensiones de la providencia o la cantidad de normas demandadas exige que varios despachos que comparten la misma tesis jurídica sobre las normas objeto de control sustancien la sentencia que resuelve el examen de las normas enjuiciadas. En las sentencias C-370 de 2006 y C-355 de 2006, el presidente de la Sala Plena de la Corte asignó la ponencia a varios despachos sustanciadores, en atención a que se trataba de procesos de constitucionalidad en los que se resolvían acusaciones contra una gran cantidad de normas (C-370 de 2006), o el gran tamaño de la sentencia (C-355 de 2006). También ha ocurrido que, en casos de cambio de tesis jurisprudenciales, el presidente de la Corte ha asignado un caso a más de un ponente. Ejemplo de ello es la sentencia C-228 de 2002, providencia en la que se ajustó el precedente constitucional sobre el derecho de las víctimas. En la Sentencia C-816 de 2004, la Sala plena advirtió los motivos por los cuales se aplicaba la figura de la ponencia compartida: *“Es de advertir que votada la ponencia presentada por el Magistrado Marco Gerardo Monroy Cabra, que proponía la exequibilidad por el trámite del acto legislativo demandado, ella solo recibió tres votos a favor, por lo que fue votada favorablemente la inexecutable y la Corte determinó nombrar como ponentes a los magistrados Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Uprimny Yepes. Sin embargo, los antecedentes del proyecto original se conservan en la presente sentencia”*. La determinación de aplicar la figura de la ponencia compartida no es una etapa procesal preclusiva específica del proceso de constitucionalidad. Por el contrario, se trata de una determinación de carácter administrativo encaminada a garantizar el equitativo reparto de trabajo, o permitir la adecuada investigación de los temas de cada ponencia. Por ello, puede ser adoptada en cualquier momento del proceso de constitucionalidad, incluso después de votado un sentido del fallo por parte de la Sala Plena.

A. La disposición demandada

7. El texto de la norma demandada, tal y como fue publicado en el Diario Oficial n.º 52.247 del 13 de diciembre de 2022, es el siguiente (se subraya el aparte acusado):

“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”.

EL CONGRESO DE COLOMBIA DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 19°. *Modifíquese el artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

ARTÍCULO 115. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS Y OTROS. *Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.*

En el caso del gravamen a los movimientos financieros será deducible el cincuenta por ciento (50%) que haya sido efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.

Las deducciones de que trata el presente artículo en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

PARÁGRAFO 1. *La contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, e independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie. Para efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables.*

Cuando el contribuyente haga parte del sector de hidrocarburos y pague la regalía en especie, el costo total de producción de los recursos naturales no renovables (CTP) será el resultado de la sumatoria de los costos anuales de producción de los recursos naturales no renovables pagados a título de regalía de cada pozo (ΣUD) así:

$$CTP = \Sigma CP$$

El costo anual de producción (CP) de los recursos naturales no renovables pagados en especie a título de regalías de cada pozo corresponde al resultado de multiplicar el volumen de hidrocarburos pagados en especie a título de regalía (VR) por el costo unitario (CU) de producir el hidrocarburo pagado en especie, así:

$$CP = VR \times CU$$

Donde:

VR= Es el volumen de hidrocarburo que se paga a título de regalías en especie por cada pozo, expresado en barriles o barriles equivalentes, durante el año gravable.

CU= El costo unitario (CU) se calculará dividiendo el costo total anual (CT) por pozo entre el volumen total anual de barriles producido por el pozo (VT), así:

$$CU = CT$$

VT

Para tal fin, el Costo Total (CT) anual del pozo, corresponde a la sumatoria de todos los costos asociadas al pozo entre los que se encuentran, sin limitarse, aquellos relacionados en el artículo 143-1 del Estatuto Tributario, los costos incurridos en los procesos de extracción recolección, tratamiento y almacenamiento.

B. La demanda

8. Cargo único admitido. Violación del artículo 95-9 de la Constitución Política. El demandante sostuvo que, de conformidad con el artículo 95-9, es deber de la persona y el ciudadano “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. En consecuencia, la tributación que no cumple con tales principios es inconstitucional. Manifestó que, si bien el principio de justicia puede ser relativo, la norma acusada desconoce el principio equidad en la medida que impide a los contribuyentes que explotan recursos naturales no renovables (en adelante, RNNR) deducir del impuesto sobre la renta lo pagado por regalías. Lo anterior, a pesar de que esta suma no “robustece o fortalece” el patrimonio. Esto, en criterio del demandante, contrasta con otras actividades que pueden hacer las correspondientes deducciones o descontar a título de costo o gasto las

expensas que son necesarias para desarrollar, conservar o mejorar la actividad productora de renta.

9. En este sentido, el accionante afirmó que “*no es justo ni equitativo que [...] se le cambien las reglas de juego a quienes suscribieron los correspondientes contratos de explotación, imponiéndoles una onerosa carga tributaria, que se adiciona al deber contractual que deben honrar a la hora de satisfacer las contraprestaciones económicas pactadas a título de Regalía*”. Esta carga, dijo, “*tiene como hecho generador un ingreso que entra a su patrimonio de manera coyuntural y transitoria, con el único fin de ser transferido al Estado, por lo que en momento alguno [...] incrementa su patrimonio o beneficia al sujeto pasivo del tributo, y de allí que con la disposición acusada se entronice una evidente afrenta a la norma superior que consagra el principio de justicia y de equidad tributaria*”.

10. En la audiencia pública celebrada en este proceso, el accionante insistió en la acusación propuesta y señaló que el párrafo demandado transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 95, numeral 9, de la Constitución Política, en cuanto incrementa artificialmente la base gravable del impuesto de renta al impedir la deducción de las regalías, que no son nada distinto a un gasto. En su opinión, las regalías son un gasto asociado a la actividad productiva y, por ello, no generan en ningún momento incremento alguno del patrimonio de quien lo eroga. En opinión del accionante, la norma acusada grava los costos o gastos en los que incurre el contribuyente para desarrollar su actividad productora de renta, en contravía del hecho generador del propio impuesto, que consiste en obtener ingresos que tengan la potencialidad de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo. El accionante calificó esta medida como *claramente inequitativa*, e insistió en que aquella no se aprecia en ningún otro sector de la economía, pues a todos estos se les permite deducir los costos propios y necesarios de su actividad.

11. Por último, añadió que, si bien el legislador goza de amplia libertad de configuración para la determinación de los impuestos, no le está permitido imponer cargas excesivas que desconozcan la capacidad económica de los sujetos pasivos. En ese sentido, advirtió que la norma demandada impone cargas que exceden esa capacidad.

12. En suma, a juicio del demandante, la norma vulnera el principio de equidad tributaria porque grava un gasto como si fuera una utilidad y, por tanto, lo incluye en la renta líquida gravable. Ese gasto, que es real —porque sin él no se adquiere el derecho a explotar el RNNR—, disminuye los ingresos del contribuyente y, en consecuencia, su utilidad gravable. Lo anterior significa que la norma no consulta la capacidad económica de sus destinatarios porque impide deducir de la renta bruta un gasto que tiene relación con la actividad productora

de renta.

C. Intervenciones oficiales

13. La Corte Constitucional recibió cinco (5) intervenciones oficiales de las siguientes entidades estatales: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Minas y Energía, Presidencia de la República y Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado. En estas intervenciones se solicitó a la Corte inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda, o bien declarar la exequibilidad de la disposición acusada. Dado que las intervenciones oficiales expresaron posiciones coincidentes, a continuación, se resumen los argumentos propuestos para el efecto:

Ineptitud sustantiva de la demanda

La demanda es inepta porque el accionante, al formular un cargo por equidad tributaria en conexidad con igualdad, debía proponer un *test de comparación*. Por lo tanto, la acción carece de claridad y certeza.

El cargo tercero admitido *adolece de falta de justificación y desarrollo técnico* porque el accionante no identificó los sujetos comparables a los cuales la norma acusada aplica un trato diferente. No obstante, si el cargo se fuere a decidir de fondo, es preciso considerar que los contribuyentes que pagan regalías y los que no lo hacen no son sujetos comparables. Los primeros explotan recursos propiedad del Estado y, en consecuencia, deben pagar una contraprestación por ello. Además, su actividad genera impacto ecológico y tiene beneficios tributarios favorables. De esta manera, “*el cargo de la demanda sobre el trato diferenciado no pugna con el principio de igualdad ni equidad tributaria porque no prevé una carga diferente entre sujetos comparables estando estos sujetos en situaciones de hecho y jurídicas diferentes*”.

La norma se inscribe en el amplio margen de configuración que tiene el legislador en materia tributaria

La norma demandada se inscribe dentro de los límites que la Constitución impone a la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria. El Congreso tiene una competencia discrecional para determinar la política tributaria, por lo que puede crear, modificar y eliminar tributos y deducciones según lo considere necesario.

La forma de determinar la capacidad contributiva es un asunto que concierne al legislador, así como la forma de establecer la base gravable de cada impuesto. La jurisprudencia constitucional permite incluso eliminar las deducciones o cualquier mecanismo alternativo de depuración de la base gravable, siempre que el impuesto a cargo del contribuyente no constituya una carga irrazonable y desproporcionada.

Dado que el Congreso cuenta con la *más amplia discrecionalidad* para determinar la política tributaria, corresponde a la ley definir qué se entiende por ingreso en términos tributarios. De esta forma, un costo o gasto no necesariamente debe deducirse o detraerse de la base gravable del impuesto; incluso puede ser eliminado, tal y como ocurre con la disposición jurídica demandada, que prohíbe la deducción de las regalías en el impuesto sobre la renta.

La cuantificación del impuesto sobre la renta se funda en el criterio de justicia y equidad que adoptó la Constitución Política en el artículo 95-9, que interpretado armónicamente con el artículo 363 constitucional, sustenta el principio de capacidad contributiva como un límite a la facultad impositiva del Estado. Este principio es abstracto y general, por lo que es competencia del legislador dotarlo de contenido mediante el ejercicio de su libertad de configuración. En virtud de este, puede fijar los componentes que forman parte de la renta líquida gravable. Por lo tanto, *“impedir la deducibilidad de gastos (aun en el evento que estos constituyan ‘expensas necesarias’ en los términos de los artículos 26, 107 y 178 del ET) no conduce a la violación del principio constitucional de capacidad contributiva, ya que es la propia ley la que da alcance y contenido a esa máxima en el contexto de cada impuesto”*².

El artículo 26 del Estatuto Tributario (ET) es el que establece que el impuesto sobre la renta se calcula sobre *factores* susceptibles de aumentar el patrimonio neto y que, por regla general, corresponde restar de la renta bruta las erogaciones realizadas con ocasión de la actividad productiva. Es claro que esta regla es de carácter legal, y no constitucional, por lo que *“es evidente que el demandante busca provocar un juicio de exequibilidad con fundamento en un parámetro infraconstitucional, cuestión que resulta improcedente y, por ende, no constituye un parámetro sobre la constitucionalidad de la norma acusada”*³.

En materia impositiva no hay derechos adquiridos porque se privilegia el interés público sobre el particular, por lo que *“nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”*. Específicamente, la norma acusada tiene por finalidad que las empresas dedicadas a la explotación de RNNR contribuyan a la financiación del gasto social y ambiental.

En todo caso, la norma supera un test de proporcionalidad de intensidad leve. En primer lugar, persigue una finalidad que no está prohibida por la Constitución, pues busca *garantizar un sistema más eficiente y con mayor equidad horizontal*. En efecto, la Ley 2277 de 2022 tiene por finalidad disminuir los índices de pobreza y desigualdad, y mejorar la redistribución de riqueza, finalidades que son imperiosas en el ordenamiento constitucional.

En razón de que la Ley busca aumentar recursos para financiar el gasto público, se *“focalizó la política tributaria para aumentar las tasas de tributación en los sectores energético e hidrocarburos, que tienen una probada mayor capacidad económica”*. La no deducibilidad de las regalías en el impuesto sobre la renta es una medida que genera *“recursos adicionales significativos y necesarios para financiar un mayor gasto social que mejorará la calidad de vida de los hogares colombianos y repercutirá positivamente en el crecimiento económico del país”*. En particular, la DIAN señaló que la disposición acusada representa un recaudo estimado de \$2,7 billones para el año 2023 y de 2,2 billones para el año 2024.⁴

Por último, *“la grave desigualdad que vive el país [...] demuestra la aplicación responsable y armónica del art. 95-9 de la CP; concretamente, a la luz de la modificación introducida en el inciso primero del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, mediante el cual, se reitera, el legislador limita la deducibilidad de la compensación económica pagada por los contribuyentes que explotan recursos naturales no renovables (las llamadas regalías) en la depuración del impuesto sobre la renta, dentro del propósito, constitucionalmente admisible, de contribuir a la consecución de un sistema tributario más equitativo y justo y,*

² Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

³ *Ibidem*.

⁴ Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

al mismo tiempo, de generar nuevas fuentes para la financiación del gasto social que apoye en el cierre de brechas de la desigualdad y la pobreza”. En este sentido, “la presente demanda es una excelente oportunidad para que la Corte Constitucional se pronuncie sobre el alcance del numeral 95-9 de la CP y sobre la necesidad de materializar y terminar de despertar las cláusulas durmientes de los deberes constitucionales”⁵.

Los sectores mineros y de hidrocarburos no son comparables con ningún otro sector de la economía

Las empresas dedicadas a la explotación de RNNR no son comparables con otros contribuyentes que pagan contraprestaciones al Estado por la explotación de bienes públicos por cuanto: (i) suscriben un contrato de concesión para explotar RNNR, (ii) pagan a favor del Estado una regalía que es una contraprestación económica, (iii) generan un costo ambiental, (iv) su actividad afecta las regiones y comunidades, (v) el Estado es propietario de los recursos que explotan, y (vi) se rigen por el Código de Minas.

Además, quienes explotan RNNR cuentan con un tratamiento privilegiado porque pueden hacer uso de estímulos tributarios como el descuento tributario de la inversión en activos fijos reales; la amortización tanto de las inversiones en las actividades de exploración y explotación de RNNR como de los gastos preliminares en etapas de exploración; los descuentos asociados al IVA por la importación de bienes de capital y maquinaria pesada para la industria básica; los descuentos tributarios por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, y el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, entre otros.

Dado que no son asimilables, no es inequitativo el trato diferenciado otorgado por el legislador, y por lo mismo es innecesario que la Sala Plena aplique un test de proporcionalidad para concluir que no existe afectación alguna al principio de equidad. En caso de que se aplique el test de proporcionalidad, es imperativo concluir que la disposición es exequible por cuanto la finalidad que persigue la norma —proteger el medio ambiente y aumentar los recursos para la financiación del gasto público social— no está constitucionalmente prohibida; y la medida es idónea para el efecto porque aumenta el recaudo y evita el efecto nugatorio de que el pagador de la regalía la recupere vía deducción en el impuesto sobre la renta.⁶

La Corte Constitucional ha avalado la constitucionalidad de medidas que establecen tratos diferentes siempre que no se vulneren los principios de igualdad y equidad. Así, la eliminación de la deducción por regalías se encuentra plenamente justificada porque permite la consolidación de un sistema tributario más equitativo.

Permitir la deducibilidad de las regalías contraviene su naturaleza de contraprestación económica por la explotación de RNNR

La prohibición prevista en la norma demandada protege la integridad de las regalías como recurso público, pues impide que los explotadores de RNNR recuperen lo pagado por concepto de regalía, mediante su deducción del impuesto sobre la renta. En concordancia con

⁵ Intervención de la Presidencia de la República.

⁶ La DIAN afirma que “la estimación del impacto fiscal asociado con la no deducibilidad por regalías del artículo 115 del Estatuto Tributario de la Ley 2277 de 2022 que se reciben de los sectores mineros y de hidrocarburos es superior a \$8,1 billones: En el sector de minería de \$1,5 billones para 2023 y de \$1,2 billones en el sector de hidrocarburos para el mismo año, lo que en conjunto representaría un impacto fiscal de alrededor de \$2,7 billones”.

la Constitución Política, la regalía es una contraprestación económica que se origina por el uso del subsuelo propiedad de la Nación y de la función ecológica de la propiedad que compensa los efectos negativos que genera la explotación de los RNNR.⁷ Por lo tanto, de no incorporarse la prohibición de deducción de regalías se estarían ignorando “[...] las externalidades negativas que ello [la explotación de RNNR] conlleva en el ecosistema y de suyo se estarían desconociendo los postulados consagrados en el artículo 58 Constitucional, que demandan el deber de que la propiedad cumpla con una función social y ecológica”⁸.

De conformidad con la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, el legislador estimó que “no resulta equitativo, considerando las bajas tasas efectivas de tributación de estas entidades del sector minero y petrolero, que sea la Nación quien asuma, injustificadamente, la detracción de las regalías por la explotación de los recursos no renovables de todos los ciudadanos”⁹.

La regalía es una contraprestación económica y pública de rango constitucional que no pertenece a la actividad económica de un contribuyente, y su pago puede equipararse a un contrato de participación.¹⁰ En consecuencia, la prohibición que contempla la norma acusada fue dispuesta para proteger la integridad de este recurso público. En virtud de las regalías, el contribuyente transfiere al Estado la porción de la producción que a este último le corresponde por la explotación de un bien de su propiedad. De este modo, “no se trata, entonces, de un recurso que salga del patrimonio del contribuyente (definición de costo/gasto) y luego pase al patrimonio estatal, porque el recurso que se extrae del subsuelo siempre fue propiedad de la Nación”¹¹.

Por consiguiente, las regalías no son un rubro propio de la actividad de explotación de RNNR, sino una contraprestación económica de rango constitucional que se paga por explotar un recurso del Estado. En esa medida, la prohibición de su deducibilidad no vulnera el principio de capacidad contributiva, sino que protege la integridad de ese recurso público, pues evita que el Estado se vea obligado, por la vía del impuesto sobre la renta, a retornar el pago que le hicieron por este concepto.

D. Conceptos de expertos invitados

14. La Corte Constitucional recibió ocho (8) conceptos de expertos invitados, quienes solicitaron la declaratoria de inexecutable de la disposición acusada. Estos son: Alfredo Lewin Figueroa, Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI), Asociación Colombiana de Minería (ACM), Asociación Colombiana del Petróleo y Gas (ACP), Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana, Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia, Instituto de Ciencia Política Hernán Echevarría Olózaga (ICP) y Mauricio Piñeros Perdomo. Dado que las intervenciones comparten argumentos comunes, a continuación, se resumen las razones propuestas por este grupo de intervinientes:

⁷ Intervención del Ministerio de Minas y Energía.

⁸ Ibidem.

⁹ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem.

La disposición prevé un trato discriminatorio contra las empresas dedicadas a la explotación de RNNR¹²

Entre el principio de equidad y el derecho a la igualdad hay una relación estrecha e inescindible. Por lo tanto, se debe aplicar un test integrado de igualdad para evaluar la exequibilidad de la disposición acusada. Un criterio de comparación aplicable para el efecto “*es la posibilidad que tienen los contribuyentes de deducirse una contraprestación económica catalogada contablemente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta*”¹³.

La disposición acusada introduce un trato discriminatorio entre contribuyentes comparables: los que pagan regalías por la explotación de RNNR y los que pagan otro tipo de contraprestaciones económicas al Estado por el uso y explotación de bienes públicos, como las sociedades concesionarias de puertos (artículo 5 Ley 1 de 1991), las empresas con concesiones viales y férreas (artículo 15 y 32 Ley 80 de 1993), las empresas de servicios públicos que tienen o adquieren concesiones (artículo 25 Ley 142 de 1994), las empresas de telecomunicaciones que usan el espectro electromagnético (artículo 13 Ley 1341 de 2009), las empresas propietarias de permisos de vertimientos (artículo 42 y 43 Ley 90 de 1993) y las que ostentan derechos por uso de playas de propiedad de la Nación.¹⁴

El trato diferenciado consiste en que las primeras no pueden deducir de su base gravable del impuesto de renta la contraprestación económica que pagan al Estado por la explotación de un bien de propiedad pública, mientras que los segundos sí.

Si bien es cierto que la finalidad de la adopción de la medida es aumentar el recaudo y esta es una finalidad constitucionalmente relevante, la disposición es inconstitucional porque: *primero*, implica una carga tributaria desproporcionada para un sector cuya capacidad contributiva es volátil y cambia en el tiempo. En el caso de una empresa obligada a pagar las regalías en especie en un contexto global de precios bajos, en aplicación del artículo 19 demandado, “*el contribuyente tendría que aumentar artificialmente el gasto no deducible por un ingreso que no existió físicamente para él. Sin duda, el efecto de la norma contribuiría a aumentar el valor de una pérdida o de disminuir la utilidad del ente económico, por el mayor valor del impuesto de renta a pagar que genera la inflación artificial de la base gravable*”¹⁵.

Segundo, la actividad del legislador en el caso *sub examine* no resiste un test leve de proporcionalidad, y en cambio resulta *arbitraria y caprichosa*. Esto, debido a que en la exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria se afirmó que: (i) las regalías no

¹² Intervenciones de Alfredo Lewin Figueroa, Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia ANDI, Asociación Colombiana de Minería, Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia.

¹³ Intervención del Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia.

¹⁴ En el mismo sentido, la Asociación Colombiana de Minería señaló: “*las empresas que se estiman como sujetos comparables para estos efectos son: i) las empresas que manejan concesiones portuarias (playas y zonas de bajamar); ii) las empresas de servicios públicos titulares de concesiones por el uso del agua; iii) empresas con permisos de vertimiento; iv) empresas que manejan concesiones viales; v) empresas que explotan y/o usan el espectro electromagnético. Todos estos contribuyentes, según la regulación especial aplicable a cada una de sus actividades, deben pagar una contraprestación a título de compensación por el derecho que les concede el Estado a usar, concesionar o explotar esos bienes y recursos naturales públicos. Empero, a diferencia de lo que ocurre con las empresas a las que se les otorga un título minero por cuenta de la norma demandada, a aquellas SÍ se les permite tratar como costo o gasto y por ende deducir para efectos de la depuración de la base gravable, todos los costos asociados a su actividad económica, incluyendo aquellos que se pagan al Estado por el derecho de uso o concesión a modo de compensación*”.

¹⁵ Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI).

son un gasto, pese a que técnica y contablemente son un costo o gasto; (ii) el sector minero tiene una tasa de tributación baja, aunque está demostrado que la “*tarifa general combinada de renta para las sociedades del sector minero, es decir, la que paga el concesionario más el accionista, quedaría en 41.5%*”¹⁶ y (iii) la prohibición de deducibilidad se debe a la contraprestación por el uso de un activo del Estado, cuando lo cierto es que ese activo mientras no es explotado *es oculto e irrealizable*, de forma que no produce ingreso alguno al Estado sin la intervención del empresario minero.¹⁷

Tercero, la norma acusada es contraria a la equidad y justicia tributaria porque desconoce la capacidad contributiva de los obligados, en la medida que les impone el deber de tributar sobre un recurso *inexistente*, que no genera ingresos, ni incrementa el patrimonio o constituye renta líquida. La industria del petróleo y gas tiene una carga impositiva desproporcionada porque es la única que no puede deducir la regalía y debe pagar una sobretasa entre 5%, 10% y 15%.

Cuarto, con la medida demandada, la tasa efectiva de tributación del sector de petróleo y gas pasaría del 36,3% al 70,5%.¹⁸

Por último, existen medidas alternativas para el logro del mismo fin como aumento del impuesto en periodos de bonanza.

Las regalías son costos de producción o gastos que no aumentan el patrimonio de los contribuyentes y no deben ser gravados¹⁹

Las regalías están previstas en la Constitución Política como un pago obligatorio que debe hacer quien explote RNNR. En consecuencia, constituye un costo asociado a la actividad. Las regalías son un costo de explotación porque sin esta no existiría producción, ingresos, ni renta gravable, que generen impuestos y derechos económicos, a cargo de los contratistas y en favor de la Nación. En efecto, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF), las regalías son un costo o gasto en la medida que son causales con la actividad de exploración y explotación, son necesarias porque su pago es imprescindible y, proporcionales debido a que el Estado es quien fija su monto.

Las regalías entran de manera transitoria al patrimonio del contribuyente, pero luego son transferidas al Estado, por lo que no incrementan el patrimonio ni benefician a aquel. Además, técnica y contablemente son reconocidas como un gasto operacional o costo de venta.²⁰

En virtud del principio de justicia tributaria, y atendiendo a la filosofía inherente a la depuración del impuesto sobre la renta, al legislador le está vedado coartar de manera desproporcionada e injustificada la posibilidad que tiene el contribuyente de detraer las erogaciones inherentes al desarrollo de su actividad productora de renta. Ello materializaría una transgresión directa al principio de justicia a partir de una perspectiva subjetiva,

¹⁶ Intervención del Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Intervención de la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP).

¹⁹ Intervenciones de la Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI), Asociación Colombiana de Minería (ACM), Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP) y Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

²⁰ Concepto O-6-930 del 4 de noviembre de 2020, expedido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, citado en la intervención de la Asociación Colombiana de Minería (ACM).

relacionada con la determinación de la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

La disposición demandada es contraria al artículo 360 de la Constitución que califica la regalía como una contraprestación económica y, por lo tanto, un egreso para quien la paga. En consecuencia, es evidentemente violatorio del citado artículo afirmar que las regalías no son un gasto del explotador económico, sino una mayor renta gravable de este, cuando verdaderamente son un costo de la producción inherente al ejercicio de las actividades extractivas.

Las minoraciones estructurales son límites a la libertad de configuración legislativa en materia tributaria²¹

El legislador no puede disponer libremente de las minoraciones fiscales. Tan solo en determinadas ocasiones puede disponer de estas, siempre que las medidas que las afecten sean justificadas y razonables. Esto no ocurre en el caso *sub examine* porque “*la norma demandada consagra una medida arbitraria, que implica una carga exagerada que, en sí misma, no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos, en cuanto que la prohibición de la deducibilidad de las regalías procederá independientemente de la situación y desempeño económico de las compañías, los precios de cada año de sus productos, del margen de utilidad que tengan (aún con pérdidas contables), de la proporción que representen frente a la renta líquida, etc*”²².

Así, la disposición jurídica demandada desconoce el principio de capacidad contributiva que se desprende de los principios de equidad y justicia consagrados en el artículo 95-9 de la Constitución Política, porque no permite que las empresas que se dedican a la explotación de RNNR calculen de manera verdadera y efectiva la renta líquida. Esto se debe a que las regalías se enmarcan en el concepto de minoración estructural, al ser un costo o gasto obligatorio y necesario, y no un beneficio fiscal. Dado que en este caso se afecta un elemento propio de la minoración estructural del impuesto, el análisis de la disposición acusada deberá efectuarse mediante la aplicación de un test de proporcionalidad estricto.²³

Los requisitos previstos en los artículos 107 y 115 del Estatuto Tributario para la deducción de expensas son aplicables a las regalías, por cuanto estas “*son la fuente de la renta gravable de los productores pues sin estas no pueden explotarse los hidrocarburos y, por tanto, no podrían existir rentas gravables (principio de causalidad). Así mismo, al tener tarifas escalonadas en función del volumen de producción, las regalías aplican en su justa medida a las diferentes empresas productoras (principio de proporcionalidad)*”²⁴. Por consiguiente, prohibir la deducción de las regalías genera que la capacidad contributiva de las empresas se aumente de manera artificial.

La medida demandada es contraria al principio de equidad tributaria, pues *distorsiona* la noción del impuesto sobre la renta que grava utilidades o ganancias de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario. En consecuencia, desconoce el concepto de minoración estructural que conlleva la deducción de la regalía, a través de la cual se establece la

²¹ Intervenciones de Alfredo Lewin Figueroa, Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP) y Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana.

²² Intervención de Alfredo Lewin Figueroa.

²³ *Ibidem*.

²⁴ Intervención del Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana.

capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En esta medida, las empresas que explotan RNNR deben tributar sobre *una renta inexistente*, lo cual es confiscatorio, irrazonable e injustificado.

***La prohibición de deducción de las regalías impide a las empresas obtener una rentabilidad mínima por su operación*²⁵**

La actividad productiva gravada del carbón, con las medidas de la reforma tributaria, quedaría en un estado tal que no podría cubrir la rentabilidad mínima esperada por los accionistas o los terceros que proveen financiación para este sector. Esto permite afirmar que la medida es confiscatoria. En efecto, la reforma genera una reducción del ROE (*Return on Equity*) o rentabilidad financiera del sector carbonífero por debajo de la tasa mínima esperada para el inversionista, siendo el ROE de 6,9% y la tasa mínima esperada del 12,29%. “*De hecho, el mismo Ministerio de Hacienda establece que por cuenta de la reforma, el sector de carbón llegaría a una rentabilidad inferior al 3% en época de precios medios y por debajo del 8% en época de precios altos, como lo identifica en el documento*”²⁶.

***La prohibición de deducción de las regalías afecta la competitividad del país y los ingresos del SGR*²⁷**

La disposición acusada, además de vulnerar los principios de equidad y justicia tributarias, tiene efectos graves en la competitividad del país. Un análisis realizado por la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP) evidencia que por lo menos en 34 países productores y/o inversionistas en hidrocarburos, la regalía sí es deducible. De modo que la prohibición *sub examine* incrementa injustificadamente los costos de la explotación minera e hidrocarburífera en Colombia, aumenta la tasa de tributación y el índice de *Government Take* entre el 65% a 80%. Esto saca a Colombia del mapa de competitividad en la región, lo que pone en riesgo inversiones para aumentar el factor de recobro.

En este sentido, la reforma tributaria podría implicar en los próximos años: (i) una pérdida de ingresos por regalías que reduciría en 24% las posibilidades de solucionar necesidades básicas insatisfechas en las regiones (agua potable, salud, educación, alcantarillado y vidas); (ii) la pérdida de oportunidades de contratación de bienes y servicios; (iii) la destrucción de empleos especialmente en las regiones productoras; (iv) y el aumento del precio del dólar y, por lo mismo, del costo de vida para todos los colombianos.²⁸

Por último, la prohibición se basa en la premisa de que todas las empresas que explotan recursos naturales son iguales o generan grandes utilidades, y pierde de vista que en el país existe una mediana y pequeña minería realizada por empresas nacionales a quienes también les impacta la no deducibilidad de regalías.

²⁵ Intervención de la Asociación Colombiana de Minería (ACM).

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Intervenciones de la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP), la Asociación Colombiana de Minería (ACM), el Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Onzaga (ICP).

²⁸ “*Con información de algunas empresas, se simuló el impacto de recortar en 30% los programas de inversión en exploración y producción. Se estima que este recorte generaría una caída gradual en la producción al punto que en el año 2026 podrían perderse 130 mil barriles día de producción de petróleo. Para finales de esta década, suponiendo la desinversión del 30% arriba mencionada, la caída en producción sería de alrededor de 370 mil barriles por día, es decir, caería 50% vs la producción actual*”. Intervención de la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP).

E. Intervenciones ciudadanas

15. La Corte Constitucional recibió las intervenciones de los ciudadanos Harold Eduardo Sua Montaña, José Alejandro Herrera Carvajal y otros y Luis Jaime Salgar Vegalara y otros. Las tres intervenciones solicitaron la declaratoria de inexecutable de la disposición acusada. Dado que cada uno presenta argumentos diferentes, a continuación, se resumirá el contenido de los documentos remitidos a la Corte por estos ciudadanos:

a. Harold Eduardo Sua Montaña

16. Harold Eduardo Sua Montaña solicitó que se declare la inexecutable de la norma acusada. Después de hacer un recuento del concepto de regalías en la jurisprudencia constitucional colombiana, argumentó que *“se denota el conllevar la norma acusada a incrementar la base gravable del impuesto a la renta de las empresas exportadoras de recursos naturales no renovables habida cuenta de las contraprestaciones dadas a la Nación tras el ejercicio de su actividad extractiva. De modo que, la comparación entre las capacidades económicas de tales contribuyentes frente a la carga impositiva del mencionado impuesto exigida por el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal consolidado en sentencia C-203 de 2021 carece de tal distinción ocasionado con ello una imposición mayor a la capacidad económica del exportador de recursos no renovables obtenida en el ejercicio de esa actividad habiendo entonces lugar a declarar inexecutable la mencionada norma”*.

b. José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez²⁹

17. José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez solicitaron que se declare la inexecutable de la norma acusada. Centrarón su intervención en la capacidad contributiva como dimensión del principio de equidad. Argumentaron que si bien el control constitucional es abstracto no puede desligarse de consideraciones fácticas. En este orden, afirmaron que la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022 contiene aseveraciones contrarias a la realidad para justificar el artículo 19 demandando, relativas a la supuesta baja tasa de tributación del sector, la presunta recuperación parcial de las regalías vía deducción del impuesto de renta, y la naturaleza de las regalías como costo de producción.³⁰

²⁹ Los ciudadanos adjuntaron a su intervención el peritaje económico/financiero: Consecuencias de la reforma tributaria Ley 2277 de 2022 sobre las empresas mineras de carbón hulla (CIU 0510) elaborado por la firma consultora Econometría consultores.

³⁰ Concretamente, señalaron que *“no es cierto que la deducción de las regalías de la base gravable del impuesto sobre la renta implique la sustracción de ingresos del Estado. Tampoco es cierto que las regalías no correspondan a un costo o gasto derivado de la explotación de RNNR. En toda lógica la condición de costo o*

18. Los ciudadanos adujeron que, dado que las regalías son una contraprestación económica, no se puede suponer que su deducción de la base gravable del impuesto de renta implique una sustracción de ingresos del Estado. Las regalías surgen de una relación sinalagmática en la que una parte, el Estado, recibe un ingreso que, para la otra, el productor, significa un gasto. Del mismo modo, indicaron que la noción de contraprestación de las regalías no excluye su calidad de costo o gasto, pues, precisamente, el pago de este tipo de rubro para ser titular de un derecho, bien o servicio constituye en sí mismo un costo o un gasto. En su opinión, es *evidente* que ese costo o gasto debe ser deducible.

19. Señalaron que no es cierto que el Estado subsidie las regalías a través de su deducción, pues la detracción de estas de la base gravable es la forma de calcular la capacidad contributiva de los contribuyentes. Esto es así porque el impuesto sobre la renta grava la renta líquida gravable, a la cual se llega luego de restar las minoraciones estructurales, dentro de las cuales se encuentran las regalías como un costo y gasto. En consecuencia, no es justo, equitativo, ni progresivo que el legislador introduzca distorsiones injustificadas a la renta líquida gravable.

20. Los ciudadanos indicaron que “*las empresas dedicadas a la explotación de RNNR ya son las que más contribuyen a la financiación de los gastos e inversiones del Estado*”³¹. Adicionalmente, señalaron que el Ministerio de Hacienda afirmó que el subsector económico minero tiene la tasa efectiva de tributación más alta en Colombia del 27%, por lo que no es coherente que los antecedentes legislativos mencionen que los sectores de extracción de petróleo y carbón tienen bajas tasas efectivas de tributación³².

21. En opinión de los intervinientes, la forma en que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público determinó la tasa efectiva de los sectores de extracción de petróleo y carbón es imprecisa y compleja, pues los factores de la fórmula que aplicó para “*calcular la supuesta TET común de los sectores de extracción de*

gasto no riñe con la definición de las regalías como la contraprestación por el uso de un activo del Estado. Y tampoco es cierto que las regalías no sean un costo o gasto relacionado con la producción en el sector minero y petrolero [...] Pero en especial, no es cierto que los sujetos pasivos del sector minero y petrolero tengan bajas tasas efectivas de tributación”.

³¹ Los intervinientes señalaron que, de acuerdo con las cifras de la DIAN para el año 2021 “*las actividades de extracción de petróleo crudo, el transporte de petróleo crudo y gas por tuberías y la extracción de carbón piedra contribuyen el 20,36% (\$10.142.847 millones) del recaudo del impuesto sobre la renta en el año 2021*”, por lo que se preguntaron “*¿Cuál es entonces el sustento para afirmar que estas actividades debían contribuir más a la financiación de los gastos e inversiones del Estado cuando ya asumen una altísima proporción del recaudo total del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas?*”. Adicionalmente, señalaron que el Ministerio de Hacienda afirmó que el subsector económico minero tiene la tasa efectiva de tributación más alta en Colombia del 27%, por lo que no es coherente que en los antecedentes legislativos mencionen que los sectores de extracción de petróleo y carbón tienen tasas efectivas de tributación baja.

³² Esta información la sustrajeron del gráfico elaborado por la DGPM-MHCP con información del Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios – OCDE, DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2021 (<https://www.dian.gov.co/dian/Paginas/OCDE-CEBT.aspx>).

petróleo y de extracción de carbón, no son conducentes para determinar la verdadera capacidad contributiva de estos dos sectores. Tampoco son conducentes para establecer si en verdad había ‘espacio’ en la capacidad contributiva en especial del sector de extracción de carbón para asumir una mayor carga tributaria’. Según adujeron, esta fórmula no permite establecer la capacidad contributiva, sino que muestra la tarifa estatutaria con o sin la deducción de las regalías que incluso es más baja que las del impuesto sobre la renta (31% en 2021).

22. A su juicio, se debe hacer uso de la definición legal de la tasa efectiva de tributación que contempla la Norma Internacional Contable 12, incorporada a nuestro ordenamiento a través de la Ley 1314 de 2019.³³ En este sentido, explicaron que *“la principal diferencia entre el cálculo de la TET con la metodología del MHCP y con la metodología normativa de la NIC 12 está en el denominador de la fórmula. En la fórmula del MHCP el denominador estimado como la renta líquida más los ingresos no constitutivos de renta resultan en un denominador de \$7.665.218 (millones) para el sector de extracción de carbón en 2021. Mientras que en la fórmula de la NIC 12(86), el denominador está integrado por la utilidad comercial antes de impuestos que en dicho año fue de \$4.794.076 (millones)”*.

23. Agregaron que con el artículo 19 demandado, el legislador violó el principio de equidad tributaria porque aumentó la distorsión entre la renta líquida gravable y la utilidad contable antes de impuestos (casi del 60% en 2021). Esto, por cuanto, *“termina gravando rentas inexistentes a tal punto que el impuesto sobre la renta abarca la totalidad de la utilidad del sector y destruye patrimonio en términos reales [...]. La no deducibilidad reduce la rentabilidad a tal punto que no permite remunerar el costo de capital. Esto pone en riesgo la sostenibilidad de la minería en Colombia, con todo el impacto social que eso genera”*.

c. Luis Jaime Salgar Vegalara, Ramón Eduardo Madrián de la Torre, Carlos Hugo Ramírez Zuluaga, Rubén Darío Lizarralde, Asociación únete por Colombia, Alejandra Carvajal, Ernesto Cavelier, María Fernanda Moreno, Diego José Tobón Echeverri, Virginia Garcés, Liliana Reyes, Andrés Espinosa, Carlos Holguín y Carlos Enrique Moreno

24. Los ciudadanos solicitaron que se declare la inexecutable de la norma acusada. Señalaron que de conformidad con el artículo 26 del ET, el impuesto sobre la renta grava la generación de riqueza. Manifestaron que el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 es contrario al principio de equidad tributaria *“porque no grava la riqueza que el contribuyente ha generado para sí, sino que lo grava*

³³ NIIF 12, párrafo 86: *“La tasa promedio efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable”*.

por la riqueza que ha generado para un tercero, el propio Estado, quien ha tomado ya lo que le corresponde en la esfera de la explotación por concepto de regalías sobre los recursos naturales no renovables”.

25. En este sentido, argumentaron que el legislador excedió su amplio margen de configuración al obligar al contribuyente a asumir una carga impositiva sobre una renta que no ha generado. Además, consideraron que la disposición demandada es contraria al principio de certeza tributaria, en la medida que no permite que los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta conozcan previamente sus obligaciones impositivas porque genera una brecha grande entre la tasa nominal y la tasa real de tributación. De este modo, *“el sistema tributario le dice al contribuyente que su tarifa es del 35% pero en realidad su tarifa dependerá de la proporción que tengan las regalías frente al valor de las utilidades. Entre mayor sea esta proporción, mayor será la tarifa real del impuesto”.*

F. Concepto de la Procuradora General de la Nación

26. La señora Procuradora General de la Nación, en concepto del 18 de abril de 2023, solicitó a la Corte declarar la inexecutable de la norma acusada. Afirmó que *“el Congreso de la República tiene un amplio margen de configuración normativa en materia fiscal, el cual se encuentra limitado por los conceptos de justicia y equidad que, en función de criterios de proporcionalidad que se verifican por medio del test leve de razonabilidad, le imponen al legislador la obligación de definir los tributos atendiendo a la capacidad contributiva del contribuyente”.*

27. En consecuencia, aplicó el test leve de razonabilidad a la disposición demandada y concluyó que esta es inconstitucional. En primer término, argumentó que la finalidad de la norma es *“impedir que las empresas del sector minero-energético desconozcan que la regalía no corresponde a un gasto derivado de la explotación de recursos naturales, sino a la contraprestación por el uso de un activo del estado”.* A su juicio, esta finalidad es inconstitucional porque la Corte Constitucional ha acogido la concepción de regalía *“como una compensación por una afectación social y ambiental causada a la comunidad”*³⁴. De lo anterior se deriva que *“las regalías constituyen un gasto o costo asociado a la actividad extractiva de los recursos, porque no responde a un valor cancelado por una obligación adquirida con la administración, sino que su pago se origina en el deber de compensar*

³⁴ Advirtió que hay otra posible concepción de regalías en virtud de la cual es *“una retribución por la cesión de los derechos de explotación sobre un bien del Estado”* de la cual *“es legítimo para el legislador disponer que la cancelación de aquellas no sea tenida como un costo o gasto asociado a la extracción de recursos que pueda ser deducido a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta”.* No obstante, señaló que esta postura no ha sido acogida por la Corte Constitucional porque no optimiza en la mayor medida de lo posible los mandatos superiores, en especial, los asociados a la protección del ambiente.

afectaciones sociales y ambientales causadas por la explotación de recursos naturales no renovables”.

28. Por lo tanto, dijo, no es legítimo impedir la deducción de un rubro propio de la actividad productora de renta para calcular el impuesto sobre la renta, puesto que se estarían desconociendo los principios de justicia y equidad. Asimismo, argumentó que, en gracia de discusión, aunque la finalidad fuese legítima, en todo caso, el medio sería inconstitucional porque la prohibición de deducir las regalías ignora la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Concretamente, indicó que *“para el Ministerio Público prohibir en todos los casos la deducción del pago de regalías, como es dispuesto en la disposición acusada, es una medida que impide consultar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que se incrementa la base gravable del impuesto sobre la renta a pesar de que ese concepto, en principio, no tiene la vocación de incrementar el patrimonio de la empresa que paga el tributo”.*

G. Resumen de las intervenciones y los conceptos de los expertos

29. A continuación, se presentan tres cuadros que, respectivamente, resumen: (i) las intervenciones oficiales y el concepto de la Procuradora General de la Nación, (ii) la opinión de los expertos invitados y (iii) las intervenciones ciudadanas.³⁵

Resumen de intervenciones oficiales y concepto de la Procuradora General de la Nación		
Nº	Interviniente	Solicitud
1	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Exequible
2	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	
3	Ministerio de Energía y Minas	
4	Presidencia de la República	
5	Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado	
6	Procuradora General de la Nación	Inexequible

Resumen de los conceptos emitidos por los expertos invitados		
Nº	Experto	Concepto
1	Alfredo Lewin Figueroa	Inexequible
2	Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI)	

³⁵ El artículo 7 del Decreto 2067 de 1991 establece que las normas demandadas se deben fijar en lista por diez días para que cualquier ciudadano solicite la exequibilidad o inexequibilidad de estas. El término de fijación en lista del caso sub examine corrió entre el 28 de febrero de 2023 y el 13 de marzo de 2023. Vencido este término, se recibieron escritos del director de Gestión Jurídica la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Catalina Hoyos Jiménez, Adrián Rodríguez Piedrahita, Catalina Plazas Molina y una ampliación de la intervención inicial de José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez, que no serán tenidas en cuenta, en razón de su condición de extemporáneas.

3	Asociación Colombiana de Minería (ACM)	
4	Asociación Colombiana del Petróleo y Gas (ACP)	
5	Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana	
6	Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia	
7	Instituto de Ciencia Política Hernán Echevarría Olózaga (ICP)	
8	Mauricio Piñeros Perdomo	

Resumen de las intervenciones ciudadanas		
N°	Ciudadano	Solicitud
1	Harold Eduardo Sua Montaña	Inexequible
2	José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez	Inexequible
3	Luis Jaime Salgar Vegalara y otros	Inexequible

I. Pruebas decretadas por la Corte Constitucional

a) Traslado de pruebas del expediente D-15113 AC

30. Mediante Auto del 10 de febrero de 2023, la magistrada Cristina Pardo Schlesinger admitió tres cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Entre ellos, se encuentra un cargo por el supuesto desconocimiento de los principios de equidad y justicia tributaria (artículos 95.9 y 363 de la Constitución). Tales cargos forman parte de los expedientes número D-15.113 y D-15.114 1 AC.

31. Mediante auto del 23 de mayo de 2023, la mencionada magistrada ordenó el traslado de las pruebas y documentos recibidos en el expediente D-15.113 AC al expediente D-15.097. Tales pruebas fueron decretadas en los autos del 21 de febrero y del 14 de marzo de 2023. En ellos se dispuso oficiar a la Agencia Nacional de Minería (ANM), a la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), a las facultades de Contaduría Pública de las universidades Nacional de Colombia y Externado de Colombia, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para que respondieran preguntas relacionadas con la metodología para la liquidación de las regalías, su tratamiento contable y financiero y la distinción que hace la norma acusada entre las regalías que se pagan en dinero y en especie³⁶.

³⁶ En los autos referidos, la magistrada Cristina Pardo Schlesinger solicitó a la ANM y a la ANH que informaran las variables técnicas asociadas con la producción y comercialización del recurso que se incluyen en la liquidación de las regalías y que permiten establecer el valor final que se debe pagar. En igual sentido, las interrogó sobre si el precio base de liquidación de las regalías que se paga en dinero y especie incluye o equivale al costo de producción del respectivo RNNR. Así mismo, pidió a las facultades de Contaduría Pública de las universidades Nacional de Colombia y Externado de Colombia que indicaran cuál es el tratamiento contable y

32. De conformidad con lo anterior, las pruebas decretadas y los documentos recibidas dentro del proceso D-15.113 AC³⁷, trasladados al presente expediente, son los siguientes:

Fecha del auto en el que se decretó la prueba	Entidad o interviniente y fecha de recepción en la Secretaría General	Documento
21 de febrero de 2023	Agencia Nacional de Hidrocarburos (3 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53224
21 de febrero de 2023	Agencia Nacional de Minería (3 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53255
21 de febrero de 2023	Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia (16 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816
21 de febrero de 2023	Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia (17 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53952
14 de marzo de 2023	Agencia Nacional de Hidrocarburos (22 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54052
14 de marzo de 2023	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (23 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54139
14 de marzo de 2023	Ministerio de Hacienda y Crédito Público (28 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54404
14 de marzo de 2023	Consejo Técnico de la Contaduría Pública (9 de mayo de 2023) ³⁸	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=56281

financiero que las empresas explotadoras daban antes de la promulgación de la norma demandada y que ahora deben dar al pago por concepto de regalías para liquidar el impuesto sobre la renta. Igualmente, ordenó que señalaran cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas que usan el espectro electromagnético deben dar a la contraprestación económica que pagan al Estado por ese concepto. La magistrada formuló preguntas similares al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN. Para comprender con precisión el alcance de la disposición demandada, en la misma oportunidad, les preguntó por las razones técnicas y jurídicas por las que el párrafo acusado distingue las regalías que se pagan en especie de aquellas que se pagan en dinero. Por último, las cuestionó sobre si la prohibición impugnada es aplicable a las regalías que se pagan mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión.

³⁷ Tales pruebas fueron recibidas por la Secretaría General de la corporación y remitidas al despacho de la magistrada Cristina Pardo Schlesinger, según consta en los informes secretariales del 8, 17, 21 y 29 de marzo y 10 de mayo de 2023.

³⁸ Mediante escrito dirigido a la magistrada sustanciadora el 23 de marzo de 2023, y en relación con las tres primeras preguntas formuladas a la entidad en el Auto del 14 de marzo de 2023, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) informó que “remitió la consulta de estas 3 preguntas al Consejo Técnico de la

Documentos técnicos aportados como anexo a la intervención oportuna presentada por los ciudadanos José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez

- Estudio técnico y legal efectos de la reforma tributaria en la industria de minería (peritaje técnico económico y financiero), elaborado por la Facultad de Finanzas, Gobierno y Relaciones Internacionales de la Universidad Externado de Colombia.
- Estudio técnico y legal efectos de la reforma tributaria en la industria de minería (peritaje técnico contable), elaborado por la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia.
- Cuestionario peritaje económico/financiero - no deducibilidad regalías, elaborado por la firma Econometría Consultores.
- Concepto económico sobre los efectos para el sector de minería de carbón térmico (CIU 0510) de la no deducibilidad de las regalías del impuesto de renta y la sobretasa en la tarifa del impuesto sobre la renta, según lo estipulado en la ley 2277 de 2022, elaborado por Mauricio Reina y Sandra Oviedo.

b) Audiencia pública

33. Como se mencionó en los antecedentes de la presente decisión, mediante el Auto 1138 del 8 de junio de 2023, la Sala Plena de la Corte Constitucional convocó a una audiencia pública en los procesos contenidos en los expedientes D-15.097 y D-15.113AC, por cuanto consideró que estos procesos revisten una complejidad técnica importante. En la misma oportunidad, la Sala Plena dispuso que la audiencia se realizaría en dos jornadas: la primera, el 21 de julio de 2023 y la segunda, el 4 de agosto de 2023. La primera jornada abordó la naturaleza jurídica de las regalías, así como su determinación, liquidación y pago; y, la segunda jornada, el contenido y el alcance de la disposición acusada. Igualmente, ordenó a las autoridades públicas y a los expertos invitados remitir los escritos de resumen de sus intervenciones dentro de los treinta días siguientes a la terminación de la audiencia pública el 4 de agosto de 2023.³⁹

34. Para el desarrollo de la audiencia pública, la Sala Plena formuló las siguientes preguntas orientadoras a los participantes:

Primera jornada. Naturaleza de las regalías, determinación, liquidación y pago	
Primer eje temático: naturaleza	1. ¿Cuál es la naturaleza, alcance y contenido de la regalía que se entrega o paga por la explotación de los RNNR en general y de los hidrocarburos en particular? ¿Cuáles son las razones fácticas y

Contaduría Pública del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como organismo competente para absolverlas. El radicado es 1-2023-009536 del 17 de marzo de 2023 y asignado al señor Edgar Hernando Molina”.

³⁹ En Auto del 9 de agosto de 2023, la Sala Plena modificó el numeral séptimo del Auto 1138 de 2023, así: “Las autoridades públicas y los expertos invitados remitirán los escritos de resumen de sus intervenciones dentro de los treinta (30) días siguientes a la terminación de la audiencia pública el 4 de agosto de 2023”.

<p>jurídica de las regalías</p>	<p>jurídicas por las cuales las definiciones de las regalías como <i>i</i>) un costo de producción o un gasto operacional y <i>ii</i>) una contraprestación económica que se paga al Estado por la explotación de los RNNR son compatibles o incompatibles entre sí?</p> <p>2. ¿En qué momento de la cadena de extracción del recurso hidrocarburífero o de un mineral se adquiere la propiedad del RNNR por parte del explotador?</p> <p>3. ¿Cuál era el tratamiento jurídico, contable y tributario que las empresas que explotan RNNR daban a la regalía que entregaban o pagaban al Estado en especie o en dinero, según el caso, antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?</p> <p>4. ¿Cuál era el tratamiento tributario que las empresas que explotan RNNR daban a las regalías antes y después de <i>i</i>) los conceptos 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y <i>ii</i>) la Sentencia del 12 de octubre de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado?⁴⁰</p> <p>5. ¿Cuál es el tratamiento contable y tributario que las empresas que explotan RNNR deben dar a la regalía que entregan o pagan al Estado en especie o en dinero, después de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?</p> <p>6. ¿Existe alguna diferencia en el tratamiento contable que las empresas que explotan RNNR dan al pago de las regalías cuando este se satisface en especie o en dinero? De ser así, ¿cuáles son las razones que explican dicha diferencia?</p> <p>7. ¿El tratamiento contable de las regalías debe tener algún impacto sobre su tratamiento tributario?</p>
<p>Segundo eje temático: Determinación, liquidación y recaudo de las regalías</p>	<p>1. ¿Cuál es la metodología que se sigue para la liquidación de las regalías?</p> <p>2. ¿Cuáles son las variables técnicas, valores o elementos presentes en la fórmula de liquidación de las regalías? ¿Cómo se determina el precio del RNNR que se incorpora como factor en la fórmula de liquidación de las regalías? ¿El precio base de liquidación de las regalías que se paga en dinero y especie incluye o equivale solamente al costo de producción del respectivo RNNR o dicho precio incluye otros costos y algún tipo de utilidad?</p> <p>3. En términos económicos y jurídicos, ¿cómo opera el pago de regalías en dinero y en especie?</p>

⁴⁰ Expediente 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950), CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

	<p>4. ¿El valor de las regalías pagadas en dinero y en especie es equivalente? ¿Existe, en términos prácticos y técnicos, alguna diferencia entre el valor pagado por regalías en dinero y en especie? Dicho de otro modo, ¿los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie asumen la misma carga económica que aquellos que pagan regalías en dinero? De no ser así, ¿cuáles son las razones que explican las diferencias?</p> <p>5. En la práctica, ¿por cuáles tipos de RNNR se pagan regalías en dinero y por cuáles se reciben pagos en especie? ¿Cuál es la razón por la que las regalías por la explotación de ciertos RNNR se pagan efectivamente en especie y otras exclusivamente en dinero? ¿La empresa que explota RNNR puede decidir si paga las regalías en dinero o en especie?</p>
<p>Tercer eje temático: el pago de las regalías y su presunta recuperación mediante su detracción de la renta bruta en el esquema anterior a la Ley 2277 de 2022</p>	<p>1. ¿Desde las perspectivas tributaria y matemática, la deducción de las regalías de la renta bruta permite que el contribuyente recupere el pago por este concepto?</p> <p>2. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa: ¿Cómo opera tal recuperación? ¿Cuál es el porcentaje de esa recuperación? ¿Cuál es el impacto de esa recuperación en el Presupuesto General de la Nación (PGN)? ¿Cuál es el impacto de esa recuperación en el Sistema General de Regalías (SGR)?</p> <p>3. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea negativa: ¿Cuál es el impacto de la no deducibilidad de las regalías en el pago que los explotadores deben hacer por este concepto? Es decir, ¿los destinatarios de la medida pagarán, de manera indirecta y vía impuesto sobre la renta, un porcentaje adicional por concepto de regalías?</p>
<p>Segunda jornada. Contenido y alcance de la disposición acusada</p>	
<p>Primer eje temático: aplicación de la norma y cálculo del monto no deducible por pago de regalías</p>	<p>1. ¿Cuáles son las razones técnicas y jurídicas por las que la norma demandada distingue entre las regalías que se pagan en especie y aquellas que se pagan en dinero? ¿El valor de las regalías que se paga en dinero es equivalente al valor de las regalías que se paga en especie?</p> <p>2. ¿Cómo opera la aplicación del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022? ¿Cómo se aplican las fórmulas previstas en los incisos segundo y siguientes de esta disposición? ¿Por efecto de esta norma, al no deducir el valor pagado por regalías en dinero y no deducir el costo de producción de las regalías pagadas en especie, la base gravable del impuesto sobre la renta aumenta más para las empresas que liquidan las regalías en dinero que para las que lo hacen en especie?</p> <p>3. ¿Cuál es el impacto económico y tributario de prohibir la deducción del valor total pagado por regalías en dinero y restringir</p>

	esta prohibición al costo de producción de las regalías pagadas en especie?
<p>Segundo eje temático: determinación de la capacidad contributiva de los destinatarios de la medida e impacto económico de la norma acusada</p>	<p>1. ¿Cuáles fueron las razones de política fiscal que motivaron la adición del parágrafo 1 al artículo 115 del Estatuto Tributario? ¿Cuáles son las razones por las cuales la capacidad contributiva de los sujetos afectados por esta disposición se evaluó en términos de TET? ¿Cuál es el método utilizado por el Gobierno nacional para determinar la TET y por qué se excluyeron otros métodos de cálculo, como los propuestos por algunos intervinientes en estos procesos? ¿Cuáles son las razones técnicas y jurídicas por las que no debería utilizarse una TET que contemple variables o factores propios del <i>Government take</i>? ¿Por qué aunque la TET calculada para el sector del carbón es mayor que la TET calculada para el sector de hidrocarburos, la prohibición de deducir las regalías de la renta bruta es la misma para ambos sectores? ¿Por qué no se calculó la TET para los demás sectores que explotan RNNR? En particular será necesario ofrecer información sobre: la forma en que se decidieron las variables incluidas en la fórmula de cálculo de la TET, la diferencia entre la utilidad fiscal y la utilidad contable, el impacto que la elección de una u otra tiene en la determinación de la TET y la definición de la TET según el sector.</p> <p>2. En un estudio elaborado por la Universidad Externado de Colombia y otros expertos técnicos que fue aportado en una de las intervenciones ciudadanas, se indica que la TET de los sujetos a quienes aplica la disposición acusada asciende al 132% por efecto de la no deducibilidad de las regalías. Al respecto, el Gobierno nacional informó en el curso del proceso legislativo que la TET aumentaba únicamente al 29.4%. Explique las razones de esta diferencia e informe a la Corte su opinión sobre la razonabilidad de uno y otro cálculo.</p> <p>3. Los intervinientes que proporcionaron a la Corte argumentos tendientes a desvirtuar la corrección del cálculo de la TET sobre el cual de fundamenta la razonabilidad y proporcionalidad de la disposición acusada, deberán informar a la Corte: desde el punto de vista económico, ¿cuál es la diferencia entre las variables para determinar la TET que usted propone y las implementadas por el Gobierno Nacional? ¿Por qué las variables utilizadas por el Gobierno Nacional para determinar la TET no permiten determinar de manera razonable la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta?</p> <p>4. ¿Cuáles son los cambios normativos y jurisprudenciales en lo que respecta al tratamiento tributario de las regalías, previo a la emisión de la Ley 2277 de 2023? En particular, ¿cuál fue el impacto económico, tributario y en la inversión en los sectores que explotan RNNR que tuvieron los conceptos 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, emitidos por la DIAN, en virtud de los cuales las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no eran deducibles del impuesto sobre la renta?</p>

	5. ¿La prohibición de deducir las regalías de la renta bruta tendrá algún impacto cierto y demostrado sobre la economía del país, la inversión y los ingresos del Gobierno nacional y del SGR en los próximos años?
--	---

35. En la medida de lo pertinente, algunas de las respuestas a las preguntas formuladas en los autos de prueba serán expuestas en acápite posteriores de la presente sentencia. En todo caso, las intervenciones en la audiencia pública y el contenido de los escritos remitidos con posterioridad a ella se recogen en los anexos I, II y III de esta providencia.

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

36. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para decidir la demanda de inconstitucionalidad de la referencia porque se dirige contra una ley de la República.

2. Cuestiones preliminares

a) Aptitud sustantiva de la demanda

37. A juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la demanda es inepta para emitir un pronunciamiento de fondo porque no cumple los requisitos de claridad, certeza y suficiencia.

38. En opinión de esa entidad, la demanda está dirigida a “establecer que existe una diferencia de trato tributario entre las personas-empresas a quienes se les confía la explotación de recursos naturales no renovables” y el “resto de contribuyentes”⁴¹. No obstante, en franca contradicción con la jurisprudencia constitucional, la demanda no expone cuáles son los términos de comparación y tampoco precisa la razón por la que “no se justifica constitucionalmente un tratamiento distinto entre quienes pagan una contraprestación (regalías) al Estado por la explotación de recursos naturales no renovables y los que no”⁴². En este orden, “el demandante no identifica con suficiencia y claridad cuál es el criterio que, en función de la finalidad de la norma, obligaba al legislador a considerar iguales a los sujetos comparados, y por qué la medida carece de una justificación válida a la luz de la Constitución”⁴³.

⁴¹ Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

⁴² *Ibidem*.

⁴³ *Ibidem*.

39. Es decir, a juicio de la DIAN, la demanda no cumple con la carga argumentativa necesaria para activar el control de constitucionalidad por la violación del principio de igualdad.

40. Al respecto, el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece que las demandas de inconstitucionalidad deberán cumplir varios requisitos,⁴⁴ entre ellos, la exposición de las razones por las cuales los textos normativos demandados violan la Constitución. A partir de la Sentencia C-1052 de 2001, la Corte Constitucional ha afirmado que dichas razones deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes.⁴⁵

41. La *claridad* exige la existencia de un hilo conductor que permita comprender el significado de los argumentos. La *certeza* requiere que la demanda recaiga sobre una proposición existente, y no sobre deducciones o supuestos hechos por el demandante. La *especificidad* implica que la demanda debe contener, por lo menos, un cargo de inconstitucionalidad concreto, para que sea posible determinar si se presenta una confrontación objetiva y verificable entre esta y la Constitución. La *pertinencia* indica que “*el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional*”⁴⁶, esto es, basado en la evaluación de una norma superior frente a la disposición demandada. Finalmente, la *suficiencia* se refiere, por una parte, a “*la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad*”⁴⁷ y, por otra, a la exposición de argumentos que logren despertar “*una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada*”⁴⁸.

42. Con fundamento en lo expuesto, la Sala constata que la demanda es apta para emitir un pronunciamiento de fondo. El reparo de la entidad se funda en la idea equivocada de que el cargo admitido se contrae a invocar la violación del principio de igualdad. No obstante, de acuerdo con el Auto dictado el 24 de enero de 2023, el magistrado sustanciador admitió el cargo por desconocimiento del principio de equidad tributaria, y no por la vulneración del principio de igualdad, el cual también había sido invocado en el libelo original y, posteriormente, inadmitido y rechazado.

⁴⁴ Artículo 2 del Decreto 2067 de 1991: “*Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: || 1. El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; || 2. El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas; || 3. Las razones eses textos se estiman violados; || 4. Cuando fuera el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; || y 5. La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda*”.

⁴⁵ Los criterios señalados en esta sentencia han sido reiterados en muchas decisiones posteriores de la Sala Plena. Entre otras, ver por ejemplo las recientes sentencias C-385, C-331 y C-259 de 2022.

⁴⁶ Sentencia C-1052 de 2001.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ *Ibidem*.

43. En concordancia con la jurisprudencia, mientras el principio de igualdad se fundamenta en el artículo 13 de la Constitución, el principio de equidad tributaria tiene sustento en los artículos 95.9 y 363 de la misma. En materia tributaria, el principio de igualdad se manifiesta en dos elementos⁴⁹: (i) la obligación general en cabeza de todas las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado mediante el pago de tributos y (ii) la garantía de un tratamiento impositivo diferencial que responda a la situación económica y a la capacidad contributiva de cada uno.

44. En contraste, la Sala Plena ha sostenido que el principio de equidad admite dos aproximaciones: una predicable de los tributos individualmente considerados y otra del sistema tributario en su conjunto⁵⁰. En relación con la primera, la cual es la aproximación relevante en este punto, la Corte ha dicho que los tributos deben observar *“la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determin[ar] la carga fiscal”*⁵¹. En consideración a los argumentos que fundamentan el cargo admitido, la Sala interpreta que esta es la aproximación del principio de equidad que se invoca como desconocida en la demanda.

45. Debido al amplio margen de configuración del legislador tributario, la herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de igualdad es, por lo general, el juicio integrado de igualdad débil o suave.⁵² Comoquiera que la igualdad tiene un carácter relacional, antes de proceder a la aplicación de las etapas de este juicio, el juez constitucional debe verificar si los sujetos invocados admiten ser comparados fáctica y jurídicamente.⁵³ Esto, *“independientemente de si tal trato asimétrico es o no constitucional”*⁵⁴.

46. Por el contrario, el instrumento empleado para establecer si una norma desconoce o no el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical y, concretamente, la capacidad contributiva de los sujetos obligados es, en principio, el test leve de razonabilidad o de proporcionalidad⁵⁵, el cual no está precedido de ninguna comparación. En consecuencia, la admisión de un cargo

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Sentencia C-486 de 2020.

⁵¹ Sentencia C-183 de 1998, reiterada en la Sentencia C-094 de 2021.

⁵² Sentencias C-203 de 2021, C-345 de 2019 y C-673 de 2001. El test leve del juicio integrado de igualdad está orientado a comprobar *“si la finalidad y el medio utilizado no se encuentran prohibidos por la Constitución y si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto”* (Sentencia C-345 de 2019). Sin embargo, en la Sentencia C-203 de 2021, la Corte explicó: *“de manera excepcional, cuando se adviertan ‘indicios de arbitrariedad que justifiquen la aplicación de un test más riguroso’ [Sentencia C-521 de 2019], procederá analizar la aplicación de un escrutinio intermedio o estricto. Así, por ejemplo, ‘en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado’ [Sentencia C-673 de 2001]”*.

⁵² Sentencia C-486 de 2020.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Sentencia C-345 de 2019.

⁵⁵ Sentencias C-203 de 2021, C-606 de 2019 y C-129 de 2018.

por violación del principio de equidad tributaria en la faceta indicada no requiere de la presentación de un *test de comparación*, como equivocadamente lo sostiene la DIAN. Esto no significa que el juicio de proporcionalidad sea la única herramienta viable para verificar la constitucionalidad de una disposición acusada de desconocer el principio de equidad tributaria. Si el juicio de constitucionalidad corresponde a la verificación de la violación del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, procederá la formulación de un juicio integrado de igualdad.

47. De esta forma, el cargo por violación del principio de equidad tributaria, concretamente por el desconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, cumple el requisito de claridad porque sigue un hilo conductor que permite comprender el significado de los argumentos. El actor señala que la norma vulnera tal principio porque grava un gasto como si fuera una utilidad y, por tanto, lo incluye en la renta líquida gravable, a pesar de que aquel no incrementa el patrimonio del contribuyente. Así mismo, satisface el requisito de certeza porque recae sobre una proposición existente. Como lo mencionó el demandante, la norma prohíbe deducir del impuesto sobre la renta la contraprestación económica a título de regalía, así como tratar ese pago como un costo o gasto de la respectiva empresa. Igualmente, el cargo cumple el requisito de suficiencia porque, justamente por las razones expuestas, logra despertar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma acusada.

b) Procedencia de la integración de la unidad normativa

48. El artículo 6 del Decreto 2067 de 1991 dispone que la Corte puede indicar en la sentencia las disposiciones que conforman unidad normativa con las normas demandadas.⁵⁶ La Sala Plena ha dicho que “[e]sta actuación permite ampliar el objeto del juicio de constitucionalidad a normas que no fueron acusadas cuando su análisis es indispensable para decidir de fondo el problema jurídico planteado”⁵⁷.

49. Mediante el ejercicio de esa facultad, la Corte busca evitar que un fallo sea vano⁵⁸, así como la realización de importantes mandatos constitucionales como la economía procesal y la eficacia del control abstracto de constitucionalidad, además de garantizar la coherencia del ordenamiento y el principio de seguridad jurídica.⁵⁹

⁵⁶ Inciso tercero del Artículo 6 del Decreto 2067 de 1991: “La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales”.

⁵⁷ Sentencia C-260 de 2023.

⁵⁸ Sentencia C-320 de 1997.

⁵⁹ Sentencias C-246 de 2017, C-516 de 2015, C-500 de 2014 y C-1017 de 2012.

50. Con la finalidad de materializar dichos mandatos, la jurisprudencia ha identificado las siguientes hipótesis en las cuales la Sala Plena se encuentra habilitada para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de disposiciones legales que no fueron acusadas, haciendo uso de la integración de la unidad normativa⁶⁰: “i) [c]uando un ciudadano demanda una disposición que no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que para entenderla y aplicarla es imprescindible integrar su contenido normativo con el de otro precepto que no fue acusado”; “ii) [e]n aquellos casos en los que la norma cuestionada está reproducida en otras disposiciones del ordenamiento que no fueron demandadas” y “iii) [c]uando el precepto demandado se encuentra intrínsecamente relacionado con otra norma que, a primera vista, presenta serias dudas sobre su constitucionalidad”. Esta última hipótesis se configura cuando concurren dos circunstancias: “(a) que la disposición demandada tenga estrecha relación con los preceptos que no fueron cuestionados y que conformarían la unidad normativa; y (b) que las normas no acusadas parezcan inconstitucionales”⁶¹.

51. De conformidad con la jurisprudencia en vigor y, específicamente, en atención a la causal número tres, la Sala concluye que en el presente caso se debe integrar la unidad normativa de la norma acusada con la totalidad de párrafo del cual forma parte. Son tres las razones que fundamentan esta conclusión.

52. *Primera*, no es posible comprender el alcance de la disposición demandada sin el contenido de todos los incisos del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. La parte final del inciso acusado dispone que, “[p]ara efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables”. Los incisos segundo y siguientes concretan esa prohibición y determinan la manera de calcular dicho monto en el sector de hidrocarburos. Como se verá más adelante, esta precisión se debe a que, en la actualidad, el pago de las regalías en especie está solamente previsto para las regalías por la explotación de ese recurso.⁶²

53. *Segunda*, la eventual declaratoria de inexecutable del primer inciso del párrafo 1°, sin la debida integración de la unidad normativa con todo el párrafo, implicaría que la norma conservaría una precisión carente de sentido jurídico. Dado que los incisos segundo y siguientes del párrafo desarrollan el aparte final del inciso acusado, aquellos solo pueden ser interpretados y aplicados si la última regla anunciada en la norma impugnada es mantenida en el ordenamiento jurídico. Por ello, la eventual inexecutable de esta supondría

⁶⁰ Sentencia C-306 de 2019.

⁶¹ *Ibidem*.

⁶² Resolución 877 de 2013, expedida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH).

la pérdida de eficacia jurídica directa de los incisos no demandados y, por ende, la afectación del principio de seguridad jurídica y de la coherencia del sistema jurídico.

54. Y, *tercera*, de acuerdo con las explicaciones que se darán a continuación, la hipotética eliminación de la disposición demandada, sin la debida integración de la unidad normativa con el párrafo 1º, mantendría un trato diferenciado, dirigido a las empresas que pagan las regalías en especie y a aquellas que lo hacen en dinero, en perjuicio de estas últimas. Ese tratamiento, en principio, sería contrario a la Constitución y, en consecuencia, debe ser examinado por esta corporación mediante la integración normativa de la norma demandada con la totalidad del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

c) Alcance del juicio de constitucionalidad

55. Como se señaló, mediante Auto del 24 de enero de 2023, el magistrado ponente admitió el cargo por violación del principio de equidad tributaria, que formuló el accionante primordialmente en su aproximación a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Igualmente, se anunció que la Sala Plena ha sostenido que el principio de equidad admite esa aproximación y otra, relativa al sistema tributario en su conjunto.⁶³

56. La segunda aproximación del principio de equidad ha sido desarrollada por la jurisprudencia a partir de dos dimensiones: una horizontal y otra vertical⁶⁴. Según se dijo líneas arriba, en concordancia con el principio de equidad en su dimensión horizontal, “*el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones*”⁶⁵. Es decir, la equidad horizontal es una manifestación del principio de igualdad ante las cargas públicas⁶⁶ y se determina también en función de la capacidad contributiva, en el sentido de que quienes tienen la misma capacidad contributiva deberían, en principio, asumir las mismas cargas en el financiamiento de los gastos del Estado. De otro lado, la equidad vertical tiene una relación intrínseca con la exigencia de progresividad⁶⁷ y “*ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto*”⁶⁸.

⁶³ Sentencia C-486 de 2020.

⁶⁴ Sentencia C-419 de 1995.

⁶⁵ Sentencia C-060 de 2018.

⁶⁶ Sentencia C-057 de 2021.

⁶⁷ Sentencia C-060 de 2018.

⁶⁸ *Ibidem*.

57. Dado que el reparo del accionante consiste en que la disposición acusada desconoce el principio de equidad tributaria, en tanto no consulta la capacidad contributiva de los obligados, la Sala encuentra necesario analizar la norma demandada a partir de todas las aproximaciones de ese principio. En ocasiones previas,⁶⁹ la Corte ya ha decidido problemas jurídicos sobre asuntos que tienen una relación intrínseca con la demanda que activa el control constitucional.

58. El inciso segundo del artículo 22 del Decreto 2067 de 1991 prevé que: “[l]a Corte Constitucional podrá fundar una declaración de inconstitucionalidad en la violación de cualquiera [sic] norma constitucional, así ésta no hubiere sido invocada en el curso del proceso”. A su turno, el artículo 46 de la Ley 270 de 1996 dispone que, “[e]n desarrollo del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional deberá confrontar las disposiciones sometidas a su control con la totalidad de los preceptos de la Constitución”⁷⁰. Esta corporación ha precisado que, si bien el artículo 241 de la Constitución prevé que la guarda de la integridad y la supremacía de la Carta se efectúa en los estrictos y precisos términos de ese artículo, lo cierto es que no establece “que esa función se deba ejercer con apego estricto a los argumentos y en los términos planteados por el ciudadano accionante”⁷¹.

59. Lo anterior se soporta especialmente en la naturaleza pública de la acción de inconstitucionalidad. Esta acción es la expresión de un derecho político y no exige que el demandante tenga conocimientos jurídicos especializados, pues solo exige la existencia de una pretensión concreta que permita realizar una confrontación abstracta entre el contenido de una norma de rango legal y la Constitución⁷². De igual forma, en concordancia con el contenido del precitado artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, la Corte ha señalado que, en virtud del principio de unidad de la Constitución, esta debe ser entendida como “un texto armónico y coherente que, como tal, debe ser interpretado de manera sistemática, teniendo en cuenta, además, los propósitos y objetivos perseguidos por el constituyente”⁷³.

⁶⁹ En las Sentencias C-284 de 2014 y C-091 de 2022, la Corte sostuvo que tiene competencia para “resolver un cargo con argumentos que no fueron expresamente usados por el actor para sustentar su demanda”.

⁷⁰ En la Sentencia C-037 de 1997, en la que se realizó el control previo de constitucionalidad de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia que resultó con la expedición de la Ley 270 de 1996, la Corte Constitucional indicó que “de la norma bajo examen se busca que la Corte, en caso de encontrar que un determinado canon constitucional ha sido violado por una norma legal, o que, por el contrario, él sirve para declarar su exequibilidad, entonces pueda fundarse la sentencia en ese precepto, así este no haya sido invocado por el demandante”. No obstante, aclaró que lo expuesto “no significa, y en esos términos lo entiende la Corporación, que en todos los casos la Corte deba realizar un análisis de la totalidad del texto de la Carta frente a la disposición legal que se estudia, pues -se reitera- lo que se busca es la posibilidad de invocar argumentos adicionales sustentados en otras normas fundamentales que servirán para adoptar una mejor decisión”.

⁷¹ Sentencia C-284 de 2014.

⁷² Sentencia C-535 de 2012.

⁷³ Sentencia C-535 de 2012. También se pueden consultar las Sentencias C-284 de 2014, C-257 de 2016, C-483 de 2020, C-120 de 2021, C-203 de 2021, C-305 de 2021 y C-091 de 2022.

60. En la Sentencia C-091 de 2022, la Corte estudió una demanda dirigida contra los artículos 23 y 45 de la Ley 2080 de 2021, que regulaban el trámite del control automático e integral de legalidad de los fallos con responsabilidad fiscal. En opinión del demandante, dicho control confería un beneficio injustificado a los responsables fiscales, al eximirlos de asumir las cargas propias del control judicial de los actos administrativos. No obstante, esta corporación concluyó que, en realidad, el mecanismo privaba al responsable fiscal de varias garantías procesales propias del derecho de acción y del debido proceso. Para la ampliación del control de constitucionalidad en estos términos, la Sala consideró tres elementos: (i) la presunta vulneración del derecho de acceso a la administración de justicia en condiciones de igualdad, “*que trae consigo el quebrantamiento del derecho fundamental al debido proceso*”; (ii) las intervenciones recibidas durante el trámite y (iii) las razones argüidas por el Consejo de Estado para aplicar en repetidas ocasiones la excepción de inconstitucionalidad sobre las normas demandadas. Luego de realizar el juicio de constitucionalidad respectivo, la Sala declaró la inexecutable esas normas.

61. En este sentido, y después de reiterar la Sentencia C-284 de 2014, la Corte afirmó que se encuentra facultada para ampliar el control de constitucionalidad cuando “*identifique contradicciones con la Constitución que no hayan sido expresamente señaladas en la demanda, pero que tengan una relación intrínseca con ella*”. Esta posibilidad se fundamenta en lo dispuesto en los artículos 22 del Decreto 2067 de 1991 y 46 de la Ley 270 de 1996, los cuales, como ya se dijo, expresamente ordenan a la Sala Plena confrontar las disposiciones sometidas a su control con la totalidad de los preceptos de la Constitución, incluso si estos no hubieren sido invocados en el curso del proceso.

62. De conformidad con la citada providencia, en el caso de las leyes⁷⁴, la Sala Plena puede ejercer esa facultad cuando el asunto puesto a su consideración reúna las siguientes condiciones: (i) la demanda sea apta para emitir un pronunciamiento de fondo, de manera que el control ampliado “*no impli[que] para la Corte un poder de construir cargos de inconstitucionalidad, allí donde no existen*”⁷⁵; (ii) tal control verse “*sobre una norma efectivamente demandada, o susceptible de controlarse en virtud de una integración de la unidad normativa*”⁷⁶; (iii) la acción haya sido instaurada antes de que haya expirado el término de caducidad, en caso de que se hayan invocado vicios de procedimiento; (iv) la competencia de la Corte para revisar la constitucionalidad

⁷⁴ En la mencionada decisión, la Sala reiteró que “[e]ste poder tiene como límite que el acto sujeto a control admita una revisión de constitucionalidad por razones normativas no planteadas en la demanda” (Sentencia C-284 de 2014). Así, por ejemplo, en el control de actos legislativos no es posible pronunciarse sino sobre los cargos presentados (ver sentencias C-717 de 2003, C-572 de 2004, C-888 de 2004, C-242 de 2005 y C-292 de 2007).

⁷⁵ Sentencia C-284 de 2014.

⁷⁶ *Ibidem*.

de la norma enjuiciada sea absolutamente clara; (v) se advierta un vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad, bien sea porque así lo pusieron de presente las pruebas recaudas, las intervenciones presentadas o el Ministerio Público a través de su concepto; y (vi) se constate que, con base en normas superiores no invocadas en la demanda o argumentos no desarrollados en ella, la disposición debe ser declarada inexecutable.⁷⁷

63. En aplicación del precedente establecido en la Sentencia C-091 de 2022, la Corte observa que, con el fin de garantizar la supremacía de la Constitución, se encuentra autorizada para examinar la disposición acusada al tenor del principio de equidad tributaria en todas sus facetas y dimensiones. Esto, por las siguientes razones:

64. En primer lugar, según se explicó en el acápite anterior, el asunto de la referencia versa sobre una demanda apta para emitir un pronunciamiento de fondo. El accionante formuló un cargo por el presunto desconocimiento del principio de equidad en materia tributaria, particularmente, en lo relativo a la capacidad contributiva para determinar las cargas tributarias.

65. En segundo lugar, esta ampliación del control de constitucionalidad no implica una variación del cargo admitido a trámite o de la norma constitucional invocada como violada. De acuerdo con la jurisprudencia antes aludida, dicha ampliación solo supone enjuiciar el precepto demandado al tenor de las principales líneas jurisprudenciales que han desarrollado el alcance del principio de equidad tributaria, y no solo de una de ellas.

66. En tercer lugar, la demanda no invoca un vicio de procedimiento y, en virtud de lo estatuido en el artículo 241.4 de la Constitución, la Corte es competente para decidir la demanda porque esta se dirige contra una ley de la República.

67. En cuarto lugar, en concordancia con las pruebas practicadas en el expediente D-15.113AC⁷⁸, trasladadas a la presente causa mediante Auto del 23 de mayo de 2023, y lo dicho por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y

⁷⁷ Sentencia C-091 de 2022. Al respecto, la Sala explicó: “En estos casos, la declaratoria de inconstitucionalidad, la cual hace tránsito a cosa juzgada absoluta, faculta a la Corte a extender el estudio más allá de la demanda, en la medida en que un análisis de esas características solo tiene la finalidad de verificar todas las consideraciones relevantes que permiten demostrar la inexecutable de la norma sin lesionar el carácter rogado de la justicia constitucional”. En la misma línea argumentativa, en la Sentencia C-260 de 2023, esta Corte constató que también se encuentra especialmente facultado para ampliar el control de constitucionalidad cuando: (i) el juicio sobre el supuesto fáctico no demandado se pueda adelantar con base en los mismos cargos planteados en la demanda; (ii) dicho supuesto parezca, a primera vista, inconstitucional; y (iii) se trate de una disposición que, *prima facie*, otorga un trato diferenciado a un grupo de la sociedad históricamente marginado e invisibilizado, con base en un criterio sospecho de discriminación, prohibido por la Constitución.

⁷⁸ Particularmente, ver el concepto técnico rendido por la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia el 16 de marzo de 2023, disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816>.

varios expertos en la segunda jornada de la audiencia pública celebrada dentro de ambos procesos⁷⁹, en principio, la norma prevé un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria. Esto se debe a que, por efecto de lo previsto en los incisos segundo y siguientes del párrafo demandado, quienes pagan regalías en especie asumen el precio de la regalía únicamente como costo de producción, y no como valor comercial del recurso explotado.

68. Dicho de otro modo, a quienes pagan las regalías en especie solo se les prohibiría descontar de su base gravable el costo de producir los recursos que entregan a título de regalía. Por el contrario, en razón de la prohibición de deducción, quienes pagan las regalías en dinero tendrían una base gravable proporcionalmente más alta en tanto no podrían deducir el valor comercial del producto explotado. Esto podría deberse a que el valor de las regalías pagadas en dinero corresponde al precio de referencia, menos el costo de manejo, transporte y comercialización, pero no a su costo de producción. Así, la base gravable de los primeros sería más amplia que la base gravable de los segundos.

69. Según refieren las pruebas practicadas y las intervenciones escuchadas en la audiencia pública, esto contrastaría con el hecho de que, antes de la sanción de la Ley 2277 de 2022, la posibilidad de deducir las regalías pagadas en dinero y en especie de la renta bruta producía el mismo efecto sobre la liquidación del impuesto de renta a cargo de las empresas extractivas.⁸⁰

70. En consecuencia, aparentemente, sin justificación alguna, la norma no trataría de la misma forma a personas que, antes de tributar, gozarían de la misma capacidad económica, pues (i) tienen la obligación constitucional, legal y contractual de pagar al Estado regalías por la explotación de RNNR y (ii) son titulares del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, a través del pago del impuesto sobre la renta. Es claro que la Sala Plena no puede pasar por alto que este tratamiento diferenciado podría vulnerar manifiestamente el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal.

⁷⁹ Disponible en el link <https://www.youtube.com/watch?v=K2h-7-AZ3bk&t=2750s>. Ver las intervenciones de la viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (minutos 45:00 a 59:52); del director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal, Andrés Mauricio Velasco (minuto 1:00:00 a 1:13:37); y del delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, Juan Pablo Godoy Fajardo (minuto 1:14:15 a 1:29:18).

⁸⁰ Cfr. concepto técnico rendido por la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia el 16 de marzo de 2023 e intervenciones de la viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (minutos 45:00 a 59:52); el director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal, Andrés Mauricio Velasco (minuto 1:00:00 a 1:13:37); y Juan Pablo Godoy Fajardo, delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero (minuto 1:14:15 a 1:29:18), en la segunda jornada de la audiencia pública (4 de agosto de 2023).

71. Además, la Corte constata que la información suministrada en las pruebas practicadas y recogida en la segunda jornada de la audiencia pública fue corroborada por varias de las intervenciones recibidas durante el trámite de este proceso. Tal es el caso de las intervenciones presentadas por el experto Mauricio Piñeros Perdomo⁸¹, la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP)⁸² y la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI).⁸³ Los tres coinciden en que la norma demandada otorga un tratamiento diferente, no justificado, a quienes pagan las regalías en dinero y en especie, que afecta considerablemente a los primeros.

72. Y, finalmente, por los motivos que se desarrollarán en el penúltimo capítulo de esta sentencia, si se comprueba que la norma demandada desconoce el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, la Corte deberá declarar su inexecutable.

3. Problema jurídico y esquema de solución

73. La Corte constata que el demandante propone dos argumentos para fundamentar el cargo por violación del principio de equidad tributaria. De acuerdo con el primer argumento, la norma desconoce ese principio porque grava un costo como si fuera una utilidad. Esto, en palabras del demandante, desconoce la capacidad contributiva de los sujetos obligados. En concordancia con el segundo argumento, la norma acusada establece un trato discriminatorio entre las empresas que explotan RNNR y *los demás contribuyentes*.

74. En el acápite respectivo, la Sala expuso las razones por las cuales el primer planteamiento es apto para emitir un pronunciamiento de fondo. En relación con el segundo, la corporación encuentra que, en razón de las pruebas trasladadas al proceso, las intervenciones recibidas y la audiencia pública celebrada, la norma demandada podría prever un trato diferente, no justificado, no entre las empresas que explotan RNNR y *los demás contribuyentes*, sino entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, en perjuicio de los primeros.

75. En este contexto, la Corte debe determinar si el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 transgrede el artículo 95.9 de la Constitución Política. Por consiguiente, deberá resolver el siguiente problema jurídico: ¿La prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta bruta viola los principios de equidad y justicia tributaria porque (i) la renta líquida gravable así configurada impone una carga tributaria desproporcionada respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados y (ii) prevé un trato diferenciado

⁸¹ Intervención disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53431>.

⁸² Intervención disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53679>.

⁸³ Intervención disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53680>.

entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria?

76. Visto así, el problema jurídico tiene una naturaleza estrictamente tributaria. Por lo tanto, no es problema que se relacione con la liquidación y el pago de las regalías como contraprestación económica a favor del Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables conforme a lo previsto en el artículo 360 de la Constitución Política y que luego de su recaudo se destinan para los fines y propósitos contemplados en el artículo 361 de la Constitución y la Ley orgánica del Sistema General de Regalías (Ley 2056 de 2020).

77. Para resolver el problema jurídico de naturaleza estrictamente tributaria que ha sido sometido a consideración de la Corte, la Sala se referirá al tratamiento que el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia le han dado a las regalías. Posteriormente, se referirá al principio de equidad tributaria. Luego, analizará las normas que regulan las deducciones al impuesto sobre la renta y la jurisprudencia constitucional que se ha ocupado de este tema. Finalmente, hará el examen de constitucionalidad de la norma demandada.

4. Las regalías en el ordenamiento jurídico

a) Breve referencia al fundamento constitucional y desarrollo legal de las regalías. Reglas sobre su liquidación y recaudo

78. Como se verá en el fundamento jurídico c) del presente acápite, son varias las disposiciones constitucionales que se ocupan de las regalías. El artículo 332 prevé que “[e]l Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables”⁸⁴. Por consiguiente, el artículo 360 establece que “[l]a explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía”⁸⁵. Lo anterior, “sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte”.

79. El artículo 360 de la Constitución también dispone que el legislador deberá, mediante leyes distintas, determinar las condiciones para dicha explotación, así como la “*la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el*

⁸⁴ Ver artículos 2 del Decreto Ley 1056 de 1953 (Código de Petróleos) y 5 de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas). Sentencia C-221 de 1997: “*Es claro que la Asamblea Constituyente evitó atribuir a la Nación la propiedad de los recursos no renovables, para evitar la centralización de sus beneficios, pero que tampoco quiso, por razones de equidad y de equilibrio regional, municipalizarlos o atribuir su propiedad a los departamentos. En ese orden de ideas, resulta perfectamente lógico que la titularidad de tales recursos y de las regalías que genera su explotación sea de un ente más abstracto, que representa a todos los colombianos y a los distintos niveles territoriales, esto es, del Estado colombiano como tal, quien es entonces el propietario de los recursos no renovables y el titular de las regalías*”.

⁸⁵ El artículo 360 de la Constitución fue modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 05 de 2011. Las Sentencias C-438 y C-253 de 2017 y C-624 de 2013 resumen los principales cambios introducidos por esa reforma al régimen constitucional de las regalías.

uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de [esa explotación] precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios”. Además, la norma aclara que los ingresos percibidos por el Estado por concepto de regalía, las asignaciones, los órganos, los procedimientos y las regulaciones conforman, en su conjunto, el Sistema General de Regalías (SGR), y que este tiene un sistema presupuestal propio e independiente del Presupuesto General de la Nación y del Sistema General de Participaciones.⁸⁶

80. Por su parte, el artículo 361 establece la destinación y los beneficiarios de los recursos del mencionado sistema.⁸⁷ El inciso primero de esta norma prescribe que los ingresos corrientes del Sistema “*se destinarán a la financiación de proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo social, económico, y ambiental de las entidades territoriales*”. Igualmente, el artículo 361 constitucional le atribuye al legislador la regulación de varios aspectos.⁸⁸

81. Las citadas disposiciones constitucionales han sido desarrolladas en las Leyes 141 de 1994, 619 de 2000, 756 de 2002, 1530 de 2012 y 2056 de 2022. También en la Ley 685 de 2001, la cual se ocupa de la explotación de minerales, sin perjuicio de la regulación contenida en el Decreto 1056 de 1953, que regula la exploración y explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos. La Ley 141 de 1994 determinó el monto de esa contraprestación y estableció reglas sobre la distribución de las regalías entre las entidades territoriales. Esta Ley fue modificada por las Leyes 619 de 2000⁸⁹ y 756 de 2002. La Ley 1530 de 2012 reguló la organización y el funcionamiento del SGR. No obstante, esta ley fue derogada por el artículo 211 de la Ley 2056 de 2020. El mismo año, el Gobierno nacional expidió el Decreto 1821, Único Reglamentario del Sistema General de Regalías.

82. La Ley 2056 de 2020 determina los objetivos y fines del SGR⁹⁰ y las funciones atribuidas a cada uno de los órganos que lo integran.⁹¹ Del mismo

⁸⁶ Al respecto, consultar la Sentencia C-483 de 2020.

⁸⁷ Modificado por los actos legislativos 05 de 2019 y 04 de 2017. Los párrafos del artículo 361 regulan la destinación de recursos del SGR a la financiación de proyectos de inversión relacionados con la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera (ver Sentencias C-483 de 2020 y C-020 de 2018).

⁸⁸ A saber: (i) la distribución de los recursos del Sistema; (ii) la manera en que los proyectos de inversión deberán guardar concordancia con el Plan Nacional de Desarrollo y los planes de desarrollo de las entidades territoriales beneficiarias; (iii) “*las condiciones para la priorización de las inversiones en agua potable y saneamiento básico, infraestructura educativa, generación de empleo formal y demás sectores de inversión, así como en las zonas costeras, fronterizas y de periferia*” y iv) “*los procesos e instancias de decisión que participarán en la definición de los proyectos de inversión, la cual deberá atender el principio de planeación con enfoque participativo, democrático y de concertación*”.

⁸⁹ Declarada inexecutable por la Corte mediante la Sentencia C-737 de 2001.

⁹⁰ Artículo 2.

⁹¹ Artículos 3 al 13.

modo, prevé que el *ciclo* de las regalías y compensaciones comprende ocho fases.⁹²

83. Ahora bien, en lo que resulta de interés para el presente caso, es importante destacar algunas reglas sobre la liquidación y el recaudo de la contraprestación por concepto de regalías. Estas reglas se encuentran en la citada Ley orgánica 2056 de 2020 y fueron mencionadas por la ANH y la ANM en sus respuestas a los autos de pruebas dictados el 21 de febrero y el 14 de marzo de 2023, en el expediente D-15.113AC⁹³; también por los intervinientes en el segundo eje temático de la primera jornada de la audiencia pública celebrada el 21 de julio de 2023⁹⁴ y por otros expertos e invitados a lo largo de las dos jornadas.⁹⁵ Las reglas que deben ser resaltadas son las siguientes:

1. Para la explotación de RNNR, es necesaria la suscripción de un contrato entre la ANH o la ANM y la empresa explotadora. Estos pueden ser de Evaluación Técnica (TEA), de Exploración y Producción (E&P) o Único de Concesión Minera —según el RNNR de que se trate—. ⁹⁶ Igualmente, los contratos pueden ser de Concesión Minera, Asociación, Producción Compartida, Servicios a Riesgo y de Servicios.⁹⁷ En estos se establecen los derechos y las obligaciones de las partes, entre ellas, el pago de la contraprestación a título de regalía,⁹⁸ así como la forma en que se distribuyen entre aquellas los riesgos de tipo geológico, operativo y de mercado.

2. La ANH y la ANM son las autoridades competentes para determinar y ejecutar los procedimientos y la metodología de liquidación de las regalías, y

⁹² Artículo 14. Estas fases son: (i) las actividades de conocimiento y cartografía geológica del subsuelo (artículo 15), (ii) la exploración y explotación del respectivo recurso natural no renovable (artículo 16), (iii) la fiscalización de la exploración y explotación (artículo 17), (iv) la liquidación, (v) el recaudo, (vi) la transferencia (artículo 21), (vii) la distribución (artículo 22 a 26) y (viii) la ejecución y el giro de los recursos (Artículo 27). La Ley 2056 de 2020 también regula la inversión de los recursos del SGR, la destinación de recursos del Sistema a los grupos étnicos, el “[a]horro para la estabilización de la inversión y para el pasivo pensional”, el régimen presupuestal del Sistema y contiene otras disposiciones transitorias.

⁹³ La ANM se abstuvo de dar cumplimiento a lo dispuesto en el Auto del 14 de marzo de 2023.

⁹⁴ En el citado eje temático de la primera parte de la audiencia pública intervinieron Clara Liliana Guatame Aponte, presidenta de la ANH; Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la AMN; Juan Camilo Nariño Alcocer, presidente de la Asociación Colombiana de Minería; y Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos.

⁹⁵ Tal es el caso de las intervenciones de la viceministra de minas y energía, Kelly Johana Rocha Gómez (primer eje temático de la primera jornada); Armando Zamora, consultor experto y profesor del Centro de Estudios de Energía, Petróleo y Minería de la Universidad de Dundee (primer eje temático de la primera jornada) y Andrés Mauricio Velasco, director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (primer eje temático de la segunda jornada).

⁹⁶ La naturaleza de estos contratos y las etapas para su suscripción y ejecución fueron estudiadas en la Sentencia SU-095 de 2018 (fundamento jurídico 4.3.). También se puede ver la intervención de Kelly Johana Rocha Gómez, viceministra de minas y energía, durante el primer eje temático de la primera jornada (minuto 1:17:46 a 1:30:00).

⁹⁷ Ver la intervención de Armando Zamora, consultor experto y profesor del Centro de Estudios de Energía, Petróleo y Minería de la Universidad de Dundee, durante el primer eje temático de la primera jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjecSg&t=29682s (minuto 1:52:54 a 2:10:07).

⁹⁸ Folio 7 del escrito remitido al expediente D-15.113AC por la ANH a la Corte el 3 de marzo de 2023.

recaudar los valores pagados por ese concepto, de acuerdo con el RNNR respectivo.⁹⁹ En el caso de los minerales, el precio base de liquidación de las regalías lo establece trimestralmente la Unidad de Planeación Minero Energética (UPME), según la metodología que establece la ANM.¹⁰⁰ Lo propio ocurre con los metales preciosos, cuyo precio base de liquidación lo define mensualmente el Banco de la República.¹⁰¹

3. De conformidad con lo establecido en el artículo 360 de la Constitución, las regalías se *causan* al momento en que se extrae el recurso, es decir, solo cuando este es efectivamente explotado. En términos de la Ley 2056 de 2020, esto significa que, para los hidrocarburos, las regalías se causan en boca de pozo, y para los minerales, en boca o en borde de mina.¹⁰² La Sala hará referencia a esta regla con más precisión más adelante.

4. De manera general, el monto a pagar por concepto de regalías se obtiene luego de aplicar “*variables técnicas asociadas con la producción y comercialización*” del recurso en un periodo determinado.¹⁰³ Aquellas pueden ser “*volúmenes de producción, precios base de liquidación, tasa de cambio representativa del mercado y porcentajes de participación de regalía por recurso natural no renovable, en las condiciones establecidas en la ley y en los contratos*”¹⁰⁴.

5. El precio base de liquidación de las regalías debe propender al mantenimiento de la equidad y el equilibrio económico en la explotación de los RNNR.¹⁰⁵ En consecuencia, la metodología para la fijación del precio base de liquidación y el pago de las regalías toma “*como base un precio internacional de referencia, sin perjuicio de lo pactado en los contratos*”¹⁰⁶. Dicho precio nunca “*podrá ser negativo o cero*”¹⁰⁷.

6. En el caso de los minerales, la ley prevé que el monto a pagar por concepto de regalías equivale a “*un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos*”¹⁰⁸. Estos porcentajes, los

⁹⁹ Artículos 7, literal b, numeral 5, y 18, inciso 1, de la Ley 2056 de 2020.

¹⁰⁰ Ver la intervención de Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería, durante el segundo eje temático de la primera jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjecSg&t=29682s (minuto 4:19:05 a 4:34:53).

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² Artículo 18 de la Ley 2056 de 2020.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁵ Artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

¹⁰⁶ *Ibidem*. Al respecto, se debe tener en cuenta que, en la actualidad, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 2655 de 1988, en materia minera existen 257 contratos de aporte. Estos contratos contienen metodologías específicas de liquidación de las regalías. Ver la intervención de Kelly Johana Rocha Gómez, viceministra de minas y energía, durante el primer eje temático de la primera jornada (minuto 1:17:46 a 1:30:00).

¹⁰⁷ Párrafo 4 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

¹⁰⁸ Artículo 227 de la Ley 685 de 2001 (Código de Minas).

cuales varían según el mineral, son los previstos en el artículo 16 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 6 de la Ley 756 de 2002.¹⁰⁹ La metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías en este supuesto busca establecer el precio del producto en borde o boca de mina,¹¹⁰ pues, como se dijo, es allí en donde se causa la regalía. A ese precio se llega luego de detracer “*los costos de transporte, manejo y comercialización*” al precio internacional de referencia del mineral.¹¹¹

En este sentido, la metodología de liquidación incorpora tres elementos generales:¹¹² primero, “*la relación entre producto exportado y de consumo nacional*”;¹¹³ segundo, la resta de los costos señalados en precedencia¹¹⁴ y tercero, la posibilidad de que el precio base de liquidación de las regalías de los minerales de exportación sea inferior al precio base de liquidación de regalías del mismo mineral de consumo interno.

7. Tratándose de hidrocarburos,¹¹⁵ la cadena de negocio comprende las siguientes etapas: exploración, perforación, producción, transporte y

¹⁰⁹ Carbón (explotación mayor a 3 millones de toneladas anuales), 10%; carbón (explotación menor a 3 millones de toneladas anuales), 5%; níquel, 12%; hierro y cobre, 5%; oro y plata, 4%; oro de aluvión en contratos de concesión, 6%; platino, 5%; sal, 12%; calizas, yesos, arcillas y grava, 1%; minerales radioactivos, 10%; minerales metálicos, 5%; minerales no metálicos, 3% y materiales de construcción 1%. Además, el artículo 227 del Código Minero establece: “*En el caso de propietarios privados del subsuelo, estos pagarán no menos del 0.4% del valor de la producción calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie*”. En este sentido, el artículo 330 de la Ley 1955 de 2019 prescribe que, en este evento, los porcentajes de la regalía son los siguientes: carbón a cielo abierto con producción igual o mayor a 3 millones de toneladas anuales, 3,27%; carbón a cielo abierto con producción menor a 3 millones de toneladas anuales, 1,64%; oro y plata veta, 0,4%; oro y plata aluvión, 2,0%; y platino, 1%.

¹¹⁰ Parágrafo 4 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020. La ANM ha dictado sendos actos administrativos en los cuales definió los parámetros, criterios, términos, condiciones y fórmulas para la determinación de los precios base de liquidación de las regalías, así: níquel, Resolución 293 de 2015; carbón, Resolución 887 de 2014; minerales no metálicos, resoluciones 850 de 2013 y 105 de 2016; y minerales metálicos, Resolución 848 de 2013. Ver la intervención de Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería, durante el segundo eje temático de la primera jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjccSg&t=29682s (minuto 4:19:05 a 4:34:53).

¹¹¹ Parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020: “*Para la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías y compensaciones de minerales, se deberá tener en cuenta la relación entre producto exportado y de consumo nacional, el precio nacional o el precio internacional de referencia según aplique, deduciendo los costos de transporte, manejo y comercialización, según corresponda, con el objeto de establecer la definición técnicamente apropiada para llegar a los precios en borde o boca de mina. El precio base de liquidación de las regalías de los minerales de exportación podrá ser inferior al del precio base de liquidación de regalías del mismo mineral de consumo interno si, al aplicar la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de regalías, así resultare como consecuencia de las condiciones de mercado del periodo en que deba aplicarse*”.

¹¹² De acuerdo con lo afirmado por la ANM (folios 8 y 9 del escrito remitido a la Corte el 3 de marzo de 2023, en el expediente D-15.113AC), la fórmula que se aplica para calcular el valor que deben pagar las empresas al Estado por concepto de regalías es: $V = C \times P \times R$. Donde: V es igual al valor de la regalía a pagar; C es igual a la cantidad de mineral explotado durante un periodo; y R es igual al porcentaje variable de regalía fijado en el artículo 16 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 6 de la Ley 756 de 2002.

¹¹³ Parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

¹¹⁴ *Ibidem*.

¹¹⁵ En concordancia con lo sostenido por la ANH (folios 2 a 6 del escrito remitido el 3 de marzo de 2023 al expediente D-15.113AC), esa entidad ha expedido dos resoluciones que desarrollan los procedimientos, los plazos, los criterios de los precios base de liquidación de las regalías y su liquidación: la Resolución 164 de

exportación o refinación.¹¹⁶ El monto a pagar por concepto de regalía equivale a un porcentaje sobre la producción en boca de pozo. Este porcentaje se calcula de acuerdo con la producción diaria y según el promedio mensual del campo respectivo. Al igual que ocurre con los minerales, dichos porcentajes son progresivos, pues así lo establece el artículo 16 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 6 de la Ley 756 de 2002.¹¹⁷ Dado que es allí en donde se causa la regalía, la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías busca identificar el *precio* del producto en boca de pozo.

8. En relación con el recaudo, el artículo 20 de la Ley 2056 de 2020 establece que las regalías se pueden pagar de tres formas: en dinero, en especie o mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión acordados directamente entre las entidades territoriales y las empresas explotadoras.¹¹⁸ Estas tres formas de pago son contingentes, de manera que constitucional y legalmente son equivalentes. Por consiguiente, dichas modalidades de pago no cambian la naturaleza jurídica de la regalía. Aunque existen algunas diferencias en la

2015, en materia de crudo (modificada por las Resoluciones 970 de 2015, 167 y 907 de 2016, 090 de 2018 y 855 de 2020), y la Resolución 165 de 2015, en materia de gas. De manera general, la fórmula que se aplica para calcular el valor que deben pagar las empresas al Estado por concepto de regalías contiene las siguientes variables: (i) el volumen de producción gravable (Bbl), que corresponde al valor total de producción, luego de restar los elementos que se encuentran exentos del pago de regalías tales como la cantidad de hidrocarburos que se consumen en la operación del campo, las quemas de gas autorizadas por razones de seguridad, etc.; (ii) el porcentaje variable de regalía —entre el 8% y el 25%— fijado en las Leyes 141 de 1994 y 756 de 2002; (iii) el precio base de liquidación que incorpora las variables previstas en el artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 y (iv) la tasa representativa del mercado. En relación con este último punto, y en concordancia con el artículo 26 de la Ley 756 de 2002, “en la liquidación de las regalías y compensaciones derivadas de la explotación de los recursos naturales no renovables, la conversión de la moneda extranjera a pesos colombianos se hará tomando como base la tasa de cambio representativa del mercado promedio de dicha moneda en el semestre, trimestre, bimestre o mes que se liquida”.

¹¹⁶ Ver la intervención de Clara Lilibiana Guatame Aponte, presidenta de la ANH, durante el segundo eje temático de la primera jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjecSg&t=29682s (minuto 4:02:30 a 4:18:53).

¹¹⁷ Para una producción igual o menor a 5 KBPD (producción diaria promedio mes de un campo, expresada en miles de barriles por día), 8%; Para una producción mayor a 5 KBPD e inferior o igual a 125 KBPD, X% —donde X es igual a $8 + (\text{producción KBPD} - 5 \text{ KBPD}) * (0.10)$ —; para una producción mayor a 125 KBPD e inferior o igual a 400 KBPD, 20%; Para una producción mayor a 400 KBPD e inferior o igual a 600 KBPD, Y% —donde Y es igual a $20 + (\text{Producción KBPD} - 400 \text{ KBPD}) * (0.025)$ —; y para una producción mayor a 600 KBPD, 25%. La misma disposición aclara lo siguiente: primero, “[p]ara el cálculo de las regalías aplicadas a la explotación de hidrocarburos gaseosos, se aplicará la siguiente equivalencia: Un (1) barril de petróleo equivale a cinco mil setecientos (5.700) pies cúbicos de gas”; segundo, “[p]ara explotación en campos ubicados en tierra firme y costa afuera hasta una profundidad inferior o igual a mil (1.000) pies, se aplicará el ochenta por ciento (80%) de las regalías equivalentes para la explotación de crudo; para explotación en campos ubicados costa afuera a una profundidad superior a mil (1.000) pies, se aplicará una regalía del sesenta por ciento (60%) de las regalías equivalentes a la explotación de crudo”; y, tercero, “[p]ara la explotación de hidrocarburos pesados de una gravedad API igual o menor a quince grados (15o), las regalías serán del setenta y cinco por ciento (75%) de la regalía aplicada para hidrocarburos livianos y semilivianos. Esta disposición se aplicará a la producción proveniente de nuevos descubrimientos, contratos de producción incremental o a los campos descubiertos no desarrollados”.

¹¹⁸ Mediante la Resolución 40207 de 2021, el Ministerio de Minas y Energía reglamentó la metodología, las condiciones y los términos para la modalidad de pago de regalías mediante la ejecución de obras de infraestructura o proyectos de inversión.

liquidación de las regalías, estas solo son de naturaleza reglamentaria y tienen fundamento únicamente en la operación del negocio.¹¹⁹

9. El pago de las regalías en especie consiste en la entrega de una cantidad del producto bruto explotado en condiciones de comercialización que realiza el contratista a favor de la ANH. El precio de la regalía que se paga en especie está asociada al precio del producto extraído en el punto de entrega de la regalía (en el caso del crudo)¹²⁰ y en el punto de entrada al sistema de transporte o en el punto de embarque cuando no se entregue en el sistema de transporte (en el caso del gas).¹²¹ A ese precio se llega luego de deducir “*los costos de transporte, manejo, trasiego y comercialización, según corresponda*”,¹²² al precio internacional de referencia del producto.

10. A pesar de que el artículo 227 de la Ley 658 de 2001 (Código de Minas) establece que las regalías mineras también pueden ser pagadas en dinero o en especie, en la actualidad, esta modalidad de pago solo ha sido regulada mediante resolución administrativa para las regalías por la explotación de crudo.¹²³ Esto

¹¹⁹ Ver la intervención de Andrés Mauricio Velasco, director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal, durante el primer eje temático de la segunda jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjecSg&t=29682s (minuto 1:00:13 a 1:13:36). El experto explicó que, de manera general, la fórmula para liquidar las regalías en especie puede expresarse así: $R_i = f_i Y_i$. Por el contrario, la fórmula para liquidar la regalía en dinero sigue la siguiente estructura: $R_i = f_i (P^M - C_i^P) Y_i$. Donde R_i = pago de regalías del contrato; f_i = tarifa de liquidación del contrato; Y_i = producción del contrato; P^M = precios de mercado; C_i^P = costos marginales deducibles del contrato; y C_i^Y = costos de producción del contrato.

¹²⁰ Parágrafo 2 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020: “*Para efectos de hidrocarburos, el precio base de liquidación se asocia al precio en el punto de entrega de las regalías, en donde se hace la entrega material del hidrocarburo fiscalizado y deduciendo los costos de transporte, manejo, trasiego y comercialización, según corresponda. El punto de entrega debe estar ubicado a la salida de una facilidad de producción o a la entrada al Sistema Nacional de Transporte utilizado por quien explota los recursos naturales no renovables, para la evacuación de los hidrocarburos de su propiedad*”.

¹²¹ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020: “*En el caso del gas, el precio base estará asociado al precio de comercialización de dicho producto en el punto de entrada al Sistema de Transporte o en el punto de embarque cuando no se entregue en el Sistema de Transporte, teniendo en cuenta las condiciones generales señaladas sobre el particular en la normativa y regulación vigente. La Agencia Nacional de Hidrocarburos o quienes hagan sus veces señalarán, mediante actos administrativos de carácter general, los términos y condiciones para la determinación de los precios base de liquidación de las regalías y compensaciones producto de la explotación del gas natural*”.

¹²² Parágrafo 2 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

¹²³ Resolución 877 de 2013, expedida por la ANH. Las Resoluciones 164 y 165 de 2015 prevén sendas fórmulas para calcular el precio base de liquidación de las regalías por la explotación de crudo, según si el pago se hace en especie o en dinero, así (folios 2 y 3 del escrito remitido por la ANH a la Corte el 22 de marzo de 2023, en el expediente D-15.113AC): “ $PRE_{cm} = (PE_{mc} \times FC_{mc}) - D_{mc}$ // Para establecer mensualmente el precio base de liquidación para crudo pagado en especie por cada campo de producción (PRE_{cm}), se toma el precio de venta FOB promedio del crudo de referencia (Mezclas de crudo predefinidas por campos) o marcador en USD\$ (PE_{mc}) de cada campo, según las condiciones del crudo de cada campo de producción, el cual se ajusta por el factor de corrección de calidad del crudo de referencia y a este resultado se deducen los costos incurridos desde el puerto de exportación o refinación, hasta el punto de entrega del volumen de hidrocarburos (D_{mc}) (costo de dilución, transporte, manejo, trasiego y comercialización). // En el caso del pago de regalías pagadas en dinero, la Resolución establece la siguiente fórmula general: $PRD_{cm} = PD_{cm} - D_{cm}$ // El precio mensual base de liquidación (PRD_{cm}) se establece de acuerdo al precio unitario promedio de venta de petróleo crudo por campo, ponderado por el volumen y expresado en US\$/Bl, a la cual se le deducen los costos operativos por transporte, manejo, trasiego y comercialización en caso [de] que se cause con un tercero, incurridos efectivamente por la empresa productora, hasta el punto de entrega”.

se debe a una razón de índole operativa: no existe una entidad del Estado que pueda recibir y comercializar los minerales y el gas entregados a título de regalía, como sí ocurre en el caso del petróleo crudo.

11. En ese contexto, cuando las regalías son pagadas en especie, los barriles de crudo son recogidos en el punto de entrega por el comprador comercializador —Ecopetrol S.A. —,¹²⁴ “con quien la ANH tiene suscrito un contrato de compraventa de regalías”¹²⁵. No obstante, cuando por razones de fuerza mayor (“dificultades en el acceso, condiciones de movilidad y de seguridad, etc.”¹²⁶), los barriles no pueden ser recogidos por el comprador comercializador, la ANH puede permitir que las empresas explotadoras de petróleo realicen el pago en dinero.¹²⁷ Es decir, es potestad de la ANH decidir cuándo se pagan las regalías en dinero y cuándo en especie. En razón de este diseño normativo, el porcentaje global de las regalías que se paga en especie es considerablemente mayor al que se paga en dinero. Así, por ejemplo, para el 2021, el 78% del total de regalías fue recaudado en especie y el 22% en dinero.¹²⁸

12. Cuando las regalías se pagan en especie, pueden “generarse recursos entre la determinación de los precios base de liquidación y la comercialización de las regalías”¹²⁹. En otras palabras, dado que el monto de la regalía corresponde al precio del producto al momento de su extracción, este valor puede ser distinto al valor por el cual el producto es posteriormente comercializado por la ANH. En este caso, el Ministerio de Minas y Energías es la autoridad competente para establecer los criterios de distribución de tales recursos.¹³⁰

13. El pago de las regalías en dinero consiste en la contraprestación monetaria que realiza el contratista a favor de la ANM y la ANH, según el caso, que equivale a un porcentaje del producto bruto explotado. Para determinar el valor a pagar se detrae el costo de distribución del precio internacional del producto

¹²⁴ Parágrafo 2 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020: “El punto de entrega debe estar ubicado a la salida de una facilidad de producción o a la entrada al Sistema Nacional de Transporte utilizado por quien explota los recursos naturales no renovables, para la evacuación de los hidrocarburos de su propiedad”.

¹²⁵ Folio 6 del escrito remitido por la ANH al expediente D-15.113AC el 3 de marzo de 2023.

¹²⁶ *Ibidem*.

¹²⁷ *Ibidem*.

¹²⁸ Folio 2 del escrito remitido por la ANH al expediente D-15.113AC el 22 de marzo de 2023.

¹²⁹ Inciso tercero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020. En vigencia de los artículos 16 del Decreto Ley 4923 de 2011 y 16 de la ley 1530 de 2012, en la Sentencia C-1055 de 2012, la Corte explicó esta situación, así: “Cuando [las regalías] son pagadas en especie, deben realizarse una serie de pasos conducentes a transformar en dinero el producto obtenido por concepto de regalías. Es en estas ocasiones cuando se realiza la comercialización por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos o de la Agencia Nacional de Minería, [...]. Al establecerse un precio de liquidación [...] y un precio de comercialización, el cual dependerá de las condiciones de mercado, lo más probable es que exista una diferencia entre dichos valores; esta, en cuanto dependiente de las condiciones de mercado, puede ser negativa respecto del valor determinado por la liquidación o, por el contrario, positiva en relación al mismo”.

¹³⁰ Inciso tercero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020.

extraído, y se multiplica el resultado por los porcentajes establecidos en la ley.¹³¹

14. En el caso de los hidrocarburos, el cálculo del monto a pagar por concepto de regalías en dinero es efectuado con base en la información suministrada por el contratista a la ANH sobre la producción. Mensualmente, esa entidad envía al contratista la cuenta de cobro respectiva, para que este realice el pago dentro de los tres días siguientes.¹³² Tratándose de minerales, la ANM también hace el cálculo del monto a pagar por concepto de regalías con fundamento en la declaración de producción del mineral explotado. En este evento, el pago de la regalía es trimestral.

15. Como ya se indicó, la Ley 2056 de 2020 también prevé el pago de las regalías mediante la modalidad de obras de infraestructura o proyectos de inversión, acordados entre las entidades territoriales beneficiarias de asignaciones directas y las empresas extractivas. De conformidad con la reglamentación que regula la materia,¹³³ esta modalidad de pago está prevista únicamente a favor de las entidades territoriales en cuyo territorio se adelanten explotaciones de RNNR y los municipios y distritos con puertos marítimos y fluviales por donde se transportan dichos recursos o productos derivados de los mismos. Además, solo la pueden emplear las empresas extractivas que hayan obtenido ingresos brutos superiores a 33.610 UVT, durante la vigencia fiscal anterior.

El pago de las regalías mediante la modalidad de obras de infraestructura o proyectos de inversión tiene las siguientes características generales: primero, el límite del valor de los recursos a invertir es el que corresponde a la apropiación presupuestal disponible por concepto de asignaciones directas a cargo de la entidad territorial beneficiaria correspondiente al bienio que esté cursando en el momento de optar por esta modalidad. Segundo, los proyectos a financiar deben ser acordes con las iniciativas derivadas de los ejercicios de planeación realizados por las entidades territoriales previstos en el artículo 30 de la Ley 2056 de 2020. Tercero, los proyectos deben ser registrados en el Banco de Proyectos de Inversión del SGR, formulados y presentados de conformidad con la metodología elaborada por el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y aprobados por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) respectivo. Cuarto, una vez aprobado el proyecto, las empresas tienen la obligación de constituir una fiducia mercantil irrevocable con destino exclusivo al desarrollo del proyecto aprobado, en la que se determine como beneficiario a la entidad territorial. Y, quinto, cumplidos los términos para la ejecución del proyecto, las regalías solo se entienden pagadas con la entrega formal y material

¹³¹ *Ibidem*.

¹³² Artículo 5 de la Resolución 164 de 2015, expedida por la ANH.

¹³³ Decreto 098 de 2020 y Resolución 40207 de 2021, expedida por el Ministerio de Minas y Energía.

de la obra a la entidad territorial beneficiaria, para su uso, funcionamiento, operación y mantenimiento. El pago solo se materializa en el SGR cuando la entidad territorial beneficiaria expide la certificación de completa ejecución y recibo del proyecto, que incluye su valor final. En todo caso, este debe corresponder con el valor acordado del proyecto. La Corte se referirá a este último punto en la solución del caso concreto.

b) Jurisprudencia constitucional sobre el concepto de regalía

84. A continuación, se sintetiza la jurisprudencia que se ha referido a varias acepciones del concepto de regalía. Como se verá, de manera general, la Corte ha sostenido que las regalías son (i) una contraprestación, (ii) una renta nacional de destinación específica, (iii) un ingreso público que no tienen naturaleza tributaria. Además, al revisar el desarrollo legal del régimen de regalías, la Corte las ha caracterizado también como (iv) un porcentaje mínimo, fijo o progresivo, que exige el Estado como propietario de los RNNR.

85. *Las regalías son una contraprestación económica.* La jurisprudencia ha sostenido de manera pacífica y reiterada que las regalías son una *contraprestación económica obligatoria* que percibe el Estado¹³⁴, por ser el propietario de los RNNR¹³⁵ o por “*el hecho de la explotación misma del recurso no renovable*” —en los casos excepcionales en los que el subsuelo es de propiedad privada—¹³⁶. Esa contraprestación está a cargo de las personas privadas y de las empresas estatales a quienes el Estado otorga el derecho a explotar esos recursos¹³⁷.

86. La Corte ha considerado que la definición de las regalías como contraprestación obligatoria a favor del Estado supone tener en cuenta dos elementos: la justificación de la obligatoriedad del pago y la titularidad del derecho a las regalías. En relación con el primer asunto, la Sala ha dicho que la obligatoriedad del pago de las regalías se justifica, esencialmente, (i) en el hecho de que los RNNR existen en cantidad limitada¹³⁸ y (ii) en las

¹³⁴ Entre muchas otras, ver las Sentencias SU-411 y C-254 de 2020, SU-095 de 2018, C-438 y C-253 de 2017, C-417 de 2014, C-010 de 2013, C-748 y C-317 de 2012, C-240 de 2011, C-221 de 1997, C-691 de 1996, C-567 de 1995 y C-075 de 1993.

¹³⁵ En las Sentencias C-983 de 2010, C-620 de 2003 y C-891 de 2002, la Sala explicó que los recursos del suelo y del subsuelo son propiedad del Estado, “*sin consideración a que la propiedad, posesión o tenencia de los correspondientes terrenos sean de otras entidades públicas, de particulares o de comunidades o grupos*” (artículo 5 de la Ley 685 de 2001).

¹³⁶ El ordenamiento jurídico mantiene vigente la propiedad privada del subsuelo para aquellos yacimientos descubiertos con anterioridad al año 1969, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 97 de 1993. En la Sentencia C-669 de 2002, la Corte advirtió que el carácter excepcional de la propiedad privada sobre el subsuelo no enerva la potestad del legislador de regular la explotación de los RNNR y de exigir el pago de regalías por esa actividad. Al respecto, también se pueden consultar las Sentencias SU-095 de 2018 y C-424 de 1994.

¹³⁷ En la Sentencia C-691 de 1996, la Corte precisó que las empresas industriales del Estado tienen el deber de pagar regalías en los casos en los que explotan directamente los RNNR.

¹³⁸ Sentencias C-1071 y C-251 de 2003, C-669 de 2002, C-221 de 1997, C-567 de 1995 y C-075 de 1993.

consecuencias ambientales y sociales —muchas veces graves— que producen la exploración y explotación de esos recursos.¹³⁹

87. Respecto del segundo elemento, la Corte Constitucional ha resaltado que la explotación de RNNR “*tienden a deteriorar los ecosistemas naturales y pueden incidir sobre los factores ecológicos, físicos, etc.*”¹⁴⁰. Por consiguiente, “*es necesario que [las] zonas geográficas en donde este conjunto de actividades se desarrolle [cuenten] con ingresos económicos suficientes como los que se obtienen de la explotación de los recursos naturales no renovables (regalías), para hacer frente a los efectos del impacto ambiental*”¹⁴¹.

88. En relación con esta cuestión, aunque la jurisprudencia constitucional ha reconocido que las regalías contribuyen a la sustitución de los RNNR, siendo estos una fuente de riqueza de los territorios en los que ocurre la explotación, como se verá más adelante, también ha señalado que las regalías no tienen la naturaleza de una contribución fiscal o una tasa. La Corte ha sido clara en sostener que la Constitución Política reconoce que estas externalidades ambientales pueden ser *compensadas* mediante mecanismos diversos a las regalías. Precisamente, el artículo 360 de la Constitución Política indica que las regalías —las cuales no tienen naturaleza tributaria—, se causan “*sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte*”. En la Sentencia C-251 de 2003 la Corte señaló que la explotación de recursos naturales no renovables genera diferentes rentas en cabeza del Estado: “[p]rimero, la explotación de los mencionados recursos genera obligatoriamente una regalía en cabeza del Estado. Segundo, los contratos perfeccionados con el objeto de adelantar actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales no renovables, pueden acordar también a favor del Estado, unas rentas llamadas (i) compensaciones o (ii) derechos. Tercero, con base en las normas superiores relativas a la potestad impositiva del Estado, a estas rentas se pueden sumar las tributarias, de conformidad con lo que establezca la ley dentro del marco de la Constitución”.¹⁴²

89. Además, la Corte Constitucional ha sido enfática al indicar que la propiedad sobre los RNNR implica que el Estado es el único “*titular del derecho a las regalías*”¹⁴³. Por ende, las entidades territoriales, incluso aquellas en cuya jurisdicción se realizan las actividades de exploración y explotación de RNNR, solamente tienen el derecho económico a participar de ellas, de acuerdo con las asignaciones previstas en la Constitución y la ley.¹⁴⁴

¹³⁹ Sentencias C-800 de 2008, C-1087 de 2004, C-1071 y C-251 de 2003, C-669 de 2002 y C-299 de 1999.

¹⁴⁰ Sentencia C-299 de 1999.

¹⁴¹ *Ibidem*.

¹⁴² Corte Constitucional, Sentencia C-251 de 2003.

¹⁴³ Sentencia C-567 de 1995, reiterada, entre muchas otras, en las Sentencias C-254 de 2020, SU-095 y C-020 de 2018, C-253 de 2017, C-010 de 2013, C-689 de 2011 y C-800 de 2008.

¹⁴⁴ Sentencias C-254 de 2020, C-020 de 2018, C-253 de 2017, C-010 de 2013, C-748 de 2012, C-689, C-541 y

90. *Las regalías son una renta nacional de destinación específica.* La Corte también ha precisado que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 359, numeral 1, de la Constitución,¹⁴⁵ las regalías son una *renta nacional de destinación específica*.¹⁴⁶ Las regalías son un beneficio económico que recibe el Estado, pero del cual, por expreso mandato constitucional, son beneficiarios la Nación¹⁴⁷ y, principalmente, las entidades territoriales,¹⁴⁸ que están obligadas a respetar de forma estricta la destinación que de esos recursos establecen la Constitución y la ley.¹⁴⁹

91. Así, la Sala Plena ha aclarado que las regalías son “*fuentes exógenas de financiación*” de los entes territoriales, sobre las cuales el legislador tiene amplias facultades de intervención.¹⁵⁰ Ahora bien, aunque su distribución y destinación no están amparadas por la garantía prevista en el artículo 362 de la Constitución,¹⁵¹ de ello no se sigue que a las entidades territoriales no les asista el derecho a tener injerencia en esas materias.¹⁵² De esto tampoco se deriva que el legislador pueda desconocer los fines constitucionales de las regalías, su destinación o la necesidad de satisfacer las necesidades sociales y económicas de las entidades territoriales por medio de esos recursos.¹⁵³

92. *Las regalías son ingresos públicos que no tienen naturaleza tributaria*¹⁵⁴. La Sala Plena ha aclarado que las regalías constituyen “*ingresos públicos [que] no tienen naturaleza tributaria*”¹⁵⁵. Dicho de otro modo, *no son un impuesto, tasa o contribución*¹⁵⁶. Por ello, son compatibles con la imposición de cargas tributarias sobre las actividades de exploración y explotación de RNNR; y con

C-240 de 2011, C-509 de 2008, C-938 y C-251 de 2003, C-427 de 2002, C-1160 de 2000, C-580 de 1999, C-447 de 1998, C-221 de 1997, C-691 de 1996, C-567 de 1995, T-141 de 1994, C-098 y C-068 de 1993.

¹⁴⁵ Artículo 359 de la Constitución: “*No habrá rentas nacionales de destinación específica. || Se exceptúan: || 1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios*”.

¹⁴⁶ Sentencias C-447 de 1998, C-567 de 1995 y C-478 de 1992.

¹⁴⁷ En la Sentencia C-010 de 2013, que reiteró la Sentencia C-541 de 2011, la Corte aclaró que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 361 de la Constitución, “*el vínculo entre las regalías y la propiedad del subsuelo por parte del Estado lleva, de suyo, la validez constitucional de fórmulas de distribución que contemplen como beneficiario a la Nación, en tanto componente del citado concepto*”. Sobre la diferencia entre los términos *Estado* y *Nación* en el contexto de las regalías, se puede consultar las Sentencias SU-095 de 2018, C-251 de 2003 y C-221 de 1997.

¹⁴⁸ Entre otras, ver las Sentencias C-020 de 2018, C-438 y C-253 de 2017, C-417 de 2014, C-010 de 2013 y C-624 de 2013.

¹⁴⁹ Sentencias C-447 de 1998 y C-567 de 1995.

¹⁵⁰ Sentencias SU-411 y C-254 de 2020, SU-095 y C-020 de 2018, C-438 y C-253 de 2017, C-624 y C-010 de 2013, C-748 de 2012, C-689, C-541 y C-240 de 2011, C-427 de 2002, C-579 de 2001 y C-219 de 1997.

¹⁵¹ Inciso primero del artículo 362 de la Constitución: “*Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares*”.

¹⁵² Sentencias C-020 de 2018, C-438 y C-253 de 2017, C-417 de 2014, C-624 de 2013.

¹⁵³ Sentencias C-254 de 2020, SU-095 y C-020 de 2018 de 2018, C-253 de 2017 y C-624 y C-010 de 2013.

¹⁵⁴ Sentencia C-221 de 1997, reiterada, entre muchas otras, en las Sentencias C-483 de 2020, C-010 de 2013, C-748 de 2012, C-628 de 2003, C-427 de 2002 y C-447 de 1998.

¹⁵⁵ *Ibidem*.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

otras compensaciones y derechos que pacten las partes en los respectivos contratos. De este modo, “[l]a explotación de recursos naturales no renovables puede generar diferentes rentas en cabeza del Estado”¹⁵⁷, así: (i) genera obligatoriamente una regalía, (ii) puede implicar el pago de compensaciones y derechos contractuales y (iii) “con base en las normas superiores relativas a la potestad impositiva del Estado, a estas rentas se pueden sumar las tributarias, de conformidad con lo que establezca la ley dentro del marco de la Constitución”¹⁵⁸.

93. Lo anterior significa que el legislador no podrá, so pena de vulnerar los artículos 6, 150.12, 338 y 360 de la Constitución, establecer la incompatibilidad entre las regalías y los impuestos¹⁵⁹ o entre las regalías y los derechos y las compensaciones contractuales, o autolimitar hacia el futuro su propia potestad impositiva en materia de explotación de RNNR¹⁶⁰.

94. Las regalías son un porcentaje mínimo, fijo o progresivo, que exige el Estado como propietario de los RNNR sobre el producto explotado¹⁶¹. Originalmente, esta acepción se encontraba en el Decreto 2655 de 1988¹⁶², derogado por la Ley 685 de 2001, y en la Ley 141 de 1994¹⁶³. Atendiendo esta noción legal, la Corte ha dicho que las regalías son entonces “ingresos fiscales mínimos por las explotaciones del subsuelo que es propiedad del Estado”¹⁶⁴. En efecto, atendiendo la necesidad de estimular “la explotación de esos recursos en beneficio del país”, aumentar la inversión y la rentabilidad de la actividad y preservar los ingresos por este concepto, desde la Ley 141 de 1994, el legislador “buscó establecer un régimen flexible de regalías, que estimulara la explotación de esos recursos, [...] por lo cual escogió un sistema de regalías mínimas, que podrían ser complementadas con otras compensaciones o derechos fijados en los respectivos contratos”¹⁶⁵.

95. Por consiguiente, ha dicho la Corte, el legislador tiene amplia potestad para establecer el monto que deben pagar las empresas al Estado a título de regalía¹⁶⁶. De hecho, “el concepto constitucional de regalía no contempla parámetros

¹⁵⁷ Sentencia C-251 de 2003.

¹⁵⁸ *Ibidem*. Al respecto, en la Sentencia C-669 de 2002, la Sala dijo: “será al legislador, en el marco de su potestad de configuración y en consideración a la política que más convenga en su entender a los intereses del Estado, a quien corresponderá establecer o no junto con la regalía, que siempre deberá cobrarse, cargas tributarias sobre la misma explotación”. En esta sentencia, la Corte modificó la jurisprudencia establecida en la Sentencia C-221 de 1997 —reiterada en la Sentencia C-987 de 1999—, en la cual sostuvo que la explotación de los RNNR solamente podía dar lugar al pago de regalías, lo cual excluía la imposición de impuestos sobre tal actividad.

¹⁵⁹ Sentencia C-1071 de 2003.

¹⁶⁰ Sentencia C-1071 de 2003.

¹⁶¹ Sentencias C-254 de 2020, C-240 de 2011, C-251 de 2003, C-427 de 2002, C-567 de 1995, T-141 de 1994 y C-075 de 1993.

¹⁶² Artículos 212 y 213.

¹⁶³ Artículo 16.

¹⁶⁴ Sentencia C-427 de 2002.

¹⁶⁵ Sentencia C-1548 de 2000, reiterada en la Sentencia C-737 de 2001.

¹⁶⁶ Sentencias C-800 de 2008, C-509 de 2008, C-251 de 2003, C-427 de 2002, C-845 de 2000 y C-447 de 1998.

*específicos que el legislador deba incluir necesariamente en la fórmula para el cálculo de las regalías*¹⁶⁷.

96. Ahora bien, la Sala constata que las definiciones anteriores han sido el resultado de dos tipos de análisis. En primer lugar, han obedecido a una interpretación textual de la Constitución que no ha abordado el sentido y el alcance de la expresión *contraprestación*, a la luz de los artículos 80, 102, 332, 360 y 361 de la Constitución y de la teoría general de las obligaciones. La Corte se ocupará de esta cuestión con más detalle en el acápite siguiente.

97. Y, en segundo lugar, especialmente la definición jurisprudencial en virtud de la cual las regalías son un porcentaje mínimo, fijo o progresivo, que exige el Estado como propietario de los RNNR sobre el producto explotado, se ha fundado en el diseño legal de las regalías. Según se advirtió líneas arriba, originalmente, esta acepción se encuentra en el Decreto 2655 de 1988¹⁶⁸, derogado por la Ley 685 de 2001, y en la Ley 141 de 1994¹⁶⁹. Ciertamente, desde su jurisprudencia más temprana, esa definición solo ha sido empleada por la Corte para proveer un contexto general de las regalías a partir del desarrollo normativo infraconstitucional del concepto.

98. Esta forma de definir las regalías, transcrita en varias sentencias, ha sido invocada por algunos intervinientes en este proceso, quienes, con sustento en ella, han derivado una tesis según la cual las regalías corresponden a una porción de los RNNR explotados, de modo que son siempre propiedad estatal, y nunca entran en el patrimonio del particular explotador del recurso. Sin embargo, como se verá a continuación, de la revisión de las sentencias que contienen la caracterización referida es posible concluir que esta definición no contiene una regla de decisión que deba ser reiterada en la presente oportunidad. En realidad, corresponde a una afirmación construida a partir de la revisión de las normas de rango legal que han regulado la liquidación, y fiscalización de las regalías, y su reparto a las entidades territoriales.

99. En efecto, en la Sentencia C-075 de 1993, la Corte resolvió una demanda contra el artículo 1 del Decreto Legislativo 2008 de 1992 que disponía que las entidades territoriales debían destinar una porción de los recursos procedentes de las regalías a los Fondos de Seguridad. Para adelantar el control integral de la disposición, la Corte se ocupó de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, en particular, para establecer si se ajustaba o no a la Constitución que la ley previera una destinación específica para las regalías. En ese contexto, la Corte acudió a lo dispuesto en los artículos 212 y 213 del Decreto 2655 de

¹⁶⁷ Sentencia C-800 de 2008.

¹⁶⁸ Artículos 212 y 213.

¹⁶⁹ Artículo 16.

1988 para definir las regalías como un porcentaje sobre el producto explotado.¹⁷⁰

100. Un año después, en la Sentencia T-141 de 1994, la Sala Novena de Revisión resolvió una acción de tutela promovida por el municipio de Tolú contra Ecopetrol y el Ministerio de Minas y Energía. El accionante alegaba que las regalías transportadas a través del puerto de Coveñas eran de su propiedad y, por tanto, pretendía que el Ministerio liquidara el monto de aquellas sobre el valor bruto de la producción de hidrocarburos movilizados por dicho puerto. Para contextualizar el problema y definir las regalías, en esa ocasión, la Corte citó el Decreto 2655 de 1988 y recurrió al concepto dictado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado el 12 de noviembre de 1992. En él, esa Sala concluyó que, según la ley, la regalía es una contraprestación económica que corresponde a un porcentaje sobre el producto bruto explotado que el Estado exige como propietario de los RNNR.

101. Este fallo de tutela fue citado después en la Sentencia C-567 de 1995, en la que la Corte resolvió una demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 27, 31, 49, 50, 54, 55 y 64 en su totalidad, y parcialmente contra los artículos 1, 4, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 20 y 56 de la Ley 141 de 1994 que regulaban asuntos relativos a la asignación, destinación y control fiscal de las regalías. Para resolver si estas disposiciones vulneraban la autonomía de las entidades territoriales, la Sala Plena señaló, en primer lugar, que *“el Estado es la entidad constitucional titular del derecho a las regalías por la explotación de recursos naturales no renovables y beneficiaria del pago de las regalías derivadas de aquélla y que las regalías así obtenidas son parte del patrimonio del Estado como único propietario del subsuelo”*¹⁷¹.

102. Para sustentar esta afirmación, la Corte citó extensamente la Sentencia T-141 de 1994. Concretamente, hizo referencia al acápite dedicado al concepto dictado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado el 12 de noviembre de 1992. Con base en la premisa según la cual las regalías son propiedad del Estado, la Corte concluyó que *“es al legislador al que le corresponde determinar las condiciones y porcentajes de dicha cesión según se advierte en algunos apartados del artículo 360 de la Carta Política; además, de conformidad con el artículo 228 de la Constitución el Congreso de la República por virtud de lo dispuesto en la ley, bien puede delimitar el alcance de la autonomía de las entidades territoriales y precisar sus contenidos cuando*

¹⁷⁰ En la Sentencia C-075 de 1993, la Sala expresó: *“En términos jurídicos, la regalía es una contraprestación económica que percibe el Estado y que está a cargo de las personas a quienes se otorga el derecho a explorar o explotar recursos minerales. Esa contraprestación consiste en un porcentaje sobre el producto bruto explotado que el Estado exige como propietario de los recursos naturales no renovables, bien directamente o a través de las empresas industriales o comerciales del Estado, titulares de los aportes donde se encuentran las minas en producción (art. 212 y 213 del Decreto 2655 de 1988)”*.

¹⁷¹ Sentencia C-567 de 1995.

*se trate de regular la materia de los recursos que cede por concepto de regalías*¹⁷².

103. Posteriormente, en la Sentencia C-691 de 1996, la Corte decidió una demanda promovida contra el párrafo tercero del artículo 16 de la Ley 141 de 1994 que establecía que para el contrato de asociación suscrito entre Carbocol e Intercor, la regalía legal sería de un 15% a cargo del asociado particular. Adicionalmente, la norma disponía que Carbocol seguiría siendo responsable del impuesto a la producción del carbono y preveía reglas de reparto para ese impuesto. En opinión del accionante, la norma violaba el artículo 360 de la Constitución Política porque eximía a Carbocol de pagar las regalías y, por esa vía, disponía de un recurso de propiedad de las entidades territoriales. Además, acusaba la violación del derecho a la igualdad porque Carbocol era exonerada de pagar la regalía correspondiente al carbón explotado por Intercor. Para resolver el primer problema propuesto, la Corte reiteró lo señalado en las sentencias T-141 de 1994 y C-567 de 1995 ya referidas, esto es, que el Estado, y no las entidades territoriales, es el dueño de los RNNR y por tanto de las regalías. Así mismo, afirmó que el legislador tenía amplia libertad para definir las condiciones de la transición del régimen preconstitucional de regalías a la nueva regulación emitida para el efecto con posterioridad a la promulgación de la Constitución Política.

104. Luego, en la Sentencia C-427 de 2002, la Sala Plena resolvió una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 10.4 de la Ley 141 de 1994, que autorizaba a la Comisión Nacional de Regalías a solicitar que la ejecución de proyectos financiados con regalías y participaciones se adelantara por otras entidades públicas, regiones administrativas y de planificación, o entidades territoriales como los departamentos y municipios. La norma fue acusada por desconocer la autonomía de las entidades territoriales, las competencias asignadas por la Constitución Política a los alcaldes municipales y las normas orgánicas de presupuesto. Para resolver este problema jurídico, la Corte debía determinar si las entidades territoriales son titulares o no de las regalías que genera la explotación de RNNR. Con ese propósito, reiteró la definición de regalías expresada en las citadas Sentencias C-075 de 1993, T-141 de 1994, C-567 de 1995 y C-691 de 1996.

105. En la Sentencia C-251 de 2003, la Corte reiteró que la determinación del monto de las regalías y su distribución son asuntos reservados al legislador, quien tiene amplia libertad de configuración para el efecto. Para sostener esa conclusión, la Sala Plena advirtió que la jurisprudencia constitucional define las regalías como una contraprestación, que se causa por la explotación de los RNNR de propiedad del Estado, quien los recibe por conceder un derecho a explotar dichos recursos. En esa ocasión, nuevamente señaló que “[l]a ley las

¹⁷² *Ibidem.*

define como ‘un porcentaje fijo o progresivo, del producto explotado objeto del título minero y sus subproductos, calculado o medido al borde o boca de mina, pagadero en dinero o en especie’”. Y añadió que esta contraprestación se causa, entre otras razones, porque el carácter no renovable de los mencionados recursos implica que su explotación causa un detrimento al Estado. Por último, reiteró lo dicho en las Sentencias C- 567 de 1995 y C-075 de 1993 para afirmar que “su pago consiste en un porcentaje sobre el producto bruto explotado y está a cargo de las personas a quienes se otorga el derecho de explotar tales recursos”.

106. Por último, en las Sentencias C-240 de 2011 y C-254 de 2020, la Corte adelantó el control automático e integral de dos decretos legislativos dictados con ocasión de un estado de emergencia. Los dos decretos destinaban una porción de los recursos de regalías a gastos que el Gobierno consideró necesarios para atender la emergencia por la cual se declaró el estado de excepción. En los dos eventos, a la Corte le correspondía analizar si las normas vulneraban o no los artículos 360 y 361 de la Constitución Política al modificar las destinaciones previstas en la ley para los recursos recaudados por concepto de regalías. Para el efecto, la Corte citó de nuevo las Sentencias C-567 de 1995, T-141 de 1994 y C-036 de 1996 con el objetivo de señalar que las regalías son propiedad del Estado, y no de las entidades territoriales.

107. Como se puede observar del recuento jurisprudencial anterior, en las decisiones descritas, la Corte solo reprodujo lo previsto en la ley vigente sobre la determinación del monto porcentual de las regalías que el explotador debe pagar al Estado. En este sentido, es claro que el concepto legal de estas se refiere a dicha cuestión de índole práctica, y no a la propiedad del RNNR una vez ha sido extraído o explotado. Según se constató, esta reproducción no contiene una regla de decisión porque los problemas a resolver únicamente exigían determinar si las regalías eran o no propiedad de las entidades territoriales, así como el ámbito de configuración legislativa para la determinación de su monto y del reparto a las entidades territoriales.

108. Esto significa que, hasta la fecha, la Corte no se ha ocupado de establecer si, a la luz de la Constitución Política y del concepto jurídico de *contraprestación*, las regalías son, en realidad, una participación del Estado sobre el producto explotado o si, por el contrario, el Estado transfiere la propiedad de los recursos explotados y recibe un derecho de otra naturaleza como *contraprestación* por esa transferencia. A continuación, la Sala Plena dará respuesta a esta cuestión.

c) La Constitución prevé que el Estado es propietario de los RNNR mientras estos no sean explotados

109. Durante la audiencia pública, tanto detractores como defensores de la norma acusada afirmaron que las regalías corresponden a una porción de los RNNR explotados, de modo que son siempre propiedad estatal y, por lo mismo, no entran en el patrimonio del particular explotador del recurso.¹⁷³ Aunque la afirmación fue reiterada por distintos intervinientes, ninguno ahondó en las razones que la explican o justifican. No obstante, el análisis de lo afirmado permite entender que esta conclusión se basa en las siguientes premisas: (i) la propiedad de los RNNR es estatal por mandato constitucional y, por consiguiente, no puede ser transferida por completo a un particular¹⁷⁴ y (ii) la contraprestación económica es realmente una participación del Estado en el producto explotado.¹⁷⁵

110. La Corte encuentra que, a diferencia de las sentencias analizadas en el aparte anterior, la solución del caso *sub examine* sí exige comprender si por mandato constitucional las regalías corresponden o no a una porción del RNNR explotado que nunca sale de la órbita de propiedad del Estado. Esta determinación es indispensable para establecer si las sumas que la disposición acusada prohíbe deducir, y que incrementan la base gravable de estos contribuyentes, forman o no parte de su patrimonio. Tal como se demostró en apartes precedentes, hasta la fecha este asunto no ha sido analizado por la Corte

¹⁷³ Así, por ejemplo, en su intervención en la primera jornada de la audiencia pública celebrada el 21 de julio de 2023, el ministro de Hacienda y Crédito Público expresó: “*Con una riqueza que es del Estado que nunca fue discutible, los recursos del subsuelo siguen siendo de la nación, como tal la regalía es la contraprestación. Repito, independientemente de si el operador particular lo paga en especie o vaya y lo comercialice, se lo devuelve al Estado en dinero. Pero cuando los comercializa no puede poner como propio lo que nunca fue propio, es del Estado. Esas son, Honorables magistrados, los cinco puntos de los que quería hablar el día de hoy, para resumirlo, entonces: Primero, la regalía es una contraprestación por algo que es del Estado, sobre lo cual el particular nunca tuvo que invertir para pagarlo, simplemente lo que entregó fue una porción de lo que se extrajo*”.

¹⁷⁴ En su intervención durante el término de fijación en lista, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló: “*Es así, puesto que, en desarrollo de la actividad extractiva, el contribuyente no aprovecha un activo propio, sino uno del Estado, de modo que el producido de la actividad es fruto de un recurso que pertenece a la Nación. En ese sentido, gracias a la concesión otorgada por el Estado, el contratista solo obtiene derecho a apropiarse de parte del producto extraído, pues el restante pertenece, por derecho propio, a la Nación. Las regalías representan, precisamente, esa porción del fruto de la actividad que es propiedad del Estado*”.

¹⁷⁵ En su intervención durante el término de fijación en lista, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló: “*En consecuencia, lo que el contribuyente transfiere al Estado por concepto de regalías no es más que la porción que a este último le corresponde por la explotación de un bien de su propiedad. No se trata, entonces, de un recurso que salga del patrimonio del contribuyente (definición de costo/gasto) y luego pase al patrimonio estatal, porque el recurso que se extrae del subsuelo siempre fue propiedad de la Nación*”. En el mismo sentido, el representante de la Asociación Colombiana de Petróleos, Francisco Lloreda, indicó a la Sala Plena: “*Me detendré entonces en las dos primeras honorables magistrados. El artículo 19 es inconstitucional por varios motivos. El primero, porque desconoce la definición establecida en el artículo 360 de la Constitución como contraprestación económica a favor del Estado, lo primero. Lo segundo, porque de manera equivocada considere la regalía como un ingreso del particular, por ende, como parte de la base gravable del impuesto sobre la renta. Si no lo considerase un ingreso del particular, no podría estar considerando en la base gravable el impuesto de renta. Pero ahí es donde se equivoca - ahí es donde, con todo respeto, también el ministro de Hacienda busca confundir es lo siguiente, es que el recurso es del Estado, la regalía es del Estado, en ese momento entonces debemos entender que, en ningún momento, sino hasta el proceso de fiscalización en el tanque de fiscalización continúa siendo del Estado. Ahora lo que ocurre es que esos 35 barriles se los quieren cargar a la base del impuesto de renta, cuando esos son recursos del Estado*”.

con base en las normas constitucionales que se ocupan de la materia, pues la jurisprudencia ha reproducido una caracterización que se fundamenta en normas de rango legal.

111. La tarea descrita en precedencia resulta ineludible para resolver el presente caso por una razón fundamental: si la Corte constata que la porción del recurso explotado que equivale a las regalías nunca ingresa al patrimonio del contribuyente o, en otras palabras, que el Estado conserva la propiedad de los RNNR que equivalen a la regalía que pagan quienes explotan dichos recursos, luego de que los mismos son extraídos del subsuelo, deberá concluir, sin razones adicionales, que la norma examinada en este proceso es abiertamente inconstitucional. Esto es así porque los RNNR que equivalen a la contraprestación a título de regalía serían propiedad de un tercero (el Estado) y, por tanto, nunca ingresarían al patrimonio del contribuyente. En consecuencia, no podrían ser gravados en cabeza del particular.

112. La renta líquida gravable así configurada, es decir, sin la deducción del pago por concepto de regalías, no estaría calculada únicamente con base en la verdadera capacidad contributiva del obligado, sino también con base en los ingresos y el patrimonio de un tercero. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, “[e]sto supone una afectación desproporcionada del principio de equidad tributaria, la cual exige que a los sujetos con capacidad contributiva se les calculen los gravámenes con base en realidades económicas indicadoras de su propio e individual poder de pago del tributo¹⁷⁶”.¹⁷⁷ En el mismo sentido, al estudiar la base gravable de la cuota de compensación militar, en la Sentencia C-600 de 2015, la Corte fue enfática en señalar que 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. De este modo, dichos gravámenes “deben fijarse en función de la capacidad contributiva real del obligado, y no incluyendo rentas o patrimonio sobre el cual este no tenga efectiva capacidad de disposición”. Así, es claro que el principio de equidad tributaria prohíbe gravar a los contribuyentes por ingresos o utilidades que pertenecen a un tercero.

113. Por el contrario, si la Corte observa que la porción del recurso explotado que equivale a las regalías sí ingresa al patrimonio del contribuyente, una vez dicho recurso es extraído o explotado, podrá avanzar en el análisis sobre la constitucionalidad de la norma acusada a la luz de los planteamientos de la demanda y de la posible afectación del principio de equidad tributaria.

114. La Sala Plena encuentra que, de conformidad con lo previsto en la Constitución Política, la propiedad de la totalidad del RNNR explotado se

¹⁷⁶ Sentencia C-169 de 2014.

¹⁷⁷ Sentencia C-600 de 2015.

transmite del Estado al explotador a boca de pozo o boca o borde de mina según corresponda, y causa por efecto de esa explotación un derecho nuevo a favor del Estado consistente en una contraprestación económica denominada regalía. Lo anterior por las siguientes razones:

115. *Primero*, no existe un mandato constitucional que prevea la conservación de la propiedad en favor del Estado una vez el RNNR es explotado, esto es, es extraído del suelo o del subsuelo en el que yace naturalmente. Por el contrario, los artículos 80,¹⁷⁸ 101,¹⁷⁹ 102¹⁸⁰ y 332¹⁸¹ de la Constitución Política solo reconocen como pertenecientes a la Nación el subsuelo, los RNNR, el territorio y los bienes públicos que de él forman parte. Además, los artículos 8, 80, 334 y 339, le confieren al Estado la función de planear el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales.

116. El artículo 8 de la Constitución Política prevé que es obligación del Estado proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación. Así mismo, el artículo 80 de la Constitución determina que el Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución. Dado que los recursos naturales comprenden los que por naturaleza son renovables y los que no, la función estatal de planificación prevista en el artículo 80 aplica a estas dos especies. El alcance de la función dependerá del tipo de recurso: respecto de los recursos naturales renovables se debe garantizar su desarrollo sostenible, conservación o restauración; mientras que, por su naturaleza finita, los RNNR pueden ser conservados o bien sustituidos, pues de manera alguna podrían ser restaurados.

117. Por otro lado, el artículo 332 constitucional prevé que el Estado es propietario del subsuelo y de los RNNR, al tiempo que el artículo 334 determina que el Estado intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación, entre otros, de los recursos naturales, para racionalizar la economía con el fin de conseguir

¹⁷⁸ Artículo 80 de la Constitución Política: “El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución. Además, deberá prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Así mismo, cooperará con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas”.

¹⁷⁹ Artículo 101 de la Constitución Política: “Los límites de Colombia son los establecidos en los tratados internacionales aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el presidente de la República, y los definidos por los laudos arbitrales en que sea parte la Nación. || Los límites señalados en la forma prevista por esta Constitución, sólo podrán modificarse en virtud de tratados aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el presidente de la República. || También son parte de Colombia, el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el Derecho Internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales”.

¹⁸⁰ Artículo 102 de la Constitución Política: “Es el territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenecen a la Nación”.

¹⁸¹ Artículo 332 de la Constitución Política: “El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes”.

en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. La lectura armónica de estas disposiciones —artículos 80, 332 y 334— conduce a afirmar que además que el Estado es propietario de los RNNR,¹⁸² le corresponde planificar su manejo y aprovechamiento para garantizar su conservación o sustitución. En adición, el artículo 360 de la Constitución contiene un mandato que restringe la libertad del legislador y del Gobierno nacional para dar cumplimiento a la función de planificar el manejo y aprovechamiento de los RNNR, al prever un mandato imperativo para que su explotación en todos los casos cause a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía.

118. Esta interpretación es consistente con los objetivos que perseguían los Constituyentes al aprobar el régimen de propiedad de los RNNR. En la propuesta presentada por los ponentes de lo que a la postre sería el artículo 360 de la Constitución Política, se explicó que era necesario distinguir entre el régimen de propiedad de los recursos renovables y los no renovables, y de esa distinción se seguiría el destino de los recursos que produzcan su explotación y aprovechamiento. En el debate se hizo explícito que las regalías no eran una participación por la explotación de los RNNR, sino una contraprestación por la concesión del derecho a explotarlos:

“En virtud de lo anterior, hemos estimado necesario consagrar en el texto expresamente que el Estado es propietario, en sentido estricto, de algunos recursos y, en tal virtud, debe naturalmente percibir regalías por su explotación y aprovechamiento.

[...]

“Se pretende entonces sentar el principio de que el aprovechamiento económico de los recursos naturales ha de generar los recursos financieros necesarios para desarrollar la gestión ambiental para garantizar la renovabilidad de los recursos potencialmente renovables y para que se puedan desarrollar sustitutos de aquellos que son agotables.

[...]

“Como un desarrollo de estos principios, acogiendo las propuestas presentadas en los proyectos No 1 y 62, se recomienda incluir un inciso según el cual se haga obligatorio que el Estado perciba regalías sobre la explotación de cualquier recurso natural no renovable en la forma que señale la ley. Es un principio universal que la explotación de cualquier recurso que se agota debe compensar a su titular, en este caso el Estado, en nombre de toda la comunidad. En

¹⁸² La Corte Constitucional ha señalado de forma pacífica en su jurisprudencia que la acepción *Estado* se diferencia de la Nación, y comprende también a las entidades territoriales. Ver Sentencias C-221 de 1997 y SU-095 de 2018, entre otras.

*Colombia, hasta el momento, la ley ha fijado regalías exclusivamente sobre la explotación de hidrocarburos, de carbón, de oro y metales preciosos y de níquel, y la comunidad no percibe ninguna compensación por la utilización privada del resto de minerales y recursos naturales no renovables*¹⁸³ [subraya fuera del texto original].

119. Del aparte transcrito resulta claro que para el Constituyente debía existir (i) un imperativo de propiedad estatal de los RNNR que permanecen en el suelo o en el subsuelo sin explotación, (ii) un derecho económico a favor del Estado como consecuencia de su explotación por un tercero explotador, denominado regalía; y, (iii) una función estatal de planeación para que la administración y aprovechamiento de los RNNR permitan su sustitución como fuente de ingresos fiscales.

120. La titularidad estatal sobre los RNNR es la que confiere al Estado la posibilidad de conceder derechos para su explotación, y recibir como contraprestación de ello una regalía. La explotación es entonces el hito que transforma la propiedad estatal de los RNNR en un derecho diferente al de la propiedad: el de la contraprestación económica denominada regalía. En la Sentencia C-221 de 1997, la Corte señaló que la Constitución Política acoge la concepción de la “regalía-precio”, pues la define como una “contraprestación” que se causa por la explotación de los RNNR de propiedad de la Nación (CP art. 360). “Por ende, las regalías están representadas por aquello que el Estado recibe por conceder un derecho a explotar los recursos naturales no renovables de los cuáles es titular (CP art. 332), debido a que estos recursos existen en cantidad limitada”¹⁸⁴.

121. En suma, la Constitución Política distingue el régimen de propiedad de los RNNR antes y después de su explotación. De forma que estos son propiedad Estatal mientras permanecen en el subsuelo y corresponde al Estado planear su manejo y aprovechamiento, regular en la ley el mecanismo para conceder derechos de explotación sobre estos y determinar el régimen para el pago de las regalías como contraprestación por la concesión del derecho a la explotación. Una vez explotados dichos recursos, le corresponde al Estado fiscalizar el resultado de la explotación, recaudar las regalías y distribuir las entre las entidades territoriales de acuerdo con lo previsto en la Constitución y la ley.

122. Segundo, dado que el artículo 360 de la Constitución Política prevé que por efecto de la explotación de un RNNR se causa a favor del Estado una contraprestación económica, a título de regalía, es posible afirmar que la naturaleza jurídica de las regalías es diferente a la de los recursos que se explotan. Así, la regalía tiene las siguientes características: (i) surge como una obligación de dar que el explotador adeuda al Estado, (ii) es bilateral,

¹⁸³ Ver Gaceta Constitucional n.º 46 del 15 de abril de 1991, pág. 4.

¹⁸⁴ Sentencia C-221 de 1997.

conmutativa y sujeta a condición, y (iii) su fuente es directamente la Constitución Política.

123. Esta caracterización recurre a la teoría general de las obligaciones en razón a que: *primero*, el derecho constitucional no contiene una definición de la noción de “*contraprestación*”; y, *segundo*, las categorías desarrolladas en la teoría general de las obligaciones son útiles para describir el alcance de una expresión en términos aceptados por la comunidad jurídica. Esto no supone una incorrección. Por el contrario, se sustenta en el carácter sistémico del ordenamiento jurídico.

124. *La regalía surge como una obligación de dar que el explotador adeuda al Estado.* Por mandato del artículo 360 de la Constitución Política, la regalía es una contraprestación económica que a partir de su causación constituye un ingreso del Sistema General de Regalías (SGR). Este artículo señala que los ingresos que se perciban por la explotación de los RNNR, esto es, las regalías, se destinarán en los términos que defina la ley. Seguidamente, el artículo 361 condiciona la destinación de esos *ingresos* al financiamiento de proyectos para el desarrollo económico, social y ambiental de las entidades territoriales, entre otros usos, y más adelante señala que las entidades territoriales donde se adelante la explotación tendrán derecho a participar en las regalías y ejecutar directamente esos *recursos*. Así, el SGR no se nutre de RNNR, sino de los ingresos líquidos que se pagan como contraprestación por la concesión, permiso o autorización del derecho a explotar los RNNR y hacerse a lo explotado.

125. Según la doctrina y la jurisprudencia en materia de obligaciones, la obligación es de dar cuando la prestación que debe cumplir el deudor es la de transmitir la propiedad de un bien o conjunto de bienes,¹⁸⁵ y es siempre una obligación de resultado. En contraste, las obligaciones son de hacer cuando imponen la ejecución de un hecho positivo como la prestación de un servicio o la entrega de una cosa cuando esta no implica transmisión de la propiedad como ocurre cuando por ejemplo, por efecto de un contrato de arrendamiento o comodato se entrega una cosa sin que se transfiera su propiedad. El artículo 16 de la Ley 2056 de 2020 prevé que la exploración y explotación es realizada por aquellos que sean *beneficiarios* de derechos para explorar y explotar RNNR, de lo cual se sigue que el explorador-explotador es una persona diferente del Estado propietario de los bienes.¹⁸⁶

126. La Ley reconoce tres medios alternativos para el pago de las regalías, es decir, para satisfacer la obligación de dar prevista en la Constitución Política: *a)* pago en dinero, *b)* pago en especie, y *c)* pago por obras. En particular, el

¹⁸⁵Fernández, G. O., & Acosta, E. O. (2001). *Régimen general de las obligaciones*. Temis, pág. 21; Barrera Tapias, C. D. (2004). *Las obligaciones en el derecho moderno*. Las fuentes. El acto jurídico, 2, pág. 33.

¹⁸⁶ En la ley 1530 de 2012, la exploración y explotación no formaban parte del ciclo de regalías y compensaciones (artículo 12 de la Ley 1530 de 2012).

parágrafo primero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020, al regular el recaudo de regalías en especie, lo define como *“la entrega material de una cantidad de producto bruto explotado, por quien explota los recursos naturales no renovables, de la cantidad de producto liquidado de regalías”*.

127. Cuando las regalías se pagan en especie, pueden *“generarse recursos entre la determinación de los precios base de liquidación y la comercialización de las regalías”*¹⁸⁷. La Corte ha indicado que el legislador bien puede establecer que *la diferencia que surge entre el precio de liquidación de las regalías pagadas en especie y el precio por el cual es vendido el producto por parte de la ANH y la ANM, conocido como margen de comercialización, no es regalía.*¹⁸⁸ Esto es posible porque, por un lado, *“[d]e las disposiciones constitucionales no se desprende una definición cerrada y unívoca del término ‘regalía’, sino que se establecen elementos que no podrán ser obviados por el legislador al desarrollar la materia”*¹⁸⁹. Y, por otro lado, el margen de comercialización surge con posterioridad al proceso de liquidación de la regalía. No obstante, el origen de los recursos sí reduce la discrecionalidad del Gobierno nacional al momento de determinar la destinación de las utilidades así obtenidas, pues estas solo podrán ser empleadas para satisfacer los fines previstos en el artículo 361 de la Constitución.¹⁹⁰ Es decir, dado que el monto de la regalía corresponde al valor del producto al momento de su extracción, este valor puede ser distinto al valor por el cual el producto es posteriormente comercializado por la ANH. El Ministerio de Minas y Energías es la autoridad competente para establecer los criterios de distribución de tales recursos.¹⁹¹

128. En este punto, podría alegarse que la regalía es una obligación de hacer consistente en explotar un recurso del Estado y entregarle una parte de este, que siempre ha sido de su propiedad. Sin embargo, a juicio de la Sala esta no es una interpretación plausible de la norma prevista en el artículo 360 por varias razones. Primera, la Constitución prevé que las regalías son una *contraprestación económica*, que consiste en *ingresos* de los cuales participan las entidades territoriales, y que esos *recursos* se pueden ejecutar directamente por las entidades territoriales en las que se encuentren los RNNR. Segunda, la

¹⁸⁷ Inciso tercero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020. En vigencia de los artículos 16 del Decreto Ley 4923 de 2011 y 16 de la ley 1530 de 2012, en la Sentencia C-1055 de 2012, la Corte explicó esta situación, así: *“Cuando [las regalías] son pagadas en especie, deben realizarse una serie de pasos conducentes a transformar en dinero el producto obtenido por concepto de regalías. Es en estas ocasiones cuando se realiza la comercialización por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos o de la Agencia Nacional de Minería, [...]. Al establecerse un precio de liquidación [...] y un precio de comercialización, el cual dependerá de las condiciones de mercado, lo más probable es que exista una diferencia entre dichos valores; esta, en cuanto dependiente de las condiciones de mercado, puede ser negativa respecto del valor determinado por la liquidación o, por el contrario, positiva en relación al mismo”*.

¹⁸⁸ Sentencias C-068 de 2013 y C-1055 de 2012.

¹⁸⁹ Sentencia C-1055 de 2012. De acuerdo con esta misma sentencia, tales elementos son: *“i) [l]a existencia de una contraprestación económica por la explotación de recursos naturales no renovables; || ii) [e]l Estado como beneficiario de dicha contraprestación; y || iii) [l]a existencia de un Sistema Nacional de Regalías”*.

¹⁹⁰ Sentencia C-1055 de 2012.

¹⁹¹ Inciso tercero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020.

acepción *contraprestación* da cuenta necesariamente de una prestación recíproca que el Estado le debe al particular que no consiste en nada diferente al derecho a explotar el RNNR y hacerse a lo explotado. Y, tercera, si el Estado por efecto de la concesión del derecho de explotación fuera propietario de la totalidad de lo explotado y solo transmitiera al explotador la porción mayoritaria de lo explotado, las regalías no serían una contraprestación, sino la porción que obtiene el Estado por vender su propiedad una vez pagado el costo de producción de la extracción. Lo anterior convertiría la relación jurídica entre el particular explotador y el Estado en un contrato de cuentas en participación, en virtud del cual el Estado no solo debería participar de las utilidades del negocio, sino también de sus pérdidas.

129. En la Sentencia C-221 de 1997 ya citada, la Sala Plena calificó las regalías como ingresos públicos no tributarios, y explicó que son “*contraprestaciones que el particular debe pagar por la obtención de un derecho, a saber, la posibilidad de explotar un recurso natural no renovable*”¹⁹²; y resaltó que el particular voluntariamente decide pagar la regalía para obtener un derecho de explotación.

130. Ciertamente, la Constitución Política califica las regalías como una contraprestación, y no como una participación estatal de los bienes explotados. Por efecto del artículo 360 de la Constitución, la explotación produce una obligación conmutativa consistente en *dar* una contraprestación económica.

131. *La regalía es una obligación bilateral y conmutativa.* El artículo 1496 del Código Civil distingue los contratos unilaterales y bilaterales, y señala que estos son aquellos en los que las dos partes se obligan recíprocamente. A su turno, el artículo 1498 del mismo código dispone que es conmutativo el contrato oneroso en el que cada una de las partes se obliga a dar o hacer una cosa que se mira como equivalente a lo que la otra parte debe dar o hacer.

132. En el caso de las regalías, el artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 prevé que el precio base de liquidación de las regalías debe propender al mantenimiento de la equidad y el equilibrio económico en la explotación de los RNNR. En consecuencia, la metodología para la fijación del precio base de liquidación y el pago de las regalías toma “*como base un precio internacional de referencia, sin perjuicio de lo pactado en los contratos*”. Dicho precio nunca “*podrá ser negativo o cero*”¹⁹³.

133. Así, en el contrato de concesión de derechos de exploración y explotación, el Estado se obliga a permitir la explotación exclusiva de un recurso que le pertenece y como resultado, percibe un beneficio económico denominado

¹⁹² *Ibidem.*

¹⁹³ Parágrafo 4 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

regalía. A su turno, el explotador incurre en todos los costos de la exploración y explotación y se obliga, además, a pagar al Estado una contraprestación económica, a cambio de hacerse, en consecuencia, al producto explotado. Las partes del contrato no son socias que participen de las utilidades, pues el precio pagado por regalías, si bien tiene como referencia el precio de comercialización del recurso, puede ser mayor o menor que este, pero en todo caso debe ser un valor positivo en aras de garantizar la equidad y el equilibrio económico en la explotación del recurso.

134. *La obligación de pago de la regalía es una obligación condicional.* Según lo previsto en el artículo 360 de la Constitución Política, la explotación de RNNR es la condición que debe cumplirse para que opere la transmisión de la propiedad del RNNR al explotador y el surgimiento correlativo de la obligación de pagar la contraprestación económica, esto es, la regalía. En concordancia con este mandato, el artículo 18 de la Ley 2056 de 2020 prevé que las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable, es decir, en boca de pozo, en boca de mina o en borde de mina. El pago de las regalías se acredita de acuerdo con los volúmenes de producción medidos por el explotador, sin perjuicio de la fiscalización.

135. Este artículo reprodujo el artículo 14 de la Ley 1530 de 2012 el cual, a su turno, fue introducido en el debate que dio lugar a la expedición de esa ley, precisamente en las sesiones conjuntas de las Comisiones Quintas de la Cámara de Representantes y el Senado de la República. El proyecto de Ley 127 Cámara y 153 Senado de 2011, que culminó con la promulgación de la Ley 1530 de 2012, fue presentado por el Gobierno nacional sin incorporar un artículo que determinara el momento de causación de las regalías.¹⁹⁴ En el informe de ponencia para primer debate,¹⁹⁵ los congresistas ponentes propusieron adicionar el artículo 14 para precisar que *las regalías se causan a partir del momento de la liquidación*”, con el propósito de dar mayor claridad a la norma.¹⁹⁶ Por su parte, en el debate conjunto de las Comisiones Quintas, el representante Jimmy Sierra manifestó que las regalías deben causarse cuando se extrae el RNNR, por lo que solicitó al Gobierno el aval a una proposición en ese sentido:¹⁹⁷

“[...] Y ya para culminar y no hacerme extensivo en el uso de la palabra, decirle que ahí hay 4 proposiciones, de las cuales ya el señor ministro ha avalado una, que es eliminar el artículo 135 de este proyecto de ley, que prohíbe a las entidades territoriales establecer gravámenes; pero hay tres proposiciones más, en el sentido uno; de definir o modificar el concepto técnico de cuándo se

¹⁹⁴ Gaceta del congreso n.º 779 del 14 de octubre de 2011.

¹⁹⁵ El Gobierno nacional, representado por el presidente de la República y los ministros de Hacienda y Crédito Público y Minas y Energía, radicó el mensaje de trámite de urgencia, para que el proyecto de ley se tramitara en sesiones conjuntas.

¹⁹⁶ Gaceta del congreso n.º 881 del 23 de noviembre de 2011.

¹⁹⁷ Gaceta del congreso n.º 337 del 08 de junio de 2012.

generan las regalías, que yo quiero entremos a diferenciar lo que es la causalidad de las regalías y la liquidación de las mismas.

“Aquí en el proyecto de ley dice que se causa a partir del momento de la liquidación, consideramos respetuosamente que las regalías se causan al momento que se extrae el recurso natural no renovable. Es que el hecho generador de la regalía es la extracción de estos minerales y de estos hidrocarburos; entonces en ese sentido quiero que también el Ministerio de Minas y el señor ministro de Hacienda, pueda dar aval a esta proposición para que, en el transcurso de la discusión, pueda sustentarla, señor presidente”¹⁹⁸ [subraya fuera del texto original].

136. Así, los representantes Jimmy Sierra, César Franco, Luis Enrique Dussán, Julio Gallardo, Alfredo Molina y los senadores Lidio García, José David Name y otros pusieron a consideración la proposición que modificaba el artículo 14, en el sentido de establecer que *“las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable, es decir, en boca de pozo, en boca de mina y en borde de mina”*¹⁹⁹. Con posterioridad, en el trámite legislativo se suscitó una discusión sobre si los recursos que se generan entre la determinación de los precios base de liquidación y la comercialización de las regalías pagadas en especie son o no regalías. Al respecto, el representante Luis Enrique Dussán López manifestó²⁰⁰:

“[...] Además, va en coherencia con la proposición que aprobamos del artículo 14, donde eliminamos aquella parte de que, las regalías se generan es en el momento en boca de pozo, y no posteriormente. En el caso de las regalías en especie, aquí lo que están planteando es que se generarían es a partir de la liquidación, y no de la generación del recurso hidrocarburo o mineral; luego creo que por ser coherentes y además para nutrir el Sistema General de Regalías, es necesario que eliminemos esa parte, como lo estamos proponiendo en este momento”.²⁰¹

¹⁹⁸ *Ibidem*. pág. 15.

¹⁹⁹ Gaceta del congreso n.º 338 del 08 de junio de 2012.

²⁰⁰ Por su parte, el representante Jimmy Sierra Plació precisó: *“[...] quiero precisar dos conceptos que son totalmente diferentes; uno es la causalidad y otra cosa es la liquidación, y lo dijimos y ya fue aprobada la proposición del artículo 14, que el hecho generador de las regalías es la extracción al momento de generar el impacto ambiental. || La liquidación, hay unos procedimientos y una fórmula para determinar esa liquidación que todos conocemos, que es el precio, el porcentaje, la producción; pero aquí en ese trayecto de la extracción hasta la liquidación, eso genera unos márgenes de comercialización y es donde estamos planteando que esos recursos de margen de comercialización sean girados; y propuse en ese artículo transitorio, un término no inferior a 3 meses contados a partir de la vigencia de este artículo; o sea, no inferior a 3 meses contados a partir de la aprobación de este artículo ”* (Gaceta del congreso n.º 338 del 08 de junio de 2012). A su turno, el ministro de Minas y Energía de ese entonces señaló lo siguiente: *“Explico en qué consiste el problema, nosotros ya definimos que la regalía se causa en pozo o en boca de mina, ahí tenemos el volumen ese día; el día que se generó la regalía hay un precio en el mercado internacional, pero eso es muy distinto a la venta del petróleo, a la comercialización del petróleo. Si los precios van subiendo, el tiempo que pasa entre el crudo en la boca y el crudo en el mercado internacional son una ganancia; pero si los precios van bajando, ese tiempo genera una pérdida; entonces estos márgenes a veces son positivos y a veces son negativos”* (Gaceta del congreso n.º 338 del 08 de junio de 2012).

²⁰¹ Gaceta del congreso n.º 338 del 08 de junio de 2012, pág. 38.

137. *La regalía es una obligación cuya fuente es la Constitución Política.* En el caso de las regalías, el mandato imperativo previsto en el artículo 360 de la Constitución Política es la fuente de la obligación de pago de las regalías.²⁰² Sea cual fuere el mecanismo que escoja el legislador para explotar los RNNR, en todos los casos en los que se cumpla la condición, cual es la explotación de RNNR, se causará el derecho a favor del Estado de percibir una regalía.

138. En suma, las regalías se causan siempre por efecto de la explotación. Esta actividad consiste en extraer el recurso del suelo o el subsuelo, donde es propiedad estatal, para luego trasladarlo a la boca del pozo, la boca o borde de mina, donde pasa a ser de propiedad del explotador. Allí, en virtud del éxito en la explotación, el particular explotador se convierte en titular de la propiedad del RNNR y en deudor de un nuevo crédito, la regalía.

139. Ahora bien, la claridad sobre la naturaleza condicional de la obligación arroja luz para analizar un argumento que fue expuesto a la Sala Plena por varios intervinientes en la audiencia pública, según el cual cuando la regalía se paga en dinero, el explotador actúa como agente del Estado para la comercialización de un bien que es de propiedad estatal. Algunos intervinientes sostuvieron que las regalías corresponden a un porcentaje de participación estatal de la producción minera o hidrocarburífera, de modo que se trata de la continuación de la propiedad que el Estado detenta sobre los RNNR explotados.²⁰³ Por lo tanto, cuando la regalía se paga en dinero, es porque se parte del hecho que el explotador no es el propietario de la participación de la producción que pertenece al Estado, pero debe actuar como una suerte de agente para su comercialización, de forma que convierta esa porción de RNNR o lo que es lo mismo, la sustituya, en dinero y lo gire a la ANM. Así, los defensores de esta tesis sostienen que los recursos que se pagan por concepto de regalías no son recursos del explotador, sino que corresponden a recursos de un tercero — el Estado — respecto de los cuales el explotador opera como agente comercial o como agente retenedor.

140. El argumento descrito es insostenible por cuanto pierde de vista que la regalía se causa y entra en el patrimonio del Estado como crédito, y en el del explotador como pasivo en cuanto el recurso es explotado y llega a la boca del pozo, la boca o el borde de la mina. Sostener que el pago de la regalía depende de la actuación del explotador como agente comercial implica aceptar que el pago de la regalía se convierte en una obligación de medio sujeta a las resultas de la actividad comercial del explotador que opera como agente, mientras que, según lo previsto en la Constitución Política, la causación de la regalía es independiente de la comercialización del recurso explotado. En consecuencia,

²⁰² El artículo 1494 del Código Civil prevé que la ley es fuente de obligaciones.

²⁰³ Ver, por ejemplo, la intervención del presidente de la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP).

si por alguna razón ajena a la voluntad del explotador resultara imposible la comercialización del producto retenido por el Estado a título de regalía, o la comercialización se hiciera a un precio inferior al precio de referencia fijado por la autoridad minera, el derecho del Estado a percibir la regalía podría reducirse por efecto de estos inconvenientes en la comercialización que, en todo caso, no serían imputables al explotador que opera como agente comercial.

141. En contraste, en razón de la condición prevista en el artículo 360 de la Constitución, el valor a pagar por concepto de regalía no depende del precio efectivamente conseguido en el mercado, ni la comercialización es condición para el nacimiento de la obligación. En este sentido, incluso en el evento en el que el bien no fuera comercializado, el solo hecho de explotar el RNNR es el que da lugar a la causación del derecho del Estado a percibir la contraprestación a título de regalía y del explotador a pagarla.

142. En suma, analizados los artículos 80, 102, 332, 360 y 361 de la Constitución Política, la Sala Plena concluye que las regalías son un derecho diferente al derecho de propiedad que el Estado ostenta sobre los RNNR, consiste en una contraprestación económica, que se causa a favor del Estado por efecto de la explotación de los RNNR. De modo que la totalidad del RNNR explotado se transmite del Estado al explotador a boca de pozo, boca o borde de mina según corresponda, y se causa por efecto de esa explotación un derecho nuevo denominado regalía. No es cierto que por mandato constitucional el Estado deba conservar una porción de los RNNR explotados por los particulares autorizados con ese propósito. Por el contrario, para la Corte es claro que, como resultado de su explotación por un tercero, la propiedad estatal de los RNNR se transforma en un derecho diferente al de la propiedad: el de la contraprestación económica llamada regalía.

143. En la Constitución existe un imperativo de propiedad estatal de los RNNR que permanecen en el suelo o en el subsuelo sin explotación, un derecho económico a favor del Estado como consecuencia de su explotación por un tercero explotador denominado regalía, y una función estatal de planeación para que la administración y aprovechamiento de los RNNR permita su sustitución como fuente de ingresos fiscales. A diferencia del derecho de propiedad que el Estado ostenta sobre los RNNR, la regalía es una obligación de dar que el explotador adeuda al Estado, es bilateral y conmutativa, sujeta a condición, y su fuente es la Constitución Política.

144. Ahora bien, es claro que en el evento en que la explotación fuere adelantada directamente por la Nación, el RNNR no cambiaría de propietario, y por lo mismo, no se causaría contraprestación alguna a título de regalía. No obstante, si la explotación es adelantada, por ejemplo, por una empresa industrial y comercial del Estado o una sociedad de economía mixta, es lógico

que sí se causaría dicha contraprestación, pues la explotación estaría a cargo de un tercero explotador con personería jurídica propia.

5. Los principios de equidad y justicia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

145. El legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria.²⁰⁴ Dicho margen se sustenta “*en el principio democrático, puesto que es el legislador, en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo*”²⁰⁵.

146. Por lo anterior, el legislador se encuentra autorizado para fijar, con “*la más amplia discrecionalidad*”,²⁰⁶ los fines de la política tributaria y los medios que estime adecuados para alcanzarlos.²⁰⁷ También se encuentra plenamente habilitado para crear, modificar o derogar tributos y establecer sus elementos, “*siendo sus únicos límites las estipulaciones de la Carta Política y las exigencias que se derivan del principio de razonabilidad*”²⁰⁸.

147. En materia tributaria, el principio de razonabilidad se expresa, a su vez, en cuatro principios:²⁰⁹ igualdad de trato ante la ley, equidad, progresividad, justicia y eficiencia. Mientras el principio de igualdad es general e irradia todo el ordenamiento jurídico, los cuatro principios restantes, por mandato expreso del artículo 363 de la Constitución, son fundantes del sistema tributario.

148. Por tratarse de los principios invocados en el cargo admitido a trámite, a continuación, la Sala solo se referirá a los principios de equidad y justicia tributaria.

²⁰⁴ Artículos 150, numeral 12, y 338, inciso 1, de la Constitución.

²⁰⁵ Sentencia C-657 de 2015, reiterada, entre otras, en las sentencias C-265 y 606 de 2019, C-119 de 2018 y C-393 de 2016.

²⁰⁶ Sentencia C-007 de 2002.

²⁰⁷ Sentencia C-895 de 2012.

²⁰⁸ Sentencia C-060 de 2018. Sobre el particular, también se puede consultar la Sentencia C-664 de 2009.

²⁰⁹ Sentencias C-521 y C-266 de 2019. En la Sentencia C-486 de 2020, la Corte precisó que los límites a la potestad del legislador en materia tributaria, en términos generales, son dos: aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados y aquellos que se predicen del sistema tributario en su conjunto. En cuanto a los primeros, el legislador no puede desconocer los principios de irretroactividad y legalidad tributaria. Así mismo, no puede adoptar medidas confiscatorias y debe tener en la capacidad contributiva de las personas. Respecto de los límites frente al sistema tributario en su conjunto, el legislador también debe considerar la capacidad contributiva de los obligados y los principios de equidad, progresividad y eficiencia.

a) El principio de equidad tributaria

149. Los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución Política consagran el principio de equidad en materia tributaria. El primero de estos artículos establece que uno de los deberes de los ciudadanos es “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. Por su parte, el artículo 363 dispone que “*el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”.

150. El principio de equidad ha sido entendido como una manifestación de la igualdad en el ámbito impositivo.²¹⁰ Asimismo, constituye un límite sistémico y estructural a la potestad de configuración del legislador para establecer tributos.²¹¹ En consecuencia, para determinar gravámenes, el legislador debe considerar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, de manera que se evite la imposición de *cargas excesivas o beneficios exagerados*.²¹² En este sentido, la Sala Plena ha explicado que “*una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión*”.²¹³ Adicionalmente, la Corte Constitucional ha indicado que este principio tiene una naturaleza estructural, lo que implica que el sistema tributario en conjunto debe ser equitativo, por lo que no se deben analizar los tributos individualmente considerados.²¹⁴

151. En líneas anteriores se indicó que la Sala Plena ha sostenido que el principio de equidad admite dos aproximaciones: una predicable de los tributos individualmente considerados y otra, del sistema tributario en su conjunto.²¹⁵ En relación con la primera, la Corte ha dicho que los tributos deben observar “*la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determin[ar] la carga fiscal*”.²¹⁶ De lo contrario, desconocerían los principios de equidad y justicia tributaria.²¹⁷ La jurisprudencia ha definido la capacidad contributiva como la idoneidad no teórica sino real del individuo para tributar,

²¹⁰ Sentencias C-155, C-364, C-549 y C-556 de 1993, C-335 de 1994, C-419 y C-253 de 1995, C-080 de 1996, C-252 de 1997, C-136, C-505 y C-741 de 1999, C-369, C-569 y 1320 de 2000, C-711 y C-1107 de 2001, C-007, C-261, C-538, C-873 y C-876 de 2002, C-231, C-572 y C-1035 de 2003, C-1261 de 2005, C-287 y C-664 de 2006, C-243 y C-822 de 2011, C-198, C-1021 y C-1023 de 2012, C-249, C-264, C-528, C-766 y C-837 de 2013, C-100, C-169, C-587, C-665 y C-932 de 2014, C-218, C-29, C-235, C-492, C-551, C-555, C-600, C-622, C-657, C-668 y C-743 de 2015, C-052, C-178, C-209, C-388 y C-393 de 2016, C-333 de 2017, C-010, C-060, C-117, C-120, C-129 y C-146 de 2018, y C-056, C-087, C-266, C-270, C-278, C-304, C-521, C-593, C-606 de 2019 y C-057 de 2021.

²¹¹ Sentencias C-291 de 2015, C-266 de 2019 y C-431 de 2020.

²¹² Sentencia C-218 de 2015 reiterada por las Sentencias C-117 de 2018 y C-431 de 2020.

²¹³ Sentencia C-734 de 2002.

²¹⁴ Sentencias C-409 de 1996, C-403 de 2002, C-1149 de 2002, C-1149 de 2003 y C-776 de 20003.

²¹⁵ Sentencia C-486 de 2020.

²¹⁶ Sentencia C-183 de 1998, reiterada en la Sentencia C-094 de 2021.

²¹⁷ Sentencias C-322 de 2022, C-059 y C-057 de 2021, C-087 de 2019, C-010 de 2018, C-052 de 2016, C-688 y C-291 de 2015 y C-409 de 1996.

que depende de su fuerza económica concreta, y de la cual se deriva el deber de contribuir al sostenimiento del Estado.²¹⁸ La Corte ha dicho que esta es la premisa inicial de la tributación.²¹⁹

152. Por consiguiente, el cálculo de la capacidad contributiva debe basarse en índices reveladores de riqueza tales como el patrimonio y la renta²²⁰ o la actividad productiva,²²¹ y no solo en el ingreso del sujeto pasivo de la obligación o en su capacidad adquisitiva.²²² En el caso de los impuestos directos, como lo son el impuesto sobre la renta o el predial, *“la capacidad de pago se demuestra mediante indicadores tales como los ingresos o el patrimonio, con los respectivos instrumentos de depuración de la base gravable que aseguran la determinación de la verdadera condición fiscal del sujeto pasivo”*.²²³ Esto significa que *“los tributos no solo deben ser definidos teóricamente en función de una realidad reveladora de capacidad contributiva, sino que además efectivamente deben consultar el poder real de financiarlos”*.²²⁴

153. Así mismo, en páginas precedentes se destacó que la segunda aproximación al principio de equidad ha sido desarrollada por la jurisprudencia a partir de dos dimensiones: una horizontal y otra vertical.²²⁵ En concordancia con la equidad horizontal, *“el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones”*.²²⁶ Es decir, la equidad en su dimensión horizontal es una manifestación del principio de igualdad ante las cargas públicas.²²⁷ De otro lado, la equidad vertical tiene una relación intrínseca con la exigencia de progresividad²²⁸ y *“ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”*.²²⁹

154. Bajo este entendido, la equidad horizontal exige un trato impositivo igual a los sujetos que son iguales, mientras que la equidad vertical, impone que se grave en mayor proporción a los sujetos que tienen mayor capacidad contributiva.

²¹⁸ Sentencias C-057 de 2021, C-293 de 2020, C-209 y C-052 de 2016, C-250 de 2003, C-169 de 2014 y C-183 de 1998.

²¹⁹ Sentencia C-252 de 1997.

²²⁰ Sentencias C-057 de 2021, C-252 de 1997, C-333 de 1993 y C-580 de 1992.

²²¹ Sentencia C-293 de 2020.

²²² *Ibidem*.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ Sentencia C-052 de 2016.

²²⁵ Sentencia C-419 de 1995.

²²⁶ Sentencia C-060 de 2018.

²²⁷ Sentencia C-057 de 2021.

²²⁸ Sentencia C-060 de 2018.

²²⁹ *Ibidem*.

155. La Sala Plena ha reconocido que el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal es esencialmente relacional y se basa en la comparación de las capacidades económicas entre los contribuyentes del tributo.²³⁰ En consecuencia, *“exige que, en la formulación singular de las normas impositivas, el legislador respete en la mayor medida posible los mandatos que derivan del principio de igualdad y se abstenga de imponer cargas o beneficios tributarios irrazonables y desproporcionados fundados en criterios infrainclusivos o suprainclusivos”*.²³¹

156. La Corte Constitucional ya ha establecido que, en las siguientes hipótesis, existe una violación del principio de equidad tributaria:²³² *“(i) [cuando] el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente;²³³ (ii) la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello;²³⁴ (iii) el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias; y, finalmente, (iv) existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado”*²³⁵.

157. La herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de equidad tributaria es, por regla general, el test leve de razonabilidad o de proporcionalidad.²³⁶ Este nivel de escrutinio se debe al *“reconocimiento del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria”*.²³⁷ Además, *“como justificación de este nivel de escrutinio, se suma que el examen de estas materias tiene una relación estrecha con la política económica y presupuestal del Estado y deben preservarse sus principios esenciales y coherencia macroeconómica”*.²³⁸

158. En dicho nivel de escrutinio se verifica que *“el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que dicho medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado”*.²³⁹ De este modo, *“no basta con constatar que un tratamiento normativo prima facie interfiere en la*

²³⁰ Sentencias C-69 de 2014, C-291 de 2015, C-117 de 2018, C-056 de 2019 y C-057 de 2021.

²³¹ Sentencia C-218 de 2019 reiterada por la C-057 de 2021.

²³² Sentencia C-521 de 2019.

²³³ Sentencia C-876 de 2002.

²³⁴ Sentencia C-748 de 2009.

²³⁵ Sentencia C-511 de 1996.

²³⁶ Sentencias C-606 de 2019 y C-203 de 2021.

²³⁷ Sentencia C-345 de 2022.

²³⁸ *Ibidem*.

²³⁹ Sentencia C-129 de 2018.

*equidad del sistema tributario (artículo 363 de la CP); es indispensable, además, preguntarse si este persigue finalidades constitucionalmente relevantes y si el mecanismo empleado se orienta de manera razonable a su consecución ”.*²⁴⁰

159. Ahora bien, para determinar el desconocimiento del principio de equidad en su dimensión horizontal, el juez constitucional deberá aplicar el test integrado de igualdad de intensidad leve, el cual consta de las siguientes partes:²⁴¹ (i) verificar el patrón de igualdad o *tertium comparationis* y establecer si los sujetos o situaciones son comparables fáctica y jurídicamente; (ii) constatar la existencia de una afectación *prima facie* al principio de equidad; (iii) determinar que la finalidad de la medida y el medio utilizado no se encuentren prohibidos por la Constitución; y, (iv) evaluar si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto.

160. En relación con el carácter adecuado de la medida, la corporación ha aclarado que no es necesario establecer si la norma “*carece de problemas instrumentales o si en todos los casos sin excepción es eficaz*”.²⁴² Por ende, la idoneidad del medio elegido “*se satisface si presta una contribución positiva para alcanzar el fin que persigue, y por lo mismo no es determinante que sea un medio perfecto para resolver definitiva o exclusivamente un problema*”.²⁴³ De este modo, “[l]a escogencia de las medidas, bajo el escenario propuesto [escrutinio leve], es un tema que se inserta en el amplio margen de configuración legislativa y, por esta razón, son inasibles para el control de constitucionalidad de normas tributarias”.²⁴⁴

161. Adicionalmente, es preciso tener en cuenta que, si del análisis preliminar de la norma tributaria surge un indicio de arbitrariedad, derivado de un reparto desigual e inequitativo de la carga tributaria, el nivel de escrutinio empleado para evaluar la constitucionalidad de la medida deberá ser intermedio y, excepcionalmente, estricto. Al respecto, la Corte ha precisado que “*toda exclusión fiscal en cierta medida afecta el principio de igualdad, porque abarca sólo a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales*”.²⁴⁵ Por ello, “[s]olo existirá ese indicio de inequidad cuando la exclusión se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable²⁴⁶ y no haya razones poderosas de política

²⁴⁰ Sentencia C-600 de 2015.

²⁴¹ Sentencia C-345 de 2019.

²⁴² Sentencia C-249 de 2013.

²⁴³ *Ibidem*.

²⁴⁴ Sentencia C-322 de 2022.

²⁴⁵ *Ibidem*.

²⁴⁶ Sentencias C-183 de 1998 y C-748 de 2009.

*fiscal o fines extrafiscales relevantes que estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de las metas ordenadas en esta.*²⁴⁷”²⁴⁸

162. En consecuencia, *prima facie*, habrá una afectación del principio de equidad horizontal cuando el juez constitucional constate que una norma prevé una carga o beneficio tributario diferenciado entre sujetos comparables. Sobre el particular, la Sala Plena ha reconocido que, en el ámbito tributario, la vulneración del principio de equidad horizontal puede presentarse cuando “(i) *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;* y (ii) *el monto a pagar por concepto del tributo no se define de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente*”.²⁴⁹ Ahora bien, la Corte Constitucional ha aclarado que una norma de carácter impositivo no siempre se torna inconstitucional cuando afecta el principio de equidad.²⁵⁰ La afectación es contraria a la Constitución Política cuando “*la justificación de un tributo no incorpora criterios que permitan identificar la razonabilidad de la medida, la idoneidad para perseguir los fines establecidos en la Constitución y la eficacia de actuar de dicha manera y no de otra*”.²⁵¹

b) El principio de justicia tributaria

163. El principio de justicia tributaria también tiene como fuente el artículo 95, numeral 9, de la Constitución. Este principio no solo incorpora las exigencias de equidad y progresividad, sino que además constituye un mandato dirigido al legislador para que se abstenga de imponer obligaciones o cargas incompatibles con la defensa de un orden justo (preámbulo y artículo 2 de la CP).²⁵² Por ello, el principio de justicia tributaria es “*una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado*”.²⁵³

164. El principio de justicia tributaria se encuentra íntimamente relacionado con la eficiencia del sistema, en la medida en que el primero “*reclama un sistema [...] capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos*”.²⁵⁴ De este modo, “*la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes*

²⁴⁷ Sentencia C-183 de 1998.

²⁴⁸ Sentencia C-322 de 2022.

²⁴⁹ Sentencia C-129 de 2018.

²⁵⁰ Sentencia C-249 de 2013 reiterada por la Sentencia C-129 de 2018.

²⁵¹ *Ibidem*.

²⁵² Sentencia C-129 de 2018, reiterada en la Sentencia C-521 de 2019.

²⁵³ Sentencia C-094 de 2021.

²⁵⁴ Sentencia C-833 de 2013. Al respecto, también se puede consultar la Sentencia C-445 de 1995.

conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos".²⁵⁵

165. En la Sentencia C-486 de 2020, la Corte afirmó que, desde una perspectiva práctica, el principio de justicia tributaria tiene dos manifestaciones que guardan relación con el principio de equidad. Por un lado, *“este mandato se vulneraría cuando el monto a pagar por concepto de un tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente”*. Por otro lado, está *“la prohibición de los tributos confiscatorios, que supriman de facto la propiedad privada o que eliminen todo beneficio de la libre iniciativa económica”*. En la citada oportunidad, la Sala aclaró que el legislador no desconoce el principio de justicia tributaria cuando establece tratos fiscales más gravosos o deroga algunos beneficios impositivos, *“siempre que [las medidas] estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos”*.

166. En síntesis, el legislador tiene potestad para establecer diferencias en el tratamiento tributario de sujetos que, en principio, se encuentren en la misma situación, así como disponer ciertos sacrificios que afecten los principios de equidad y justicia tributaria. Lo anterior, siempre y cuando (i) el fin buscado por la norma sea legítimo, (ii) el medio empleado no esté expresamente prohibido por la Constitución y (iii) la medida sea mínimamente adecuada para alcanzar ese fin.

6. Las deducciones al impuesto sobre la renta. Reiteración de jurisprudencia

a) Breve referencia al contexto normativo de las deducciones al impuesto sobre la renta

167. La Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta. En consecuencia, este ha sido concebido en todos sus elementos por el legislador. Así, el impuesto sobre la renta se encuentra regulado, principalmente, en el libro I del Estatuto Tributario (ET).²⁵⁶ De acuerdo con las normas legales que regulan la materia, se trata de un tributo directo y obligatorio del orden nacional, que tiene por objeto gravar las utilidades o rentas percibidas durante el periodo gravable anterior para *“coadyuvar a sufragar las cargas públicas”*.²⁵⁷

²⁵⁵ *Ibidem*.

²⁵⁶ De acuerdo con las Sentencias C-057 de 2021, C-235 de 2019, C-129 de 2018 y C-393 de 2016, el impuesto sobre la renta tiene cinco características básicas: (i) grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; (iii) los sujetos pasivos son tanto las personas naturales como jurídicas; (iv) los sujetos pasivos no están exonerados del pago por aportes parafiscales y (v) está regulado por el ET y sus normas complementarias.

²⁵⁷ Sentencia C-129 de 2018. Al tenor de lo dispuesto en el artículo 26 del ET, el hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio al momento de su percepción.

168. Ahora bien, en lo que concierne al asunto de la referencia, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 26 del ET, la base gravable del impuesto sobre la renta se puede determinar a partir de dos sistemas: la renta líquida gravable (sistema normal u ordinario) y la renta presuntiva (sistema alternativo o excepcional).²⁵⁸ El sistema que interesa en esta oportunidad es el primero. En relación con este, la Corte ha afirmado que, en atención a su acepción legal, la renta líquida gravable es un “*método directo o de realidad efectiva*”, que se obtiene luego de efectuar las siguientes tres operaciones para la depuración de la renta, que se encuentran previstas en el artículo 26 del ET.²⁵⁹

169. En primer lugar, a la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable,²⁶⁰ “*que no hayan sido expresamente exceptuados*”, se deben restar “*las devoluciones, rebajas y descuentos*”. Esta operación permite calcular los *ingresos netos*. La segunda operación consiste en restar de los ingresos netos, y cuando sea el caso, “*los costos realizados imputables a tales ingresos*”. El total de esta resta es la *renta bruta*.²⁶¹ Finalmente, continúa la norma, a la renta bruta se restan las *deducciones* autorizadas por la ley, con lo cual se obtiene la *renta líquida*.²⁶² Salvo las excepciones legales, “*la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley*”.

170. De acuerdo con la jurisprudencia, las deducciones del impuesto sobre la renta “*son un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, a aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida*”.²⁶³ Entonces, “[s]e trata de ‘*gastos*’²⁶⁴ que aligeran el monto de la renta líquida gravable reduciendo la suma que debe sufragar el contribuyente por concepto del respectivo impuesto²⁶⁵”.²⁶⁶

²⁵⁸ Artículos 188, modificado por el artículo 90 de la Ley 2010 de 2019, y 189 del ET. Al respecto, se pueden consultar las Sentencias C-1114, C-1006, C-840 y C-625 de 2003, C-992 de 2001, C-238 de 1997 y C-583 y C-564 de 1996.

²⁵⁹ Sentencias C-324 de 2022, C-606 de 2019, C-120 de 2018, C-060 de 2018, C-052 de 2016, C-385 de 2008, C-1003 de 2004, C-733, C-625 y C-153 de 2003 y C-711 de 2001.

²⁶⁰ Sentencia C-052 de 2016: “*la Constitución no consagra una definición estricta de lo que debe entenderse por ingreso o renta para efectos del impuesto sobre la renta, y en consecuencia le otorga un amplio margen de configuración al legislador para modelar estos elementos tributarios*”.

²⁶¹ Artículo 89 del ET: “*La renta bruta está constituida por la suma de los ingresos netos realizados en el año o período gravable que no hayan sido exceptuados expresamente en los artículos 36 a 57 y 300 a 305. Cuando la realización de tales ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos*”.

²⁶² Artículo 178 del ET: “*Determinación de la renta líquida. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. || La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable*”.

²⁶³ Sentencia C-714 de 2009.

²⁶⁴ Sentencia C-711 de 2001.

²⁶⁵ Sentencia C-609 de 2019.

²⁶⁶ *Ibidem*. También se puede consultar la Sentencia C-714 de 2009.

171. Las deducciones del impuesto sobre la renta se encuentran reguladas en el capítulo V, título I, libro I, del ET y en otras leyes.²⁶⁷ De forma general, el artículo 107 del ET determina que son deducibles todas las *expensas* realizadas durante el año gravable, “*en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*”.²⁶⁸ El citado artículo prescribe que la necesidad y proporcionalidad de los gastos deducibles de la renta líquida gravable deben determinarse “*con criterio comercial, teniendo en cuenta [los] normalmente acostumbra[dos] en cada actividad*”.

172. Es decir, en principio, a la luz del artículo 107 del ET, todos los costos y gastos en los que el contribuyente incurra para el desarrollo o la ejecución de la actividad productora de renta, que tengan relación de *causalidad, necesidad y proporcionalidad* con dicha actividad²⁶⁹, y que estén debida y formalmente soportados²⁷⁰, pueden deducirse de la renta bruta. Esto permite disminuir la base gravable y, con ello, la suma que debe pagar el contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta²⁷¹. Lo anterior es así, siempre y cuando la detracción de esos costos no esté prohibida o limitada por la ley.

173. En otras palabras, las deducciones generales de que trata el artículo 107 del ET pretenden que el impuesto sobre la renta recaiga únicamente sobre las

²⁶⁷ Las limitaciones comunes a los costos y deducciones se encuentran regulados en los artículos 176 a 177-2 del ET.

²⁶⁸ En el caso de las personas obligadas a llevar contabilidad, el artículo 59 del ET también establece algunos costos que, aunque son devengados contablemente, generan diferencias y pueden ser deducidos de la renta bruta. De otro lado, en el caso de las personas naturales, en la Sentencia C-129 de 2018, la Corte explicó que, en razón de las disposiciones sobre la renta líquida cedular, “*las disposiciones generales sobre deducciones y en particular el artículo 107 del Estatuto Tributario no sirven de base suficiente para permitir la detracción de los costos y gastos*”.

²⁶⁹ En la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre 2020, expediente n.º 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329), el Consejo de Estado fijó las siguientes reglas sobre el alcance del artículo 107 del ET: “*1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo. || 2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. [...] || 3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta. || 4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta*”.

²⁷⁰ Sobre el requerimiento de facturas para efectos de la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta (artículo 771-2 del ET), ver la Sentencia C-733 de 2003.

²⁷¹ Sentencias C-776 de 2003 y C-711 de 2001.

utilidades, rentas o ingresos realmente percibidos por el contribuyente, y no sobre los gastos y costos que son necesarios para desarrollar, conservar o mejorar la actividad productora de renta. Tal es el caso, por ejemplo, de “*los arrendamientos, los servicios públicos, los seguros, el aseo, la vigilancia, las reparaciones, entre otros*”²⁷².

174. No obstante, como ya se advirtió, el capítulo V, título I, libro I, del ET también desarrolla, limita y prohíbe deducciones específicas²⁷³. En consecuencia, “*el artículo 107 del Estatuto Tributario es una regla general que aplica solo en caso de no existir una regla particular*”.²⁷⁴ De ahí que las deducciones específicas busquen alcanzar finalidades distintas a aquella que persigue el criterio de deducción general previsto en el artículo 107 del ET. Como se verá a continuación, tales deducciones pretenden, por ejemplo, mejorar la eficiencia en el recaudo, evitar evasiones tributarias, estimular o beneficiar determinados sujetos o actividades económicas, fomentar la bancarización de la economía o, simplemente, ampliar el recaudo.

b) Jurisprudencia constitucional sobre las deducciones del impuesto sobre la renta

175. La jurisprudencia se ha ocupado en varias ocasiones de analizar la exequibilidad de normas que, para calcular la renta líquida gravable, autorizan o prohíben deducir de la renta bruta determinados pagos, costos, gastos o inversiones o fijan algunos límites o condiciones para que opere la deducción.²⁷⁵ Por lo general, la Corte ha considerado que las normas se ajustan a la Constitución y, en especial, a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

176. Para el efecto, la Sala ha sostenido que, dada su amplia libertad de configuración en materia tributaria, el legislador tiene la potestad de establecer,

²⁷² Sentencia C-324 de 2022.

²⁷³ El capítulo V, título I, libro I del ET clasifica las deducciones así: (i) deducciones generales, de las cuales forman parte las previstas en el ya mencionado artículo 107, así como aquellas deducciones por contribución a educación de los empleados, sus familias y las comunidades y zonas de influencia donde se realiza la actividad productora de renta (artículo 107-2 del ET, modificado por el artículo 87 de la Ley 2010 de 2019); (ii) los salarios, prestaciones sociales y cesantías pagados a los trabajadores y los aportes parafiscales y al Sistema de Seguridad Social (artículos 108 a 114-1, 126-1 y 664 del ET) y (iii) “*los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica*” (artículo 115 del ET). El ET también contempla y limita otras deducciones por el pago de intereses (artículos 117 a 119 del ET), gastos en el exterior (artículos 121 a 124-2 del ET), donaciones y contribuciones (artículos 125 a 126-5 del ET), depreciación de bienes (artículos 127 a 141 del ET), amortización de inversiones (artículos 142 a 144 del ET), cartera morosa o de difícil cobro (artículos 145 a 147 del ET), pérdidas de activos (artículos 148 a 156 del ET) y especiales por inversiones (artículos 159 a 172 del ET). Estas deducciones fueron analizadas por la Corte en la Sentencia C-785 de 2012.

²⁷⁴ Sentencia C-324 de 2022.

²⁷⁵ Sentencias C-324 y C-272 de 2022, C-061 y C-059 de 2021, C-486 y C-431 de 2020, C-606 y C-520 de 2019, C-120 y C-002 de 2018, C-622 de 2015, C-249 de 2013, C-665 de 2014, C-785 de 2012, C-1003 de 2004, C-776 y C-153 de 2003, C-1047 y C-1376 de 2000, C-711 de 2001, C-409 de 1996 y C-115 de 1993.

derogar, prohibir o limitar deducciones del impuesto sobre la renta²⁷⁶. La amplitud de dicha potestad se funda en que “[n]inguna norma constitucional exige que la base gravable de los tributos deba ser depurada o que deba contar con deducciones para no vulnerar los principios de equidad y justicia tributaria”²⁷⁷.

177. Por tanto, la facultad para establecer, derogar, prohibir o limitar deducciones puede ser ejercida por el legislador “cuando a bien tenga y sin que con ello desconozca los mandatos constitucionales ni los principios tributarios establecidos en la Carta Política”²⁷⁸. De hecho, “tan extenso es su margen de acción que podría, siempre y cuando respete los preceptos y principios superiores, derogar todas las deducciones o beneficios que hubiese concedido en normas anteriores”²⁷⁹. Esto es así, en la medida en que no existen “deducciones inmodificables y fijas”²⁸⁰ y “el establecimiento [de] condiciones para que operen las deducciones no constituye [...] una forma de desconocimiento del ‘derecho adquirido’ a la deducción”.²⁸¹

178. En el contexto anterior, y en línea con la jurisprudencia en vigor sobre los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, la corporación ha precisado que la constitucionalidad de las medidas que establezcan, eliminen, prohíban, limiten o condicionen las deducciones del impuesto sobre la renta debe ser evaluada conforme al test leve de razonabilidad²⁸². Como se indicó en el capítulo cinco de esta providencia, en aquel se verifica que “el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que dicho medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado”²⁸³.

179. Respecto de la finalidad de las medidas, para comenzar, la Corte ha advertido que las normas tributarias y, particularmente, las deducciones de la renta bruta son una forma de intervención del Estado en la economía y, en consecuencia, no son neutrales.²⁸⁴ Por consiguiente, con ese propósito, el legislador puede considerar “razones de política económica, social, ambiental,

²⁷⁶ *Ibidem*.

²⁷⁷ Sentencia C-066 de 2021.

²⁷⁸ Sentencia C-1003 de 2004, reiterada, entre muchas otras, en las sentencias C-606 de 2019 y C-486 de 2020.

²⁷⁹ Sentencia C-1003 de 2004.

²⁸⁰ *Ibidem*.

²⁸¹ Sentencia C-272 de 2022.

²⁸² Sentencias C-324 y C-272 de 2022, C-061 y C-059 de 2021, C-486 y C-431 de 2020, C-606 y C-520 de 2019, C-120 de 2018, C-249 de 2013 y C-1003 de 2004, entre otras.

²⁸³ Sentencia C-129 de 2018.

²⁸⁴ Sentencias C-665 de 2014, C-153 de 2003 y C-409 de 1996. En la Sentencia C-665 de 2014, la Corte afirmó: “[E]n un Estado social de derecho, las políticas de intervención, incluidas las tributarias, no son económicamente neutrales; por el contrario, ellas persiguen fines particulares, para lo cual se alteran las condiciones económicas de los particulares” [C-007 de 2002]. [...] [En consecuencia], el análisis de constitucionalidad de estas leyes “no puede realizarse a partir de los beneficios o de las dificultades que generen en un individuo o en un sector en particular, salvo que se desconozcan o se vulneren sus derechos constitucionales o que el Congreso transgreda con ellas el marco establecido en la Constitución Política” [ibidem]”.

fiscal o para realizar la igualdad real y efectiva".²⁸⁵ La Corte ha afirmado que las siguientes finalidades fiscales y extrafiscales son legítimas porque no se encuentran prohibidas por la Constitución: (i) mejorar la eficiencia en el recaudo,²⁸⁶ (ii) evitar elusiones o evasiones tributarias,²⁸⁷ (iii) favorecer la producción nacional y fomentar la compra y venta de bienes y servicios en el país,²⁸⁸ (iv) "estimular ciertas actividades o desestimular otras",²⁸⁹ (v) contribuir a la lucha contra la corrupción,²⁹⁰ (vi) promover la financiación de las operaciones de las personas jurídicas mediante la inyección de capital, y no a través de créditos,²⁹¹ (vii) bancarizar la economía²⁹² y (viii) incrementar "la cantidad de recursos del contribuyente que queden calificados como renta líquida".²⁹³ De este modo, ha dicho la Sala, debe admitirse cierta flexibilidad en la valoración de los motivos que se invocan para la consagración, derogación o limitación de las deducciones.²⁹⁴

180. Como resultado de la aplicación del escrutinio leve, esta Corte ha establecido y reiterado tres reglas de decisión. Mientras la primera regla no tiene relación con el presente caso, las dos reglas restantes sí son relevantes para la solución del problema jurídico planteado. Dado que la tercera permite, a su vez, comprender la segunda, la Sala hará referencia a ella de una manera más detallada.

181. Primera regla: la norma que prohíba u omita la posibilidad de deducir de la renta bruta los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes para mantener la actividad productora de renta vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical.²⁹⁵ Esto es así porque tal prohibición desconoce la capacidad económica de los trabajadores independientes, al igualarla indebidamente a la capacidad económica de los asalariados, quienes no incurren en ningún gasto para poner en movimiento la actividad productiva de renta.

182. Segunda regla: la norma que prohíba o limite la deducción de una expensa de la renta bruta, que cumpla las exigencias de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad respecto de la actividad productora de renta (artículo 107 del ET), no vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria,²⁹⁶ salvo que el impuesto así configurado resulte confiscatorio. Para arribar a esta

²⁸⁵ Sentencia C-209 de 2016.

²⁸⁶ Sentencias C-606 de 2019, C-249 de 2013, C-1376 de 2000 y C-409 de 1996.

²⁸⁷ Sentencias C-486 de 2020, C-431 de 2020, C-606 de 2019 y C-249 de 2013.

²⁸⁸ Sentencias C-059 de 2021, C-486 de 2020 y C-153 de 2003.

²⁸⁹ Sentencia C-409 de 1996.

²⁹⁰ Sentencia C-059 de 2021.

²⁹¹ Sentencia C-665 de 2014.

²⁹² Sentencia C-249 de 2013.

²⁹³ Sentencia C-1003 de 2004.

²⁹⁴ Sentencia C-486 de 2020.

²⁹⁵ Sentencias C-520 de 2019, C-120 de 2018 y C-668 de 2015.

²⁹⁶ Sentencias C-409 de 1996 y reiterada en las Sentencias C-324 de 2022, C-486 de 2020 y C-249 de 2013.

conclusión, es necesario que (i) el fin buscado por la norma sea legítimo, (ii) el medio empleado no esté expresamente prohibido por la Constitución y (iii) la medida sea mínimamente adecuada para alcanzar ese fin. Con todo, si la norma contiene indicios de arbitrariedad, esta será exequible si persigue fines constitucionalmente importantes, el medio para lograrlos es efectivamente conducente y no es evidentemente desproporcionada.

183. Tercera regla: la norma que establezca deducciones o determine las condiciones para acceder a ellas y que, a su vez, genere tratos desiguales en perjuicio de quienes, en principio, se encuentran en condiciones de igualdad para ser beneficiarios de las deducciones demandadas no desconocen los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Esto, siempre y cuando la diferencia de trato persiga una finalidad no prohibida por la Constitución²⁹⁷ o los sujetos comparados no estén, en realidad, en la misma situación.²⁹⁸ En este orden, *“las diferenciaciones de trato solo serán contrarias a la Constitución si se comprueba que las deducciones afectan el sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas”*.²⁹⁹

184. Esta regla de decisión fue reiterada en las Sentencias C-1376 de 2000, C-153 de 2003, C-785 de 2012, C-606 de 2019, C-431 y C-486 de 2020, C-431 de 2020 y C-324 de 2022.

185. En la Sentencia C-1376 de 2000, la Corte verificó la constitucionalidad del artículo 147 del ET,³⁰⁰ el cual determinaba que las sociedades podían deducir las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable del impuesto sobre la renta, dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Para el accionante, este beneficio vulneraba los principios de igualdad y equidad tributaria porque solo cobijaba a las sociedades, y no a las personas naturales. La Sala declaró la exequibilidad de la norma, luego de comprobar que, en materia tributaria, las personas naturales y las personas jurídicas no están en idénticas circunstancias³⁰¹. Agregó que, por razones de política fiscal y económica y para garantizar los principios de equidad y eficiencia tributaria, el

²⁹⁷ Sentencias C-059 de 2021, C-486 de 2020, C-431 de 2020, C-606 de 2019, C-665 de 2014, C-249 de 2013, C-1003 de 2004, C-153 de 2003, C-1647 de 2000 y C-409 de 1996.

²⁹⁸ Sentencias C-059 de 2021, C-486 de 2020, C-606 de 2019, C-622 de 2015, C-785 de 2012, C-733 de 2003 y C-1376 de 2000.

²⁹⁹ Sentencia C-606 de 2019.

³⁰⁰ Modificado por los artículos 24 de la Ley 788 de 2002 y 88 de la Ley 1819 de 2016.

³⁰¹ La Corte advirtió: *“el impuesto sobre la renta en las personas naturales es progresivo, en tanto que en las sociedades es proporcional; las personas jurídicas se encuentran obligadas a llevar contabilidad y, por lo tanto, están sometidas al sistema de ajustes por inflación, mientras que en las personas naturales solamente se predica esta exigencia respecto de las que se dedican a actividades comerciales; en las sociedades, el impuesto a la renta se calcula sobre las utilidades que perciben, en tanto que en las personas naturales se calcula sobre los ingresos”*.

legislador tiene la potestad de establecer o prohibir diversas deducciones sobre la renta bruta.

186. En la Sentencia C-153 de 2003, la Sala analizó la autorización para deducir de la renta bruta los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, de acuerdo con lo previsto en el inciso segundo del artículo 121 del ET.³⁰² El demandante afirmaba que la norma transgredía el artículo 13 de la Constitución porque permitía que se deduzcan de la renta los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, pero no que se deduzcan de la renta esos mismos conceptos cuando se generan en compra o venta de servicios.

187. La Corte declaró la exequibilidad del trato diferente. Concluyó que *“el legislador puede establecer tratamientos tributarios diferenciados, siempre que ellos estén constitucionalmente justificados y que no involucren el sacrificio irrazonable de otros principios o derechos. Mucho más si la regulación de la materia tributaria constituye también un mecanismo de intervención del Estado en la economía”*. Indicó que la norma buscaba fines constitucionalmente valiosos como fomentar la compra y venta de servicios en el país, desestimular la importación de servicios y promover la producción de conocimiento nacional. Así mismo, precisó que la medida era adecuada para alcanzar esos fines porque para efectos de la deducción de la renta bruta, sometía la compra o venta de servicios en el exterior al cumplimiento de un requisito adicional.

188. En la Sentencia C-785 de 2012, la corporación determinó la exequibilidad del artículo 1 de la Ley 1430 de 2013, que adicionó el parágrafo 3 al artículo 158-3 del ET.³⁰³ Este parágrafo prescribía que, a partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta podía hacer uso de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos. Al respecto, la norma aclaraba que quienes con anterioridad al 1 de noviembre de 2010 habían solicitado la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos podían suscribir contrato de estabilidad jurídica para la inclusión de dicha deducción. En opinión del demandante, esta norma desconocía los principios de igualdad y equidad tributaria, en perjuicio de los inversionistas que solicitaron la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos con posterioridad a la mencionada fecha.

189. La Corte declaró la exequibilidad de la medida. Adujo que la norma no generaba un trato diferente entre inversionistas porque *“todos tuvieron la misma oportunidad de solicitar la estabilidad jurídica, que incluyera la citada deducción antes de la fecha establecida en la ley”*.

³⁰² Derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

³⁰³ Derogado por el artículo 376 de la Ley 189 de 2016.

190. En la Sentencia C-606 de 2019, la corporación revisó la constitucionalidad del artículo 128 del ET, modificado por el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016. Este artículo estatuye que, para efectos del impuesto sobre la renta, *“a la renta bruta de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se le restará la alícuota de depreciación de los bienes que estos utilicen en la actividad productora de renta”*. El demandante consideraba que el artículo 128 del ET desconocía los principios de igualdad y equidad tributaria porque la deducción que prevé por depreciación es una ventaja tributaria a la que solo pueden acceder aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad. La Corte declaró la exequibilidad de la norma. Para comenzar, afirmó que *“[la] amplia potestad de configuración [del legislador] en materia tributaria comprende también la facultad para establecer deducciones encaminadas a la determinación de la renta líquida gravable como base para la aplicación de la tarifa en el régimen del impuesto sobre la renta”*.

191. En este sentido, en primer lugar, en relación con la afectación del principio de equidad tributaria como expresión del principio general de igualdad, la Sala aclaró que *“las diferenciaciones de trato sólo serán contrarias a la Constitución si se comprueba que las deducciones afectan el sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas”*. Y, en segundo lugar, luego de reiterar la Sentencia C-266 de 2019, señaló que la norma acusada no vulneraba el principio de igualdad tributaria porque *“[l]a diferencia de trato en el sistema tributario respecto de los obligados a llevar contabilidad está en la base del régimen de deducciones y es común a todo el Estatuto Tributario”*. Al respecto, adujo que el fin que persigue la norma no está prohibido por la Constitución —*“la eficiencia y seguridad jurídica en el recaudo del impuesto sobre la renta”*— y que la medida se muestra conducente para cumplir con la finalidad que la justifica por cuanto *“los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación”*.

192. Más recientemente, en la Sentencia C-431 de 2020, la Corte examinó la exequibilidad del párrafo 1 del artículo 771-5 del ET, modificado por el artículo 307 de la Ley 1819 de 2016. Dicho párrafo establece límites porcentuales al reconocimiento como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables de los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes. A juicio del demandante, estas normas desconocían los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria toda vez que, a diferencia de los contribuyentes cuyo modelo de negocio está basado en pagos en efectivo, los contribuyentes que se encuentran plenamente bancarizados sí pueden deducir de la renta bruta el 100% de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables. En consecuencia, decía el demandante, la norma no consultaba la realidad económica del contribuyente no bancarizado.

193. Luego de reiterar lo sostenido en las Sentencias C-249 de 2013 y C-606 de 2019, la Corte declaró la exequibilidad de la medida. Constató que, de acuerdo con la jurisprudencia en vigor, *“el establecimiento de medidas diferenciadas entre personas que, en principio, se encuentran en supuestos similares, no está prohibida por la Constitución, siempre que busque un fin legítimo, puesto que se trata de procedimientos propios de las deducciones de impuestos, frente a los cuales el Congreso tiene un amplio grado de configuración”*. En este sentido, señaló que la norma (i) no tiene la entidad de modificar el sistema tributario en su conjunto; (ii) persigue una finalidad legítima y, por tanto, no prohibida por la Constitución —otorgar “un mayor control y transparencia sobre las operaciones que dan lugar a las deducciones y evitar, entre otros, conductas como el lavado de activos”— y (iii) es conducente para alcanzar esa finalidad.

194. En la Sentencia C-486 de 2020, la Sala analizó la constitucionalidad del inciso primero del artículo 120 del ET, modificado por el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016. La norma atacada prohíbe la deducción de la renta bruta del pago *“de regalías a vinculados económicos del exterior [y] zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional”*. Las demandantes consideraban que la norma desconocía los principios de igualdad y equidad tributaria porque los contribuyentes que pagan regalías no asociadas con intangibles formados en Colombia, sino en otros países, sí pueden deducir esos pagos del impuesto sobre la renta. Lo mismo ocurre con los contribuyentes que pagan regalías a compañías no vinculadas por la explotación de un intangible formado en Colombia. En este sentido, aducían que la prohibición en comento no consultaba la capacidad económica de los destinatarios de la norma por cuanto, en el supuesto fáctico que esta prevé, el pago de regalías constituye *“una verdadera erogación a cargo del contribuyente y, por tanto, debería ser deducible”*.

195. La Corte declaró la exequibilidad de la norma. En relación con la violación de los principios de igualdad y de equidad tributaria en su *“visión sistémica”*, afirmó que, *“si bien el elemento común que se invoca es el pago de regalías por el uso de un intangible, la situación de cada contribuyente y de cada vínculo alegado son distintos”*. Igualmente, respecto del presunto desconocimiento de la capacidad económica de los destinatarios de la norma, la Corte reiteró el precedente establecido en la Sentencia C-409 de 1996. En este punto, precisó que *“son válidos ciertos sacrificios respecto de estos principios [equidad y justicia tributaria], como ocurre cuando el impuesto cobrado no se ajusta exactamente con la renta efectiva, siempre que tales sacrificios no sean irrazonables”*.

196. Por último, en la Sentencia C-324 de 2022, la Corte verificó la constitucionalidad del literal c) del numeral 2 del artículo 105 del ET, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016. La norma determina que los gastos derivados de condenas provenientes de procesos administrativos judiciales o arbitrales no pueden ser deducidos de la renta bruta, a pesar de que los mismos hayan sido devengados contablemente y tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. La demandante estimaba que la norma violaba los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria porque i) *“castiga exclusivamente a quienes acuden a las autoridades judiciales o arbitrales, pero no a quienes concilian o pagan anticipadamente la obligación”* y ii) califica *“como no deducibles los gastos que se determinan, cuantifican o fijan en condenas, aunque estos no sean de orden sancionatorio o punitivo”*.

197. La Sala declaró la constitucionalidad de la medida. Para ello, reiteró que, en virtud de la amplia potestad del Congreso de la República para configurar las deducciones de la renta bruta, *“podrían existir gastos que el legislador excluya de ser deducibles, aunque estos cumplan las exigencias de causalidad de la actividad productora de renta, razonabilidad y proporcionalidad [artículo 107 del ET]”*. Además, constató que la norma no obstaculiza el acceso a la administración de justicia porque no impide que los contribuyentes acudan a los mecanismos autocompositivos de solución de controversias. Igualmente, la Corte insistió en que el Legislador tiene la facultad de *“establecer deducciones tributarias, limitarlas o eliminarlas”*.

198. Del mismo modo, explicó que la finalidad que persigue la norma no está prohibida por la Constitución porque en razón de su amplia potestad en materia tributaria, el Legislador puede limitar las deducciones para aumentar la base gravable del impuesto sobre la renta. En este orden, dijo, la medida *“satisface la conducencia mínima”* para alcanzar esa finalidad.

199. Para concluir este apartado, a continuación, la Corte presenta un cuadro que sintetiza las sentencias que analizan las deducciones del impuesto sobre la renta, que se han sometido a control por parte de esta corporación. Por razones de brevedad, se excluyen las Sentencias C-1376 de 2000, C-153 de 2003, C-785 de 2012, C-606 de 2019, C-431 y C-486 de 2020, y C-324 de 2022, referidas anteriormente, y aquellas que se desarrollan la primera regla de decisión que no guarda relación con el presente caso (Sentencias C-668 de 2015, C-120 de 2018 y C-520 de 2019).

Sentencia	Norma	Decisión
C-115 de 1993	Artículo 124 del ET ³⁰⁴ . Establece que las filiales, subsidiarias, sucursales o agencias en Colombia de sociedades	Exequible. La norma no desconoce los principios de justicia y equidad

³⁰⁴ Modificado por el artículo 85 de la Ley 223 de 1995 y adicionado por el artículo 73 de la Ley 1819 de 2016.

	extranjeras no pueden detraer de sus ingresos, a título de costo o deducción, las sumas pagadas o reconocidas a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de regalías y explotación de cualquier clase de intangibles.	tributaria ³⁰⁵ . Tales sumas constituyen ingresos de fuente nacional (artículo 25 del ET) y, por tanto, el Legislador puede establecer su no deducibilidad de la renta bruta.
C-409 de 1996	Artículo 84 de la Ley 223 de 1995, que modificó el artículo 122 del ET. Dispone que los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones.	Exequible. La norma no vulnera los principios de equidad y justicia tributaria ³⁰⁶ . La limitación a las deducciones de costos sí es factible, a pesar de que estos estén directamente relacionados con la producción de los bienes y servicios que generan renta. Esto es posible cuando dicha limitación persiga un fin constitucional y sea una medida adecuada para alcanzar ese fin.
C-1647 de 2000	Artículo 158 del ET ³⁰⁷ . Autoriza la deducción del impuesto sobre la renta, en sus coeficientes de amortización, de los gastos en la erradicación de un bosque natural y la desecación de humedales.	Exequibilidad condicionada ³⁰⁸ . El desmonte y la desecación no contradicen, en todos los casos, la exigencia de preservar y conservar los recursos naturales ³⁰⁹ .
C-711 de 2001	Artículo 126-1 del ET ³¹⁰ . Prevé que las contribuciones que el empleador y el trabajador efectúen a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías son deducibles de la renta bruta.	Exequible. La norma no desconoce el principio de equidad tributaria ³¹¹ . Los incisos demandados forman parte de la potestad que tiene el Legislador para clasificar como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional determinados hechos económicos.
C-776 de 2003 y	Artículo 115 del ET ³¹² , modificado por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002. Autoriza la deducción de la renta bruta	Exequible. La norma no afecta tributos de propiedad de las entidades territoriales (artículos 294 y 362 de la

³⁰⁵ A juicio del demandante, dicha norma generaba el “*anormal, injusto, inequitativo y por ende inconstitucional*” fenómeno de la doble tributación, pues las sumas pagadas debían incluirse en los ingresos de la sociedad y de la casa matriz.

³⁰⁶ En opinión del demandante, la norma desconocía los principios de equidad y justicia tributaria porque la limitación de los costos deducibles de la renta bruta aumentaba “*irregularmente*” la renta líquida gravable. Además, porque tal limitación le imponía al contribuyente una carga desproporcionada que vulneraba el principio de igualdad, ya que únicamente afectaba a las empresas cuyos costos de operación dependen de los servicios obtenidos en el exterior.

³⁰⁷ Derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

³⁰⁸ En el entendido de que la deducción solo puede ser reconocida por la DIAN, “*previa certificación específica del Ministerio del Medio Ambiente o de las corporaciones autónomas regionales en el sentido de que los desmontes y la desecación que se adelanten no perjudican el ambiente ni el desarrollo sostenible de los recursos naturales*”.

³⁰⁹ En criterio de los demandantes, esta norma desconocía la exigencia constitucional de proteger los recursos naturales.

³¹⁰ Modificado por el artículo 15 de la Ley 1819 de 2016.

³¹¹ El actor consideraba que la norma contradecía el principio de equidad tributaria porque no preveía la deducibilidad de las contribuciones al Sistema de Salud.

³¹² Modificado por las leyes 863 de 2003, 1111 de 2006, 1430 de 2010, 1943 de 2018 y 2277 de 2022.

C-1003 de 2004	del 80% del valor pagado por concepto de impuestos de industria y comercio y de predial, y no del 100%.	CP) y tampoco desconoce el principio de equidad tributaria ni la prohibición de establecer impuestos confiscatorios ³¹³ . El Legislador puede “eliminar deducciones de la renta consagradas en normas anteriores” ³¹⁴ .
C-249 de 2013	Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 771-5 al ET ³¹⁵ . Estatuye que, para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional.	Exequible. La norma no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria ³¹⁶ . A pesar de que la disposición pudiera suponer una “preliminar falta de equidad”, esto no es suficiente para declarar su inconstitucionalidad, por tres razones: i) “todos los contribuyentes tienen la oportunidad de ajustar sus negocios a la norma cuestionada”; ii) prevé un plazo de tres años para su implementación y iii) persigue varias finalidades constitucionales y es eficaz para materializarla
C-665 de 2014 y C-622 de 2015	Artículo 118-1 del ET ³¹⁷ , adicionado por el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012. Establece un límite para la deducción de los intereses originados en deudas y determina un tope más alto para las deudas cuyos intereses pueden ser objeto de deducción, que beneficia a los contribuyentes que construyen proyectos de vivienda de interés social y prioritario. Además, exceptúa de ese límite a las entidades inspeccionadas y vigiladas por la Superintendencia Financiera.	Exequible. La norma no desconoce el principio de igualdad ³¹⁸ y equidad tributaria ³¹⁹ . Persigue un fin constitucional y la medida es adecuada para alcanzarlo. El límite superior a la deducibilidad de los intereses y la excepción a los topes máximos deducibles son reglas consecuentes con las especificidades de los sectores beneficiarios, y en particular, con los altos niveles de endeudamiento que los caracterizan.

³¹³ El demandante cuestionaba la reducción de la deducción de la renta bruta al 80% del valor pagado por concepto de impuestos de industria y comercio y de predial. Además, increpaba la eliminación de las deducciones por el pago de los impuestos de vehículos, de registro y anotación y de timbre. En este sentido, afirmaba que la disposición acusada violaba el principio de equidad tributaria y la prohibición de establecer impuestos confiscatorios.

³¹⁴ Sentencia C-776 de 2003.

³¹⁵ Modificado por el artículo 52 de la Ley 1739 de 2014.

³¹⁶ El demandante sostenía que la norma desconocía los principios de equidad y justicia tributaria, en la medida en que aumentaba la renta líquida gravable por la inclusión en ella de pagos que son costos y gastos, y no un ingreso o una utilidad para el contribuyente.

³¹⁷ Modificado por el artículo 63 de la Ley 2010 de 2019.

³¹⁸ El demandante aducía que la norma quebrantaba el principio de igualdad porque dicho límite era aplicable no solo a los contribuyentes evasores, sino también a los contribuyentes con deudas adquiridas válidamente para el desarrollo de su actividad económica como fuente de capital para la realización de su objeto social.

³¹⁹ Los accionantes afirmaban que la norma violaba los principios de igualdad y equidad tributaria, en la medida en que, por un lado, otorgaba un privilegio en favor de los sujetos incluidos en la excepción y, por el otro lado, excluía a otros contribuyentes que se encontraban en la misma posición económica de aquellos.

C-002 de 2018 y C-272 de 2022	Inciso tercero del artículo 107 del ET, modificado por el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016. Dispone que <i>“en ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo”</i> .	Exequible. La norma no desconoce el debido proceso ³²⁰ ni el principio de legalidad en materia sancionatoria ³²¹ . La norma no aplica de manera automática. Adicionalmente, la disposición solo determina una consecuencia jurídica cuando la expensa que se pretende deducir incumple el requisito de la licitud.
C-059 de 2021	Inciso primero del artículo 88-1 del ET, adicionado por el artículo 9 de la Ley 383 de 1997. Prohíbe la deducción de la renta bruta de los gastos y costos en publicidad de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando, cuando dichos gastos superen el 15% de las ventas de los respectivos productos.	Exequible. La norma no desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria ³²² . La medida busca fines constitucionalmente valiosos y es adecuada para alcanzar esos fines. De otro lado, los sujetos comparados no se encuentran en una situación similar.
C-061 de 2021	Artículos 336 ³²³ y 338 ³²⁴ del ET, modificados, respectivamente, por las leyes 2010 de 2019 y 1819 de 2016. Limitan el monto de las deducciones y exenciones que pueden detraerse de las rentas laborales, no laborales y de capital, a efectos de determinar la renta bruta.	Exequibilidad del artículo 338 y exequibilidad condicionada del artículo 336 ³²⁵ . Estas normas no desconocen los principios de progresividad y de no regresividad ³²⁶ . Aquellas no afectan a las personas naturales de menores ingresos porque <i>“el límite establecido [...] se alcanza en los niveles más altos de ingreso”</i> .

c) La limitación de las deducciones con fines extrafiscales y la sostenibilidad fiscal

200. La jurisprudencia constitucional ha reconocido de forma pacífica que el ejercicio de la facultad impositiva por parte del legislador puede tener fines fiscales y extrafiscales. Por consiguiente, las normas tributarias no solo pueden

³²⁰ El demandante consideraba que la norma desconocía el derecho al debido proceso y la presunción de inocencia porque castigaba al contribuyente con el desconocimiento de la deducción, a pesar de no haber sido sujeto de sanción penal alguna.

³²¹ A juicio del demandante, esta prohibición vulneraba el principio de legalidad en materia sancionatoria y *“la dogmática penal constitucionalizada”* porque no definía quién es el sujeto activo de la conducta delictiva.

³²² El actor estimaba que la norma vulneraba los principios de igualdad y equidad tributaria porque establecía un trato diferente entre los contribuyentes que comercializan bienes importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo y los contribuyentes que comercializan esos mismos productos fabricados en Colombia. Lo anterior, porque mientras los primeros solo pueden deducir de la renta bruta el 15% de los gastos y costos en publicidad, los segundos pueden deducir el 100%, en aplicación de lo previsto en el artículo 107 del ET.

³²³ Modificado por el artículo 7 de la Ley 2277 de 2022.

³²⁴ Derogado por los artículos 122 de la Ley 1943 de 2018 y 160 de la Ley 2010 de 2019.

³²⁵ En el entendido de que *“las limitaciones en el previstas no son aplicables a las exenciones concedidas con anterioridad a la expedición de la Ley 1943 de 2018 que supongan o exijan el cumplimiento de una contraprestación para poder gozar de la exención y dicha contraprestación se haya cumplido”*.

³²⁶ Los demandantes señalaban que los límites que las normas prevén desconocían los principios de progresividad y de no regresividad porque afectaban el mínimo vital de las personas naturales.

buscar el recaudo de ingresos fiscales, sino que también pueden ser utilizadas como incentivos o desincentivos de determinadas actividades.³²⁷ Por ejemplo, el imponer tributos a actividades que pueden afectar el medio ambiente, a modo de impuestos pigouvianos, es un instrumento, entre varios posibles, para corregir externalidades negativas.

201. Dado que la modificación del tratamiento tributario tiene efectos en el comportamiento de los agentes del mercado, es evidente que la adopción de normas de naturaleza tributaria forma parte de las herramientas mediante las cuales se ejercen las facultades de intervención y dirección de la economía que la Constitución Política reconoce al Estado. Claramente, el ejercicio de la facultad impositiva, sin importar si persigue fines fiscales o extrafiscales, está sujeta a los límites previstos en los artículos 95.9, 338 y 363 de la Constitución Política, que han sido desarrollados por la jurisprudencia tal como se expuso en apartes precedentes.

202. Por su parte, el artículo 334 de la Constitución Política prevé que la intervención estatal del Estado en la economía tiene múltiples propósitos: el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Para el logro de estos fines, la Constitución prevé la sostenibilidad fiscal como instrumento de racionalización de la acción estatal. Así, la sostenibilidad fiscal es un medio para la consecución de los objetivos del Estado social y democrático de derecho.³²⁸ Se trata entonces de un “*criterio orientador, instrumental y adjetivo de la actuación de las ramas del poder, [que] disciplina la administración de las finanzas públicas a fin de que sea posible que la proyección hacia su desarrollo futuro reduzca el déficit fiscal, a través de la limitación de la diferencia entre los ingresos nacionales y los gastos públicos*”³²⁹.

203. Por regla general, la jurisprudencia ha desarrollado el alcance de la sostenibilidad fiscal al analizar la validez de normas que disponen gastos o reducen el ingreso, usualmente como consecuencia de la creación de beneficios tributarios. Sin embargo, en el caso *sub examine*, algunos intervinientes han presentado a la Corte un debate novedoso en torno al alcance de la sostenibilidad fiscal como límite al ejercicio de la facultad impositiva, cuando

³²⁷ Desde la Sentencia C-197 de 1997, la Corte reconoció esta doble función a las normas tributarias: “*En esta materia, es importante recordar que la facultad impositiva que se reconoce al Estado, y que ejerce por intermedio del legislador, no sólo busca el recaudo de ingresos en favor del fisco, sino incentivar o desestimular determinadas actividades. // De esta manera, la Corte al efectuar la revisión constitucional, en relación con este tipo de impuestos, no puede asumir una función que es propia del legislador, determinando, por ejemplo, cuál es el sujeto pasivo o la tarifa que éste debe cancelar, pues ese órgano puede considerar que, en relación con cierto producto o actividad, por política económica, por conveniencia, por salud pública, etc., es necesario desestimular su producción o desarrollo*”.

³²⁸ Para un análisis extenso sobre el alcance conceptual, histórico y sistemático del principio de sostenibilidad fiscal, ver las Sentencias C-288 de 2012 y C-870 de 2014.

³²⁹ Sentencia C-110 de 2019.

esta se ejerce para aumentar la carga tributaria de un sector económico específico que contribuye de manera significativa al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

204. Algunos intervinientes han alegado que la disposición acusada podría afectar la sostenibilidad fiscal porque puede acelerar el marchitamiento de la actividad minera e hidrocarburífera. Básicamente, señalan que el aumento de la carga tributaria puede generar un fuerte desincentivo para el desarrollo de estas actividades. De este modo, aunque la medida acusada aumenta de forma inmediata el ingreso tributario, pondría en riesgo la sostenibilidad fiscal porque eliminaría una de las fuentes más importantes de ingresos tributarios del país en el corto o mediano plazo³³⁰.

205. Por su parte, el Gobierno nacional aduce que la medida no elimina la rentabilidad de las actividades económicas gravadas, y por lo mismo señala que no se observa un efecto negativo en la inversión en este sector. Por el contrario, dice, permite al Estado participar de las ganancias de un sector económico particularmente próspero.

206. Aunque no existe una definición unívoca de su alcance, la Ley 1473 de 2011 consagró la regla fiscal como una herramienta para garantizar la sostenibilidad fiscal y contribuir a la estabilidad macroeconómica del país. El artículo 5 de la mencionada ley señala que la regla fiscal busca asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas, de tal forma que no se supere el límite de deuda que se define en la misma ley. Por su parte, el artículo 8 de la Ley 179 de 1994, modificado por el artículo 7 de la Ley 1473 de 2011 dispone que *“el presupuesto tendrá en cuenta que el crecimiento del gasto debe ser acorde con la evolución de los ingresos de largo plazo a estructurales de la economía y debe ser una herramienta de estabilización del ciclo económico, a través de una regla fiscal”*.

207. Sin necesidad de entrar al detalle técnico de la formulación de la regla fiscal, la Sala encuentra que esta es una herramienta de racionalización elegida por el legislador que fija un límite a la acción estatal. Esta regla consiste en que el gasto estructural no puede superar los ingresos estructurales, al punto de que la deuda ascienda a un monto superior al 71% del PIB. La ley prevé el 71% como límite máximo, y se refiere a un ancla de deuda igual a 55% del PIB.

208. Así, la sostenibilidad fiscal como límite al ejercicio de las facultades que la Constitución Política reconoce al Estado para la intervención de la economía, y como herramienta para el logro de las finalidades del Estado social de derecho supone el equilibrio entre el ingreso estructural y el gasto estructural. En el Auto

³³⁰ Existe acuerdo entre los intervinientes respecto del hecho de que las actividades minera e hidrocarburífera aportan el 20% del recaudo tributario.

233 de 2016, la Corte Constitucional señaló que, “*la sostenibilidad fiscal no es entonces un concepto que se asimile únicamente al control del gasto, pues ella también depende de la capacidad de una economía para generar ingresos, como puede ocurrir, entre otras, con el estímulo a la inversión privada, la explotación de recursos de propiedad del Estado, la creación de empresas públicas, el aumento del endeudamiento o por la vía del recaudo tributario*”. Y añadió que “*no cabe duda que debe existir una relación proporcional entre ingresos y gastos públicos, toda vez que el aumento o la disminución significativa de cada uno de ellos, no a partir de una mera valoración nominal, sino desde la perspectiva del contexto en el que se encuentra el ciclo económico, puede llegar a tener un impacto negativo o positivo frente a la necesidad de contar con recursos financieros para atender las obligaciones que emanan del Estado Social de Derecho*”.

209. De modo que, si se demuestra que una medida adoptada por el legislador tributario elimina o reduce de forma significativa una fuente importante de ingresos fiscales, para garantizar el cumplimiento del principio de sostenibilidad fiscal, será necesario que el legislador prevea razonablemente cuál será la fuente sustitutiva de ese ingreso, o haga explícita la reducción del gasto que se derivará de su pérdida. Esto es consistente con lo señalado en el Auto 233 de 2016, en el que la Corte resaltó que “*lo importante es que respecto de estas dos variables [ingreso y gasto], a partir del ciclo económico y de la coyuntura en el que se encuentra una economía, se entienda que la sostenibilidad fiscal no responde a la mera capacidad del Estado para asumir la deuda y, por ende, para controlar su nivel de gasto, ya que un factor determinante es la protección presente y futura de las fuentes de financiamiento, esto es, de la formas, instrumentos y herramientas con las que se cuenta, tanto desde la perspectiva fiscal como monetaria, para asegurar los ingresos públicos*” [subraya fuera del texto original].

210. Ese tipo de provisiones tiene sentido porque la reducción del ingreso y el mantenimiento del gasto generan como única alternativa el aumento de la deuda. Si bien la deuda es un mecanismo válido de financiación del gasto estatal, lo cierto es que su aumento desproporcionado puede acarrear consecuencias perjudiciales para la economía que impactan principalmente a los más vulnerables.³³¹ Por ejemplo, puede significar el aumento de las tasas de

³³¹ Existe variada literatura que da cuenta del impacto diferenciado que tienen las políticas de austeridad del gasto público en las mujeres. Estos estudios apuntan a que la reducción en la cantidad o calidad del gasto público, el aumento de las condicionalidades asociadas a la maximización de la eficiencia del gasto en escenarios de reducción de la deuda, o el recorte de la prestación de servicios sociales afecta de manera más intensa a las mujeres y las niñas, por cuanto las hace responsables de la satisfacción de necesidades sociales que no se financian con gasto público. Al respecto, ver: Rubery, J. (2014). *From women and recession to women and austerity. Women and austerity: The economic crisis and the future for gender equality*, 17-36; Dabrowski, V. (2020). *Austerity, women and the role of the state: Lived experiences of the crisis*. Policy Press; Emejulu, A., & Bassel, L. (2018). *Austerity and the politics of becoming*. J. Common Mkt. Stud., 56, 109.; Chant, S. (2008). *The 'feminisation of poverty' and the 'feminisation' of anti-poverty programmes: Room for revision?*

interés que debe asumir el Estado por acceder a recursos de crédito, lo cual presionará aún más las finanzas estatales, probablemente en perjuicio de nuevo o mayor gasto público social.

211. Para la Corte es claro que la materialización del mandato constitucional de priorización del gasto público social es necesaria para avanzar en la garantía de derechos fundamentales, el logro de la igualdad material y la consecución de los fines esenciales del Estado social y democrático de derecho. Para esto, es indispensable que el Estado cumpla con las reglas que garantizan la sostenibilidad fiscal.

212. Ciertamente, no toda medida tributaria que desincentive una actividad económica está sujeta a una exigencia como la descrita, pues no todas las actividades tienen incidencia directa en el cálculo de los ingresos estructurales. Dicho de otro modo, si se demuestra razonablemente que una medida tributaria puede afectar de forma intensa el ingreso estructural y, por esa vía, comprometer la sostenibilidad fiscal, es preciso que el legislador demuestre que existen medidas alternativas para contrarrestar la reducción del ingreso, ya sea a través de la generación de ingresos sustitutivos o la reducción del gasto estructural.

7. Solución de los problemas jurídicos propuestos

213. Como se anunció en páginas anteriores, la Corte debe determinar si la prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta bruta viola el principio de equidad tributaria porque, primero, la renta líquida gravable así configurada impone una carga tributaria desproporcionada respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados; y, segundo, prevé un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria.

214. Antes de abordar estos dos cuestionamientos, la Sala se referirá a los antecedentes y al alcance de la disposición acusada.

7.1. Breve referencia los antecedentes de la disposición acusada

215. El artículo 6 del Decreto Legislativo 1979 de 1974 disponía que las regalías pagadas por los organismos descentralizados serían deducibles del impuesto sobre la renta. Dada su redacción, se interpretó que esta disposición no contenía una deducción, sino un descuento, porque permitía detraer la regalía del impuesto, y no de la renta bruta. Este error de redacción, fue corregido en el artículo 38 de la Ley 75 de 1986, compilado en el artículo 116 del ET.

The Journal of Development Studies, 44(2), 165-197.; Karamessini, M. (2013). Introduction—*Women's Vulnerability to Recession and Austerity: A different crisis, a different context*. In *Women and austerity* (pp. 3-16). Routledge.

216. Tiempo después, en el Concepto n.º 003682 de 2002, la DIAN advirtió que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 229 del Código Minero, las regalías no constituían un ingreso en el impuesto sobre la renta. Dicho artículo prescribía que la obligación de pagar regalías sobre la explotación de RNNR era incompatible con el establecimiento de impuestos sobre esa misma actividad, *“sean cuales fueren su denominación, modalidades y características”*³³².

217. Luego, en los conceptos n.º 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, la DIAN concluyó que las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no eran deducibles de la renta bruta, por cuanto: (i) el artículo 116 del ET se refiere únicamente a los organismos descentralizados y, por tanto, en el ordenamiento jurídico no existe una norma expresa que permita a los particulares deducir de la renta bruta las regalías; (ii) las regalías pagadas por estos no pueden deducirse en aplicación de lo previsto en el artículo 115 del ET, pues este se refiere a las deducciones de los impuestos y, en concordancia con lo decidido en la Sentencia C-221 de 1997, las regalías no son un impuesto; y, (iii) al tenor de lo dicho en el Concepto No. 003682 de 2002, las regalías no constituyen un ingreso en el impuesto de renta. Por ende, no cumplen las condiciones de necesidad y causalidad a las que alude el artículo 107 del ET.

218. La Asociación Nacional de Industriales de Colombia (ANDI) solicitó la reconsideración de los conceptos anteriores. Como resultado, en el Concepto n.º 015766 del 17 de marzo de 2005, la DIAN afirmó que las regalías que se pagan por la explotación de RNNR sí *“son deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida, [...] sin distinción de la clase de contribuyente, siempre y cuando se cumplan los requisitos que, para su procedencia, según el caso, exige la legislación tributaria”*³³³. Para llegar a esta conclusión, la entidad sostuvo que, de acuerdo con su exposición de motivos, la finalidad del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, compilado en el artículo 116 del ET, no era otra distinta que *“colocar en igualdad de condiciones a los organismos descentralizados frente a los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta”*.

219. Posteriormente, varios senadores de la República solicitaron la nulidad del Concepto n.º 015766 de 2005 ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Con este propósito, argumentaron que el acto administrativo demandado era contrario a las normas en las cuales debía fundarse. Particularmente, al artículo

³³² El artículo 228 del Código Minero fue declarado inexecutable por la Corte mediante la Sentencia C-1071 de 2003.

³³³ Al respecto, aclaró que, *“tratándose de regalías pagadas en especie, de acuerdo con la práctica contable, el costo de los volúmenes de producción que se entregan a título de regalías, es absorbido por el costo de la producción disponible para la venta, por lo cual esta asignación de costos es incompatible con cualquier otra deducción a título de regalías originada en el mismo hecho”*.

116 del ET, que únicamente permitía la deducción de las regalías pagadas por los organismos descentralizados.

220. La Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia del 12 octubre de 2017³³⁴, declaró la nulidad del Concepto n.º 015766 del 17 de marzo de 2005. Para ello, constató que la DIAN había interpretado de manera equivocada la finalidad del artículo 116 del ET. Empero, en el último párrafo de la sentencia, la Sección sostuvo que la decisión de nulidad operaba “*sin perjuicio [de] que frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 ET, pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto*”.

7.2. Alcance de la disposición acusada

221. En virtud de la consideración precedente, antes de la entrada en vigencia de la disposición demandada, las regalías pagadas por la explotación de RNNR eran deducibles de la renta bruta, si cumplían las condiciones previstas en el artículo 107 del ET. Es decir, dado que no existía norma expresa, la deducción de las regalías estaba sujeta a la regla residual prevista en el mencionado artículo. Por consiguiente, tal detracción solo era posible si las regalías eran pagadas durante el año o período gravable respectivo, tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta y eran necesarias y proporcionales a dicha actividad.

222. Ahora bien, el párrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 115 del ET, contiene un mandato general en razón del cual la contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución no será deducible de la renta bruta. Para la adecuada interpretación de esta regla, la norma establece que la prohibición aplica independientemente (i) del tratamiento contable o financiero de la regalía como costo o gasto y (ii) de si esta se paga en dinero o en especie. De acuerdo con la prueba del expediente D-15.113AC, trasladada al presente caso, esta prohibición también opera para las regalías que se paguen mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión³³⁵.

223. Además, el primer inciso del párrafo demandado contiene una regla específica para el caso de las regalías pagadas en especie. Tal regla consiste en

³³⁴ Expediente n.º 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950), CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³⁵ Documento disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54139>. En él, a la pregunta de si el párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 es aplicable para las regalías que se pagan mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión, la DIAN afirmó: “*La Ley no hizo ninguna excepción frente al mecanismo para el pago de las regalías; razón por la cual, la no deducibilidad de las regalías [...] aplica indistintamente del mecanismo que se utilice*”.

que “*el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables*”.

224. Dado que, en la actualidad y por razones estrictamente operativas, el pago de las regalías en especie está solamente previsto para las regalías por la explotación de crudo³³⁶, los incisos segundo y siguientes de la norma concretan el monto no deducible de las regalías pagadas en especie del sector de hidrocarburos. Para alcanzar esta finalidad, determinan sendas fórmulas matemáticas que permiten establecer ese monto a partir de la identificación del costo unitario de producción del RNNR por pozo y la multiplicación de este por la cantidad de RNNR que se paga al Estado a título de regalía.

225. De conformidad con el escrito remitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con posterioridad a la audiencia pública celebrada los días 21 de julio y 4 de agosto de 2023, la norma acusada prescribe que, para la determinación del monto no deducible de las regalías pagadas en especie, los contribuyentes deben seguir estos pasos:

1. Establecer el costo anual de producción de cada pozo, el cual es equivalente a la suma de todos los costos asociados a este, dentro de los cuales se encuentran:

- A) Costos descritos en el artículo 143-1 del ET³³⁷
- B) Costos del proceso de extracción
- C) Costos del proceso de recolección
- D) Costos del proceso de tratamiento
- E) Costos del proceso de almacenamiento

2. El segundo paso consiste en calcular el volumen total anual de barriles producidos por pozo.

³³⁶ Resolución 877 de 2013, expedida por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

³³⁷ Estos costos comprenden: adquisición de derechos de explotación; estudios sísmicos, topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos, siempre que estén vinculados al hallazgo de un RNNR; perforaciones exploratorias; excavaciones de zanjas, trincheras, apiques, túneles exploratorios, canteras, socavones y similares; toma de muestras; actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción del RNNR; costos y gastos laborales y depreciaciones, de acuerdo con las limitaciones establecidas para el efecto por el ET; otros costos, gastos y adquisiciones necesarios en esta etapa de evaluación y explotación de recursos naturales no renovables, “*que sean susceptibles de ser capitalizados de conformidad con la técnica contable, diferentes a los mencionados anteriormente*” (intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público).

3. En tercer lugar, la norma señala que el contribuyente deberá determinar el costo anual de producir un barril de petróleo en el pozo respectivo. A este costo se llega luego de dividir el costo anual del pozo por el volumen total anual de petróleo producido en el pozo.

4. En el siguiente paso, el contribuyente deberá multiplicar el costo anual de producir un barril de petróleo en el pozo respectivo por el número de barriles de petróleo pagados en especie a título de regalía en ese pozo por un año.

5. Finalmente, al tenor de la disposición demandada, para determinar el monto no deducible por concepto de regalías, el contribuyente que paga las regalías en especie deberá sumar los costos anuales de producción de los barriles de petróleo pagados a modo de regalías en especie en todos los pozos bajo su operación.

7.3. La disposición acusada impone una carga tributaria desproporcionada que no consulta la capacidad contributiva de los sujetos obligados

226. Procede la Sala a determinar si la disposición acusada impone una carga tributaria desproporcionada que no consulta la capacidad de los sujetos obligados para contribuir a la financiación del gasto público.

227. Los intervinientes oficiales, ciudadanos y expertos que defienden la exequibilidad de la norma sostienen que esta no es irrazonable o desproporcionada, y que la prohibición de deducción de las regalías a título de costo o gasto únicamente aumenta la tarifa efectiva de tributación (TET). Aquellos que solicitan la inexecutable de la norma aducen que esta genera una TET que se acerca, alcanza o excede la totalidad de la utilidad de las empresas del sector y por esta razón desconoce la Constitución Política.

228. Para valorar unos y otros argumentos es preciso considerar primero las características propias de la actividad económica gravada, esto es, la exploración y explotación de hidrocarburos y minerales.

i. Breve caracterización de los sectores de hidrocarburos y minero

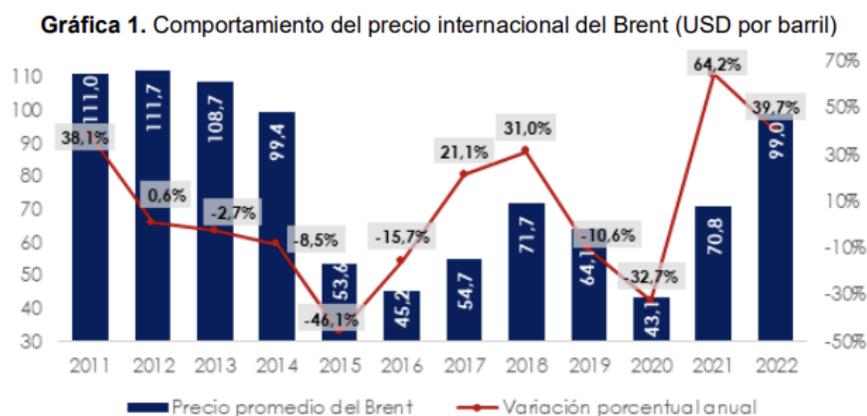
229. Según la información presentada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención escrita, el sector de hidrocarburos se caracteriza por tres aspectos: *i)* es un sector con alta volatilidad en los precios, *ii)* genera altas utilidades y *iii)* las ganancias de las empresas se ven afectadas de manera directa

por la variación en los precios.³³⁸ La entidad adjuntó la evolución histórica de precios internacionales y ganancias del sector desde el 2011³³⁹ y, según lo entregado, evidenció que, en una década, el sector ha experimentado variaciones en los precios que alcanzan el 46% por debajo de la media a la baja (2015) y 64% por encima de la media al alta (2021).

230. Estas fluctuaciones se explican en que los cambios en los precios internacionales responden a factores exógenos que no se relacionan con la toma de decisiones de las empresas nacionales. Así, en palabras del Ministerio, la caída de precios que se experimentó en el 2015 se debió al aumento de la oferta por el hallazgo de nuevos pozos petroleros en Estados Unidos.

231. Por su parte, la caída de precios de 2020 se explicó en la crisis de comercio internacional que se experimentó a nivel mundial en razón a la pandemia del COVID-19.

Comportamiento del precio Internacional del Brent (USD por Barril)



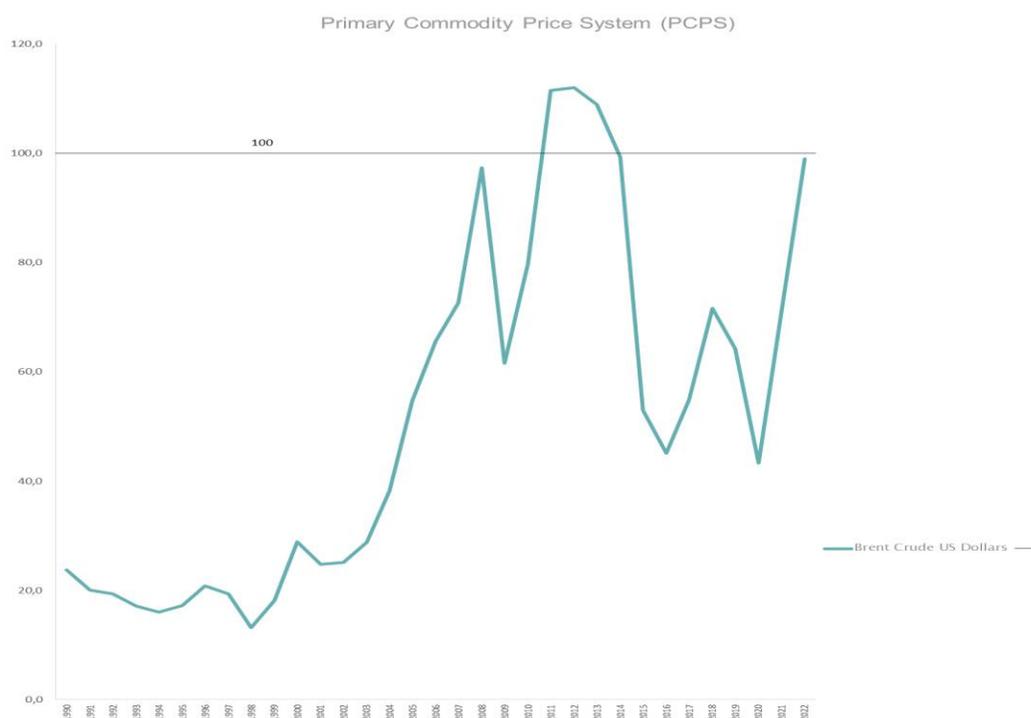
Fuente: MHCP a partir de datos de Bloomberg

Fuente: anexo A de la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el 24 de abril de 2023.

232. La información reportada por el Ministerio es consistente con el histórico de precios publicado por el Fondo Monetario Internacional, que demuestra variaciones similares del precio del internacional del petróleo (índice Brent) así:

³³⁸ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Anexo A. Intervención Ministerio de Hacienda y Crédito Público. 24 de abril de 2023.

³³⁹ La información de ganancias presentada por el Ministerio corresponde a las ganancias de Ecopetrol, que equivalen al 70% del sector de hidrocarburos a nivel nacional, y según lo explican, son una muestra representativa.



Fuente: Fondo Monetario Internacional³⁴⁰.

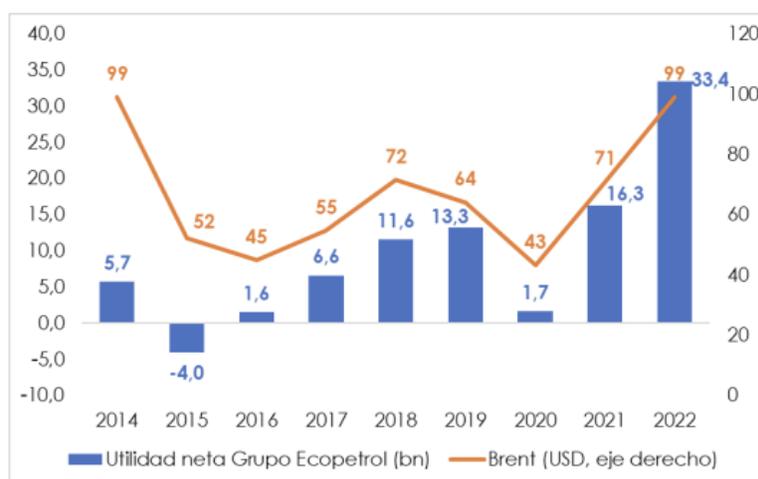
233. Según el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, “[t]odas estas fluctuaciones en los precios internacionales del crudo tienen un impacto considerable en las utilidades del sector petrolero”³⁴¹. Así, en el año 2015 en el que se experimentó una caída en el precio del 46%, Ecopetrol sufrió pérdidas por 4,1 billones de pesos. A su vez, la utilidad neta en el 2020, durante la pandemia del COVID-19, disminuyó en un 88% en relación con la vigencia inmediatamente anterior³⁴². Esto permite observar que las empresas dedicadas al sector hidrocarburos enfrentan altos niveles de riesgo en sus utilidades y que existen épocas de bajos precios en los cuales no perciben ganancias, o incluso, experimentan pérdidas.

Comportamiento del precio Internacional del Brent y de la utilidad neta del Grupo Ecopetrol

³⁴⁰ Recuperado el 30 de octubre de 2023 de <https://data.imf.org/?sk=471dddf8-d8a7-499a-81ba-5b332c01f8b9>

³⁴¹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Anexo A. Intervención Ministerio de Hacienda y Crédito Público. 24 de abril de 2023.

³⁴² Las ganancias del sector pasaron de 13,3 billones en el 2019 a 1,6 billones en el 2020 (Ver gráfico 2).

Gráfica 2. Comportamiento del precio internacional del Brent y de la utilidad neta del Grupo Ecopetrol

Fuente: MHCP a partir de datos de Bloomberg y Ecopetrol.

Fuente: anexo A de la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el 24 de abril de 2023.

234. La volatilidad de precios, y su consecuente incidencia en utilidades o pérdidas del sector hidrocarburífero, se replica en el sector minero. Es importante recordar que los hidrocarburos y los minerales son catalogados como materias primas —*commodities*— y, por ende, se desenvuelven en mercados que se caracterizan por tener demandas y ofertas inelásticas y precios altamente susceptibles ante choques económicos —*commodity markets*—³⁴³. Por lo anterior, son bienes que tienen una alta volatilidad en sus precios³⁴⁴ y, por consiguiente, altos riesgos en la inversión.

235. Según la CEPAL, la variación de los precios dentro del sector minero también se encuentra explicada por choques exógenos³⁴⁵. Las cifras históricas

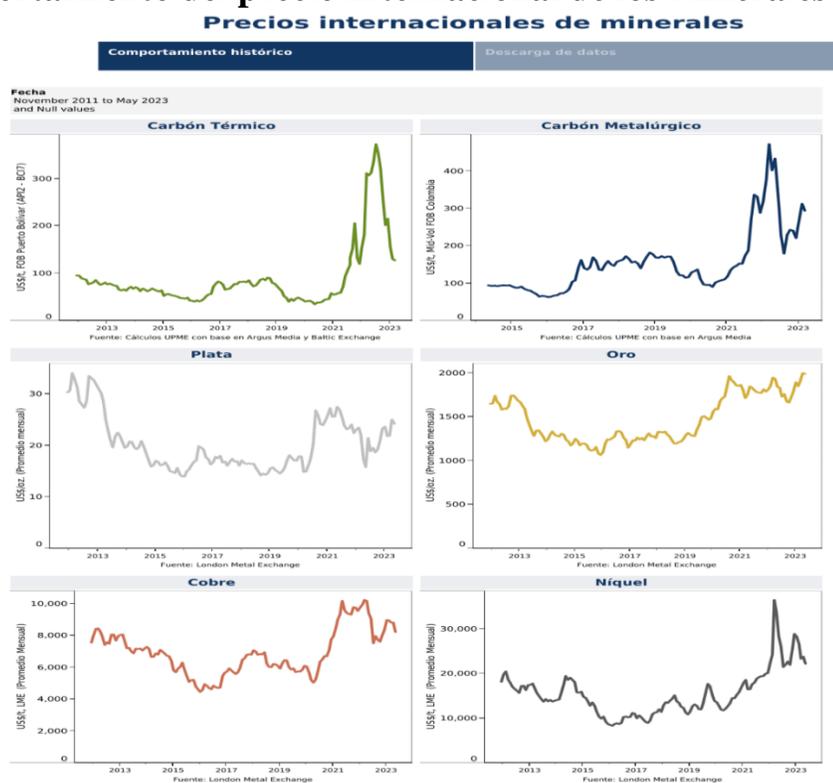
³⁴³ El mercado de materias primas (*commodities*) —bienes agrícolas, metales, minerales— se caracteriza por tener una demanda y oferta muy inelásticas: (i) la demanda no se ajusta fácilmente ante cambios debido a que son una necesidad y la materia prima de muchos otros productos; y (ii) la oferta tampoco responde velozmente ante cambios en razón a que la producción de estos bienes es costosa en tiempo y capital, y no son bienes de fácil almacenamiento. Se puede encontrar más detalle sobre las características de los *commodity markets* en las siguientes fuentes: Word Bank. Abril 2023. Commodity Markets Outlook. A Word Bank Report. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/6864d537-d407-4cab-8ef1-868dbf7e07e2/content> o en. Commodity Price Volatility. Macroeconomic Group, The Australian Treasury. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/01_Commodity_price_volatility.pdf.

³⁴⁴ Lo anterior hace que los precios de las materias primas, *commodity prices*, sean un indicador financiero bastante reconocido, pues este absorbe el contexto económico a nivel nacional e internacional.

³⁴⁵ Existen estudios que manifiestan que la volatilidad de los precios del crudo es mucho más alta que la de otros *commodities*. No obstante, ello no implica que estos también perciban fluctuaciones constantes, pues las características esenciales de estos bienes hacen que la oferta y la demanda no puedan ajustarse ante choques como cambios climáticos, situaciones políticas o ingreso de nuevos oferentes y demandantes al mercado. Para ver más información al respecto: United Nations. Trade and Development Board. 31 de julio de 2023. Managing

publicadas en la página de la Unidad de Planeación Minero-Energética (UPME) presentan fluctuaciones importantes en los precios que están relacionadas con factores ajenos a la producción interna. Así, este sector experimenta una caída de precios sostenida desde el 2014 hasta el 2016 y un alza en precios importante desde el 2021.

Comportamiento del precio Internacional de los Minerales según UPME



Fuente: página de la UPME. Información Estadística. Información Minera. Precios Internacionales de Minerales desde el 2011 hasta el 2023.³⁴⁶

236. Según la CEPAL, el alza de precios que se ha venido experimentando desde 2021 se debe a choques en la demanda por la reapertura económica³⁴⁷, así como a choques en la oferta por factores políticos.³⁴⁸ A su vez, la caída de

commodity Price volatility in commodity-dependent developing countries. United Nations Conference on Trade and Development. Extraído el 26 de octubre desde https://unctad.org/system/files/official-document/cimem2d57_en.pdf.

³⁴⁶ Extraído el 26 de octubre de 2023 de la página web <https://www1.upme.gov.co/simco/Cifras-Sectoriales/Paginas/precios-internacionales-de-minerales.aspx>.

³⁴⁷ Según la CEPAL en su escrito *Evolución de los Precios de los recursos naturales de exportación de América Latina y el Caribe*, publicado el 29 de abril de 2022, “la recuperación de la inversión en construcción y al crecimiento de la demanda de bienes durables, como automóviles, electrodomésticos y equipos y maquinarias”. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde [https://www.cepal.org/es/enfoques/evolucion-precios-recursos-naturales-exportacion-america-latina-caribe#:~:text=En%202021%2C%20los%20precios%20de,\(v%C3%A9ase%20el%20gr%C3%A1fico%201.\)](https://www.cepal.org/es/enfoques/evolucion-precios-recursos-naturales-exportacion-america-latina-caribe#:~:text=En%202021%2C%20los%20precios%20de,(v%C3%A9ase%20el%20gr%C3%A1fico%201.))

³⁴⁸ Según la CEPAL en su escrito *Evolución de los Precios de los recursos naturales de exportación de América Latina y el Caribe*, publicado el 29 de abril de 2022, “los efectos del conflicto entre la Federación de Rusia y Ucrania sobre los precios de algunos minerales durante los primeros meses de 2022. En particular, los precios del titanio, el paladio, gas neón, aluminio y níquel han tenido un fuerte repunte en este período, debido a que

precios de 2014 a 2016 obedece a la caída general de los precios de las materias primas, por la desaceleración de la economía china, la depreciación del dólar estadounidense y una retracción en los proyectos de inversión minera.³⁴⁹

237. La disminución en los precios, al igual que en el caso de hidrocarburos, también genera impactos negativos considerables en las utilidades de las empresas mineras. Según la Superintendencia de Sociedades en su informe de desempeño del sector minero presentado en el año 2016, para esa época, las empresas del sector minero estaban experimentando pérdidas como consecuencia de la caída de precios de los *commodities*. En efecto, *“los subsectores de actividades de ingeniería y minerales metálicos han sido los más afectados ante la coyuntura de los bajos precios de los commodities, así como por la dificultad para extraer los minerales. Esto generó que obtuvieran, durante el periodo de análisis, una caída en sus ingresos y una acumulación de pérdidas”*³⁵⁰.

238. De modo que, al igual que el sector hidrocarburos, el sector minero es susceptible de experimentar caídas importantes en sus utilidades debido a la alta volatilidad de los precios. En particular, la alta variación de precios originada en choques exógenos impide que los inversores de ambos sectores adopten acciones para prevenir afectaciones a sus utilidades. Por consiguiente, los sectores de hidrocarburos y minerales en ciertas épocas, y por factores ajenos a su producción, se ven obligados a enfrentar pérdidas o ganancias cercanas a cero.

los dos países en conflicto son productores mundiales importantes de estos”. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde [https://www.cepal.org/es/enfoques/evolucion-precios-recursos-naturales-exportacion-america-latina-caribe#:~:text=En%202021%2C%20los%20precios%20de,\(v%C3%A9ase%20el%20gr%C3%A1fico%201\)](https://www.cepal.org/es/enfoques/evolucion-precios-recursos-naturales-exportacion-america-latina-caribe#:~:text=En%202021%2C%20los%20precios%20de,(v%C3%A9ase%20el%20gr%C3%A1fico%201).).

³⁴⁹ Afirmaciones contenidas desde diversas fuentes, a saber: Bertrand Gruss. Fondo Monetario Internacional. 12 de junio de 2024. “América Latina: Creciendo sin la locomotora de los commodities”. IMF Blog. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.imf.org/es/Blogs/Articles/2014/06/12/3991>. Word Economic Forum. Diciembre 2015. “Why have commodities crashed?”. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.weforum.org/agenda/2015/12/why-have-commodities-crashed/>. Financial Times. Agosto 2015. “Explainer: Why Commodities have crashed”. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.ft.com/content/459ef70a-4a43-11e5-b558-8a9722977189->.

³⁵⁰ Superintendencia de Sociedades. Agosto de 2016. “Desempeño del Sector Minero. Informe”. Bogotá D.C. extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.supersociedades.gov.co/documents/80312/335828/EE2-+Sector+Minero-+2016+VIII+29.pdf/400406de-a18e-e59a-de13-822b755de2c4?t=1662579615384>.

Así mismo, medios de comunicación durante el periodo de baja en precios del sector mineral recalcaron la incidencia que estaba teniendo la baja de precios sobre las utilidades de las empresas del sector, así: *“De acuerdo con un análisis de esta industria, [la minera], realizado por la Superintendencia de Sociedades, el 2014 resultó complejo en materia de resultados, ventas y rentabilidad, tras evaluar los reportes de 349 empresas, divididas en actividades de ingeniería (14 firmas), carbón y derivados (118 empresas), minerales metalíferos (58 compañías), minerales no metalíferos (143) y comercializadores (16). El impacto de los bajos precios del carbón, oro y níquel llevó a que las empresas analizadas reportaran pérdidas por 1,53 billones de pesos, cifra que contrasta con los 177.115 millones de pesos de ganancias registrados en el 2013, y más aún con los cuantiosos beneficios obtenidos en el 2012, cuando la bonanza de precios permitió que el renglón generara utilidades por 1,41 billones de pesos. Incluso, entre un año y otro los ingresos operacionales de toda la cadena del sector minero se descolgaron en más de 1,18 billones de pesos, al alcanzar los 18,85 billones de pesos”* (El Tiempo. Ahumada. 8 de julio de 2015. “Pérdidas de \$1,5 billones en empresas mineras”. Economía y Negocios. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-16066257>).

239. Sumado a lo anterior, los costos de producción en el sector minero son heterogéneos y dependen de múltiples factores, como el tamaño de la producción, la ubicación de la mina, la cercanía a infraestructura, la incidencia del uso del factor de capital y de la mano de obra en la producción, entre otros³⁵¹.

240. Ahora bien, la volatilidad de los precios implica que la rentabilidad de las inversiones en este tipo de actividades no se mida en periodos anuales, sino que corresponda a ciclos más extensos. En estos se espera que las utilidades de los periodos de precios altos compensen las pérdidas de los periodos de precios bajos y los costos de producción de las fases del proceso de explotación que demandan mayores inversiones.

ii. La prohibición de confiscatoriedad aplicada a las normas sobre deducciones y exenciones en el impuesto sobre la renta

241. El deber de contribuir al financiamiento del gasto y la inversión pública en condiciones de justicia y equidad implica que el sistema tributario pueda capturar las variaciones de rentabilidad inherentes a la exploración y explotación de RNNR. Lo anterior, mediante el diseño de impuestos que aumenten el recaudo durante los periodos de bonanza, y no impongan cargas contributivas sobre utilidades inexistentes en los ciclos en los que la rentabilidad es nula o negativa.

242. Por regla general, la limitación de los mecanismos de depuración de la base gravable, entre ellos las deducciones, generan un aumento de la TET. La validez de estas medidas está sujeta a un escrutinio leve de razonabilidad y proporcionalidad. Sin embargo, es desproporcionado e irrazonable, y por lo mismo desconoce los principios de equidad y justicia tributarias que, por efecto de estas limitaciones, la tarifa del impuesto consume la totalidad de la renta generada por el contribuyente, o la absorba de forma absoluta o excesiva.

243. Como se explicó en apartes precedentes, la Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta. Tampoco una regla que vincule dicho impuesto a la utilidad comercial o contable del sujeto pasivo de esa obligación tributaria. De hecho, es claro que, por su misma naturaleza, “[l]a tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo

³⁵¹ Para el caso chileno, Rivera y Aroca (2014) señalan que la minería a gran escala alcanza niveles de eficiencia de mano de obra muy superiores a la que se observa en la pequeña y mediana minería, en razón a la alta intensidad de uso del factor capital en su proceso de explotación. Mientras que la producción de pequeña y mediana minería es intensa en el uso de mano de obra. Así mismo, los costos de capital son heterogéneos en función de la escala a la que se realiza la actividad minera, mientras que la minería de gran escala suele contar con inversión extranjera y costos menores, la minería de pequeña y mediana escala tienen costos diferenciados por el acceso a recursos financieros. Rivera, N., & Aroca, P. (2014). Escalas de producción en economías mineras: El caso de Chile en su dimensión regional. EURE (Santiago), 40(121), 247-270.

instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas”³⁵².

244. Sin embargo, en virtud de los principios de equidad y justicia tributaria y de la protección que la Constitución le otorga a la propiedad (artículo 58) y a la iniciativa privada (artículo 363)³⁵³, el legislador no puede establecer cargas tributarias confiscatorias. Al respecto, la jurisprudencia ha identificado algunos supuestos en los que una obligación fiscal podría tener esa característica. Como se verá a continuación, es posible constatar dos momentos jurisprudenciales en la construcción de estas hipótesis fácticas. Tales momentos pueden ser descritos a partir de dos variables. Primera, la posibilidad establecer un límite cuantitativo al ejercicio de la potestad impositiva del Estado. Y, segunda, la consideración con sujeción a la cual un gravamen no confiscatorio puede tener *implicaciones confiscatorias* contrarias al orden constitucional.

245. En efecto, en las Sentencias C-364 de 1993, C-455 de 1994, C-409 de 1996 y C-1003 de 2004, la corporación precisó que, *prima facie*, un impuesto se torna o es confiscatorio cuando, respectivamente: (i) genera una “*expropiación de hecho*” porque “*absorbe toda la renta o abarca casi totalmente el valor de lo gravado*” y, en consecuencia, causa “*la extinción de la propiedad o de la renta*”³⁵⁴; (ii) tiene una tarifa “[*del*] 100% respecto de las utilidades de la empresa”³⁵⁵; (iii) implica una expropiación de la totalidad “*de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares*”, al punto que no permite obtener ninguna “*utilidad después de [pagar] impuestos*”³⁵⁶ y (iv) “*la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del [impuesto], de forma que no existe ganancia*”, lo que “*atenta contra el patrimonio del contribuyente*”.³⁵⁷

246. Para apoyar estos supuestos, particularmente en el caso de las Sentencias C-364 de 1993 y C-409 de 1996, la Corte Constitucional reiteró una decisión de la Corte Suprema de Justicia, dictada el 22 de agosto de 1991. En esa

³⁵² Sentencia C-364 de 1993, reiterada en la Sentencia C-264 de 2013.

³⁵³ Sentencias C-291 de 2015, C-249 de 2013 y C-409 de 1996.

³⁵⁴ Sentencia C-364 de 1993.

³⁵⁵ Sentencia C-455 de 1994.

³⁵⁶ Sentencia C-409 de 1996. En la Sentencia C-388 de 2016, la Corte interpretó el precedente fijado en la Sentencia C-409 de 1996, para indicar que “[*e*]l fenómeno de la confiscación se configura [...] [*cuando*] el Estado toma lo que el obligado obtiene a partir de su actividad económica, de modo que, en la práctica, queda en buena medida eliminado su derecho a la propiedad privada y la legitimidad de su actividad económica como particular, encaminada a obtener utilidades”.

³⁵⁷ Sentencia C-1004 de 2004, reiterada en las Sentencias C-249 de 2013, C-492 de 2015, C-333 de 2017, C-059 y C-061 de 2021 y C-322 de 2022. Particularmente, con base en este precedente, en la Sentencia C-593 de 2019, la Corte declaró la inexecutable del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que establecía como hecho generador del impuesto al consumo la enajenación de bienes inmuebles “*a cualquier título*”, sin precisar la base gravable del tributo para hipótesis de enajenación distintas a la compraventa. Al respecto, la Sala Plena señaló que, “[*e*]n aquellos casos en que los propietarios deban vender los inmuebles a pérdida, debido únicamente a la imposibilidad de trasladar el costo de la tarifa a los compradores, el impuesto tendría un efecto confiscatorio”.

oportunidad, la Corte concluyó que el artículo 57 de la Ley 49 de 1990 era inexecutable porque gravaba con una tarifa del 100% al titular de la renta de capital, lo que implicaba que el objeto gravado desapareciera.³⁵⁸ Este fallo le permitió a la Sala Plena afirmar que existen “[c]ierto tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado —particularmente de orden cuantitativo— que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del ‘impuesto confiscatorio’ o ‘expropiatorio’”, y que ahora deben “considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales”.³⁵⁹

247. De manera más reciente, y sin abandonar el criterio descrito en precedencia, la Corte también ha acogido un criterio cualitativo para establecer el desconocimiento de la interdicción de confiscatoriedad. Esta senda ha estado marcada, además, por la idea según la cual puede ocurrir que un tributo legítimo tenga rasgos confiscatorios. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-1149 de 2003, la Sala sostuvo que una carga tributaria podría ser confiscatoria si resulta “manifiestamente desproporcionada”. Igualmente, en la Sentencia C-173 de 2010, la Corte adujo que, tratándose de personas naturales, la prohibición de estatuir impuestos confiscatorios se transgrede cuando el legislador crea “tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona”³⁶⁰. Esto último sucede, por ejemplo, cuando una norma prohíbe a un trabajador independiente deducir los costos y gastos en los que incurre, a pesar de que “tales rubros superen los ingresos”.³⁶¹ Del mismo modo, en la Sentencia C-060 de 2018, la Corte concluyó que un impuesto es confiscatorio cuando “genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios”.³⁶²

³⁵⁸ En palabras de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, la tarifa mencionada convertía al impuesto en “casi confiscatorio por su cuantía y que sin lugar a dudas tiende a eliminar y disminuir los derechos reconocidos por el artículo 30 de la Constitución de 1886 y que aparecen consagrados también en el artículo 58 de la Carta de 1991, así como en el artículo 333 del mismo Estatuto”. Al respecto, la Sala aclaró que “No es que la alta tarifa de un impuesto lo haga confiscatorio, es el objeto sobre el que recae el monto del mismo, como en este caso la renta; ésta no se traslada, sino que se percibe o no y una tarifa del 100% la desconoce absolutamente, mucho más si sobre ella deben pagarse los impuestos ordinarios. || Son bien conocidos los ejemplos en los que el Legislador con diversos fines económicos ha establecido impuestos superiores al 100% del valor del bien gravado; empero lo que hace inconstitucional en este caso el gravamen es que el objeto sobre el que recae desaparece y se traspasa al Estado, sin que el titular de la renta la perciba”.

³⁵⁹ Sentencia C-364 de 1993, reiterada en la Sentencia C-409 de 1996.

³⁶⁰ En el mismo sentido, en la Sentencia C-492 de 2015, la Sala Plena sostuvo: “el principio de equidad tiene entre sus implicaciones una prohibición de confiscación, que aplica igualmente como limitante a toda clase de contribuyentes y es una manifestación del derecho al mínimo vital, aunque no la única. El límite derivado del derecho fundamental al mínimo vital es más amplio en sus exigencias, pero aplica en materia tributaria sobre exacciones que graven a personas naturales. En virtud suya, el legislador tiene el deber constitucional de configurar los tributos de tal suerte que garantice a los contribuyentes la conservación de recursos suficientes para tener una existencia humana verdaderamente digna”. Al respecto, también se puede consultar la Sentencias C-776 de 2003.

³⁶¹ Sentencia C-120 de 2018.

³⁶² Sentencia reiterada en las Sentencias C-120 de 2018 y C-056, C-087, C-266, C-278 y C-520 de 2019.

248. En la ilustración de este segundo momento y con el fin de resolver el problema jurídico planteado, resultan especialmente relevantes las Sentencias C-169 de 2014 y C-291 de 2015. En ellas, la Corte vinculó la noción de confiscatoriedad a la capacidad económica del contribuyente. En efecto, en la Sentencia C-169 de 2014, advirtió que una norma tributaria puede contrariar el principio de equidad si no prevé *“garantías tributarias contra la confiscación”*. Específicamente, esto ocurre cuando el tributo *“no se determina con arreglo a criterios que consulten la capacidad de pago”* o, lo que es lo mismo, cuando *“la cuantía de la detracción [es] incluso superior a la capacidad de pago del contribuyente”*.

249. Con base en esta regla, la Corte declaró la inexecutable de la Ley 1653 de 2013, que regulaba el arancel judicial cuyo monto se calculaba sobre la base de las pretensiones dinerarias o las condenas económicas efectivas, según si el sujeto gravado era el demandante o el demandado. A juicio de la Corte, la falta de dispositivos que evitaran un escenario confiscatorio podía implicar que *“personas naturales o incluso jurídicas de derecho privado (no exentas del arancel), [...] en ciertos casos [tuvieran] que destinar la totalidad de sus ganancias al pago del gravamen, por ejemplo, para interponer una demanda”*³⁶³.

250. En similar sentido, en la Sentencia C-291 de 2015, la Corte concluyó que la base gravable de un impuesto que grave la renta debe incluir la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Lo contrario genera *“rasgos confiscatorios en el gravamen”*. Esto es así porque, en ese evento, *“la detracción que implica la obligación tributaria puede ser superior a la capacidad de pago”*. De ahí que, *“[l]a imposibilidad de hacer la compensación de pérdidas fiscales [...] genera*

³⁶³ Puntualmente, la Sala Plena explicó: *“la regulación establece que el monto del arancel se calcula sobre la base de las pretensiones dinerarias, o sobre las condenas económicas efectivas, según si el gravado es el demandante o pretensor (dependiendo del caso), o el demandado. Ninguna de estas dos realidades, como se dijo, revela, indica o es una presunción razonable de la capacidad de pago del contribuyente. Ahora bien, definir un tributo con una fórmula que no consulta la capacidad contributiva de los obligados puede -mientras no se adopten dispositivos encaminados a evitar tal situación- conducir a escenarios confiscatorios. Para ver esto con mayor claridad, conviene tener en cuenta lo siguiente. La Ley fija un límite a la cuantía del importe pagable por arancel, que asciende a los 200 salarios mínimos legales mensuales vigentes, lo cual quiere decir que nadie paga nunca un valor superior a ese. Pero ni siquiera ese límite impide que llegue a haber personas naturales o incluso jurídicas de derecho privado (no exentas del arancel), que tengan en ciertos casos que destinar la totalidad de sus ganancias al pago del gravamen, por ejemplo, para interponer una demanda. No todas las personas incluidas en el grupo de potenciales contribuyentes del arancel tienen capacidad para hacer erogaciones millonarias con el fin de acceder a la justicia. El hecho de no estar amparados por pobreza, o de haber estado obligados a declarar renta en el año inmediatamente anterior a la presentación de la demanda, si bien puede en general indicar capacidad de hacer una contribución parafiscal, no es por sí mismo suficiente para concluir que puedan pagar cualquier monto, por concepto de la misma. En la ley no hay, en últimas, garantías para evitar que el arancel se convierta en una contribución con implicaciones confiscatorias (artículos 58, 95-9, 333 y 363 de la CP), y por ese motivo el diseño tributario de la figura es contrario al principio de equidad”*.

una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de pérdidas y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación".³⁶⁴

251. En atención a esta premisa, la Corte declaró la exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que definía la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) sin tener en cuenta las pérdidas fiscales del sujeto pasivo de la obligación. En este orden, la Corte dijo que la norma era exequible en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurrieran los contribuyentes del CREE podrían compensarse, de conformidad con lo previsto en el artículo 147 del ET.³⁶⁵

252. En suma, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la interdicción de confiscatoriedad es un límite a la potestad impositiva del Estado, que se encuentra ligado a los principios de equidad y justicia tributaria y a la protección constitucional de la propiedad y la iniciativa privada. En este sentido, un gravamen puede ser confiscatorio en razón de dos variables: una cuantitativa y otra cualitativa.

253. Desde la perspectiva cuantitativa, una carga tributaria es confiscatoria cuando el particular debe destinar la totalidad de sus ingresos al pago de aquella, al punto que no obtiene ninguna utilidad después de cumplir con la obligación fiscal. Esto constituye una confiscación de facto, en la medida en que el tributo así configurado genera la extinción del objeto gravado (*verbi gratia*, la renta o el patrimonio). De otro lado, en relación con la perspectiva cualitativa, un impuesto será confiscatorio o tendrá rasgos de esta naturaleza cuando resulte manifiestamente desproporcionado o excesivo. Esto puede ocurrir (i) porque el diseño legal de la norma tributaria no prevé "*garantías contra la confiscación*", que permitan definir la base gravable de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, y (ii) cuando el monto de la obligación tributaria supera o excede esa capacidad.

³⁶⁴ Al respecto, la Corte indicó: "*El no considerar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE presenta rasgos confiscatorios, pues al no tomar en cuenta las pérdidas del sujeto obligado para efectos de tributar, podría impedir que su negocio genere ganancias, además hace imposible que las empresas se recuperen de sus pérdidas, pues la detracción que implica la obligación tributaria puede ser superior a la capacidad de pago, en contravía con lo establecido por la Constitución en sus artículos 58, 95-9, 333 y 363. De tal forma, el tributo no asegura de que el monto de la tarifa sea soportable para el sujeto pasivo*".

³⁶⁵ Este precedente fue reiterado en la Sentencia C-393 de 2016, en la cual la Corte declaró la inexequibilidad parcial del artículo de la Ley 1739 de 2015, que prohibía compensar los saldos a favor que se liquidaran en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE y su sobretasa con deudas por concepto de otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones; y en la Sentencia C-010 de 2018, que declaró la exequibilidad condicionada de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, en el entendido de que "*el exceso de base mínima presunta en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) podrá compensarse para los años gravables 2013 y 2014, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia*". Sobre el particular, también se puede consultar la Sentencia C-087 de 2019.

254. Ahora bien, es cierto que la Corte ha reconocido que la valoración del principio de equidad se predica del impacto que la norma acusada tiene en el sistema tributario en su conjunto. No obstante, como es lógico, la prohibición constitucional de la confiscación es una regla y, por consiguiente, un límite a la libertad de configuración del legislador que no admite ponderaciones. Así, es posible que el diseño de un impuesto sacrifique en alguna medida el principio de equidad y aun así se ajuste a la Constitución, si no aporta inequidad al sistema tributario. Sin embargo, un impuesto que resulta confiscatorio viola una regla constitucional y, por lo mismo, en ese evento resulta improcedente valorar el impacto sistémico que tendría tal sacrificio de la equidad. Dicho de otro modo, si un impuesto es confiscatorio resulta irrelevante si aporta más o menos inequidad al sistema, pues la prohibición de confiscación es una regla infranqueable y no ponderable a la libertad de configuración en materia impositiva.

255. Así, en aplicación de estas reglas, es legítimo que el sistema tributario capture la mayor rentabilidad que generan la exploración y explotación de RNNR. Sin embargo, no es válido que, por la vía de la limitación de las deducciones, se incremente artificialmente la base gravable del impuesto de renta de modo que las empresas dedicadas a estas actividades parezcan tener utilidades en periodos en los que, de hecho, por estar afectadas por ciclos de precios bajos, perciben una renta nula o incluso negativa.

iii. La prohibición de deducción de las regalías es confiscatoria en ciclos de precios bajos

256. Tal como ha sido formulada, la medida acusada es válida en cuanto aumenta la TET de las empresas dedicadas a la explotación de RNNR observada en periodos de precios favorables. Sin embargo, en ciclos de precios bajos en los que la utilidad por esta actividad es nula o negativa, la prohibición de deducción de las regalías aumenta artificialmente la base gravable de forma que genera una TET igual o superior al 100%, es decir, convierte en confiscatorio el impuesto de renta.

257. En este caso, el accionante y algunos intervinientes afirman que la TET del sector calculada por el Gobierno por efecto de esta medida es incorrecta y no asciende al 50%, sino a cifras superiores al 100%. Así se señaló durante el debate legislativo y en la audiencia pública celebrada en este proceso. Para llegar a esa conclusión, se reportaron estudios con cálculos retrospectivos de la TET por el periodo 2015 a 2021, en los que se simulaba lo que habrían tenido que pagar las empresas dedicadas a la explotación de RNNR con la prohibición de deducción de regalías. Estos estudios arrojaban resultados de TET entre 128% y 160%.³⁶⁶

³⁶⁶ Estudios de Econometría, y la Universidad Externado de Colombia aportados por los intervinientes José Alejandro Herrera, Ana María Barbosa y Andrés Felipe Parra.

258. El Gobierno, por su parte, defendió sus cálculos y controvertió los aportados por los intervinientes con tres argumentos fundamentales: *primero*, los intervinientes proponen un cálculo de TET con la metodología *government take*, que está diseñada para la evaluación de la rentabilidad de una inversión, y no para el análisis de medidas impositivas. *Segundo*, el cálculo retrospectivo es incorrecto porque comprende periodos en los que operó la renta presuntiva, y que no pueden ser extrapolados al futuro, dado que este mecanismo de determinación del impuesto de renta ya no opera. *Tercero*, los datos sobre los cuales se calcularon las variables de la fórmula generan imprecisiones relevantes, pues corresponden a una muestra muy pequeña de las empresas dedicadas a esta actividad, incluyen empresas con pérdidas, y en el caso del denominador consideran utilidad contable, y no fiscal.

259. Dadas estas divergencias, en la segunda jornada de la audiencia pública practicada en este proceso, la Corte formuló preguntas concretas orientadas a determinar la corrección de los cálculos aportados por uno y otro grupo de intervinientes³⁶⁷. Pese a las explicaciones recibidas, la Sala observa que persisten divergencias que impiden a la Corte dar por demostrado uno u otro cálculo. Así las cosas, la Sala Plena estima que, en estas circunstancias, deberá privilegiarse la información considerada y avalada por el Gobierno y el Congreso en el proceso democrático adelantado para la adopción de la medida legislativa analizada.

260. En todo caso, en sus cálculos, los intervinientes coinciden en que en la información histórica existen periodos en los cuales los precios de los RNNR cayeron sustancialmente. En particular, en los años 2015 y 2020 el precio del petróleo cayó en un 46.1% y 32.7%, respectivamente, en comparación con el precio del año anterior. Durante estos periodos, debido a las características propias de estas actividades económicas, las utilidades de las empresas dedicadas a la exploración y explotación de RNNR se redujeron sustancialmente, o incluso fueron negativas. Dicho de otro modo, en periodos de precios bajos, se ha observado que estas empresas generan pérdidas o muy bajas utilidades. Esto se corrobora con la información del grupo Ecopetrol reportada en la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, analizada en el aparte anterior, que da cuenta de que en 2015 la utilidad fue negativa, y en 2020 fue un 88% menor que la de la vigencia anterior.

261. La Corte observa que, pese a que, en los últimos siete años, las empresas dedicadas a la explotación de RNNR experimentaron periodos de precios bajos

³⁶⁷ Uno de los ejes temáticos de la segunda jornada de la audiencia pública realizada el 4 de agosto de 2023 estuvo dirigido a la tarifa efectiva de tributación (TET). El detalle de lo ocurrido en esta parte de la sesión técnica se encuentra en el Anexo II de esta sentencia. En particular, los Magistrados sustanciadores formularon preguntas puntuales orientadas a establecer cuál era el cálculo correcto de este indicador. Ver, Anexo II, P 79-87.

que disminuyeron considerablemente su utilidad, o incluso dieron lugar a pérdidas, la disposición acusada no prevé ninguna condición que evite que el aumento de la base gravable del impuesto de renta derivada de la prohibición de deducción de las regalías haga confiscatorio el impuesto durante esos periodos. Es decir, a pesar de las comprobadas variaciones de rentabilidad inherentes a la exploración y explotación de RNNR, la norma acusada no prevé “*garantías tributarias contra la confiscación*”³⁶⁸, que eviten la absorción absoluta o excesiva de la renta o que permitan evidenciar la ausencia de esta durante las vigencias fiscales que coincidan con los periodos de precios bajos.

262. La Corte observa que, durante esos periodos, es decir, cuando los precios son bajos, la prohibición de deducción de las regalías aumenta artificialmente la base gravable de forma que puede simular la existencia de utilidad. Esta simulación daría lugar al pago del impuesto, pese a que realmente la operación generó pérdidas. O bien, aumentaría la carga impositiva al punto de hacer nula la inversión.

263. En la intervención presentada durante el término de fijación en lista de este proceso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público advirtió que el efecto más intenso que podría generar la aplicación de la prohibición de deducibilidad de las regalías durante periodos de precios bajos resultaba neutralizado por el hecho de que el valor a pagar por regalías disminuía en la misma proporción que el precio del RNNR. Así, en la referida intervención, esa entidad señaló que “*en la medida que el pago de regalías depende de forma directa de la dinámica de precios y producción, en aquellos años en los que el sector no cuente con condiciones favorables, la carga generada por la no deducibilidad de regalías se reducirá en reconocimiento a un menor pago de dicha contraprestación*”.

264. Sin embargo, la Corte encuentra que esta explicación es insuficiente porque pierde de vista que la norma analizada no aumenta de forma directa la tarifa del impuesto sobre la renta, sino que incrementa de forma indirecta el impuesto a pagar al acrecer la base gravable mediante la eliminación de un costo o gasto en el que incurre el explotador para la producción de la renta. Dado que este costo no es menor, pues corresponde al precio del 25% de la producción a boca de pozo, boca o borde de mina,³⁶⁹ en periodos de precios bajos esta medida permitiría que el sistema tributario capturara una renta inexistente.

265. El siguiente ejemplo ilustra el supuesto descrito. Una empresa dedicada a la explotación de RNNR produce en un año 100 unidades de producto, con un costo fijo de producción de 60 unidades monetarias por cada unidad de producción, y costos marginales fijos de 1000 unidades monetarias por toda la operación (transporte, comercialización y manejo). Esta empresa percibe

³⁶⁸ Sentencia C-169 de 2014.

³⁶⁹ Cfr. *supra* nota al pie n.º 113.

ingresos por la venta de la totalidad de su producción, y tiene dentro de sus costos el pago de las regalías por un valor equivalente al 25% del precio de la producción a boca de pozo, boca o borde de mina (precio de venta menos costos marginales, multiplicado por el 25%).

266. En periodos de precios altos, la prohibición de deducción de las regalías genera un aumento efectivo del impuesto a cargo que es válido porque, aunque reduce la utilidad, le deja al contribuyente una renta como resultado del ejercicio de su actividad productiva. Sin embargo, en periodos de precios bajos, la prohibición puede acarrear que el impuesto de renta capture toda la utilidad del negocio, o que incluso genere un sobre costo que aumente las pérdidas experimentadas por efecto de los precios bajos.

Supuestos				
100	25%	1000	60	100
Producción	Tarifa de Liquidación de regalías	Costos marginales deducibles	Costos de producción por unidad	Barriles/toneladas vendidas

Simulación de impuesto y utilidades en escenarios de precios altos y bajos			
Precio de venta	100	80	150
Ingresos por la venta de toda la producción	10.000	8.000	15.000
Costos de producción	6.000	6.000	6.000
Costos marginales deducibles	1.000	1.000	1.000
Regalías (precio de venta de la producción - costos marginales *25%)	2.250	1.750	3.500

Costos totales sin prohibición de deducción	9.250	8.750	10.500
Costos totales con prohibición de deducción	7.000	7.000	7.000

Base gravable sin prohibición de deducción	750	-750	4.500
Base gravable con prohibición de deducción	3.000	1.000	8.000
Impuesto a cargo sin prohibición (tarifa nominal 35%)	262,5	-262,5	1575
Impuesto a cargo con prohibición (tarifa nominal 35%)	1050	350	2800

Utilidad real después de impuesto sin prohibición*	488	-488	2.925
Utilidad real después de impuesto con prohibición*	-300	-1.100	1.700

*Se entiende por utilidad real el ingreso por ventas menos todos los egresos, incluidas las regalías, menos el impuesto a cargo

267. Así, en el caso propuesto, establece los costos de producción, los costos marginales, las unidades producidas y la tarifa de renta, y con un costo de

regalías variable en función del precio de venta, en periodos de precios altos (supuesto de precio de venta por unidad equivalente a 150 unidades monetarias) la prohibición de deducción de las regalías genera un aumento de la tarifa de tributación que reduce la utilidad, pero *prima facie* no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria. Esto se debe a que, si bien el contribuyente ve menguada su renta, percibe renta positiva después de pagar los impuestos.

268. Sin embargo, en periodos de precios bajos (supuesto de precio de venta por unidad equivalente a 80 unidades monetarias), el aumento de la base gravable por efecto de la prohibición de deducción de las regalías permite que el sistema tributario asuma, sin justificación alguna, que el contribuyente tiene utilidades que le generan impuesto a cargo. Sin la prohibición de deducción, en el mismo escenario de precios bajos, este contribuyente reportaría al sistema tributario pérdidas fiscales que podría compensar en vigencias futuras. En contraste, al prohibírsele deducir el valor pagado por regalías, este contribuyente (i) tendría una base gravable positiva (BG2), (ii) que correspondería casi exactamente al valor que pagó por las regalías, (iii) que le generaría un impuesto a cargo (IR2), (iv) el cual aumentaría sustancialmente sus pérdidas (UR2).

269. En un escenario de precios bajos no tan dramático (supuesto de precio de venta por unidad equivalente a 100 unidades monetarias), la prohibición de deducción de las regalías hace que la base gravable aumente de tal forma que el impuesto a cargo capture toda la utilidad del ejercicio. Es claro que, en este escenario, el contribuyente, que sin la prohibición de regalías habría tenido utilidad, tendrá pérdidas por efecto del pago del impuesto.

270. Ahora bien, la Sala Plena no es ajena al hecho de que es posible que un contribuyente dedicado a la explotación de RNNR pague renta incluso en años en los que genera pérdidas, por ejemplo, porque pagó anticipos durante la vigencia. Sin embargo, como se explicó en el aparte precedente, en tanto el sistema tributario prevea “*garantías tributarias contra la confiscación*”, *verbi gratia*, la compensación de pérdidas fiscales en vigencias posteriores, la medida impositiva será válida.

271. El problema en este caso consiste en que tal como fue formulada, la medida comprende una prohibición permanente y no contempla garantías tributarias contra la confiscación que se activen en periodos de precios bajos. Es más, la prohibición acusada le impide al sistema tributario percibir las pérdidas o las utilidades reducidas del contribuyente en periodos de precios bajos, de modo que simula una utilidad inexistente que torna confiscatorio el impuesto. Dicho de otro modo, en periodos de precios bajos, la prohibición de deducción no aumenta la carga contributiva dentro de límites razonables, es decir, no reduce la utilidad del contribuyente, sino que implica confiscatoriedad en la medida en

que grava utilidades inexistentes, y obliga al sujeto pasivo a contribuir aún sin capacidad para ello.

272. El artículo 366 de la Constitución Política prevé que la priorización del gasto público social es un mecanismo para el logro de las finalidades sociales del Estado, en particular, para el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población. A su turno, el artículo 2 de la Constitución Política señala que son fines esenciales del Estado garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, y la vigencia de un orden justo. Así, aunque deseable, el aumento del recaudo para financiar el gasto público social debe sujetarse a los mandatos constitucionales. En este sentido, la prohibición de confiscatoriedad de los tributos no constituye un obstáculo para el financiamiento del gasto público y el logro de las finalidades sociales del Estado. Todo lo contrario, contribuye precisamente a garantizar el cumplimiento y efectividad de los principios y derechos previstos en la Constitución. Como lo ha señalado la Corte desde sus primeros pronunciamientos, en nuestro ordenamiento no puede apelarse al aforismo *salus reipublicae suprema lex esto* [la salvación del pueblo es la ley suprema], de modo que el hecho de que una disposición tributaria aumente sustancialmente el recaudo no es suficiente para tenerla por válida si, al mismo tiempo, desconoce un límite constitucional tan claro como la prohibición de confiscatoriedad de los tributos.

273. La Sala Plena no es ajena a que la prohibición constitucional de confiscación en un caso como este puede impactar las finanzas estatales y las proyecciones de recaudo. Sin embargo, esto no significa que tal prohibición pueda ser ponderada, en nombre de la planeación presupuestal, con las necesidades de aumentar el recaudo para la materialización de fines loables. Esto por cuanto, en cualquier caso, la Constitución y la ley contemplan mecanismos para hacer frente a dicho impacto. Así, por ejemplo, el artículo 347 de la Constitución dispone que, si los ingresos legalmente autorizados en el presupuesto general de la Nación no son suficientes para atender los gastos de una vigencia, el Gobierno nacional podrá proponer por separado la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes. En el mismo sentido, los artículos 64 de la Ley 38 de 1989 y 55 de la Ley 179 de 1994, compilados en el artículo 77 del Decreto 111 de 1996, facultan al Gobierno nacional para reducir las apropiaciones presupuestales o aplazar su cumplimiento cuando fuere necesario, por ejemplo, por imposibilidad de cumplir el recaudo. De modo que existen en el ordenamiento instrumentos para manejar la reducción del ingreso fiscal, y el impacto que esta tiene en el gasto proyectado, cuando por efecto de una norma expedida por el legislador violando la prohibición constitucional de confiscación que luego es declarada inexecutable por la Corte estos fueron sobreestimados.

274. Corresponde entonces señalar con toda claridad que, cuando una norma prevé una fuente de recaudo tributario que desconoce la Constitución Política, el aumento del ingreso en el presupuesto de rentas es, en consecuencia, inválido. No puede entonces aducirse que por efecto de la declaratoria de inexecutable de la norma tributaria se pierden ingresos para el presupuesto general de la Nación, pues no se puede perder lo que se apropia en contravía del orden constitucional.

275. A lo dicho en precedencia de deben añadir que las regalías que se pagan por la explotación de RNNR no corresponden a una erogación discrecional del contribuyente, sino a un pago obligatorio que tiene por fuente un deber previsto en el artículo 360 de la Constitución Política, sin el cual es imposible desarrollar dicha actividad económica. Aunque, como se indicó en las consideraciones generales de esta providencia, el legislador puede prohibir o limitar la deducción de erogaciones necesarias, la deducción de las regalías opera como una minoración estructural porque permite establecer la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado y, por ende, garantizar la realización de los principios de justicia y equidad tributaria. Esto obedece a las excepcionales características del sector extractivo y del mercado en el que este opera. De este modo, la deducción de las regalías no es un beneficio tributario porque no busca privilegiar, incentivar o beneficiar a las empresas extractivas o a este sector de la economía.

276. Por las razones expuestas, la Sala concluye que la disposición acusada es inexecutable porque prevé un aumento de la carga impositiva sin contemplar garantías tributarias contra la confiscación en periodos de precios bajos. Estos periodos reducen sustancialmente la renta de las empresas dedicadas a la explotación de RNNR o, incluso, les generan importantes pérdidas.

7.4. Además, la disposición acusada prevé un trato diferenciado no justificado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie

i. Aplicación del test integrado de igualdad

a) Grupos a comparar y criterio de comparación

277. En la Sentencia C-384 de 2022, la Sala Plena reiteró la importancia de la selección del criterio de comparación para proteger la libertad de configuración legislativa y la razonabilidad del juicio de igualdad. De forma específica, la

Corte señaló que el criterio de comparación debe ser relevante de acuerdo a la finalidad que persigue el trato normativo que se analiza.

278. En este caso, los grupos a comparar son las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan las regalías en especie y las empresas que se dedican a la misma actividad económica, pero que pagan las regalías en dinero. El criterio de comparación en este caso corresponde a la caracterización que permitió al legislador determinar los contribuyentes a los que se aplicaría la prohibición de deducción de las regalías de la base gravable: (i) la actividad económica desarrollada por el contribuyente, esto es, la explotación de RNNR; (ii) el régimen jurídico aplicable para la causación y liquidación de las regalías; y (iii) el hecho de que los contribuyentes deducían las regalías de su base gravable previo a la expedición de la disposición acusada.

279. Al respecto, se ha de destacar que, respecto del pago de regalías mediante la modalidad de obras de infraestructura o proyectos de inversión, el Decreto 098 de 2020 establece que la empresa extractiva debe constituir una fiducia mercantil irrevocable por el valor acordado del proyecto. El destino exclusivo de esta fiducia es el desarrollo del proyecto aprobado y su único beneficiario es la entidad territorial. El pago de la regalía bajo esta modalidad, el cual equivale al valor final del proyecto, solo se entiende perfeccionado cuando la entidad territorial recibe a satisfacción la obra de infraestructura.

280. Sobre el particular, el 2.2.4.1.1.14.10 del Decreto 1082 de 2015 dispone que las empresas deben continuar efectuando los pagos al SGR que le correspondan por concepto de regalías, *“sin descontar los depósitos efectuados a la fiducia, durante los períodos que transcurran en la ejecución del proyecto, hasta la entrega efectiva y recibo del mismo por parte de la entidad territorial en los términos del artículo 2.2.6.4.3 del Decreto 1073 de 2015”*.

281. En este sentido, es claro que el pago de regalías mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión implica la disposición de recursos líquidos por el explotador en una fiducia. En consecuencia, de cara a la aplicación de la disposición demandada, no existe diferencia entre esta modalidad y el pago de las regalías en dinero.

b) Prima facie, la prevé un trato diferenciado no justificado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie

282. La Sala Plena estima que los grupos comparados son asimilables, pues a la luz del criterio de comparación comparten más elementos comunes que diferencias. En particular, la Sala encuentra que, en efecto, ambos grupos se dedican exactamente a la misma actividad económica que, según el Gobierno, asume una tarifa efectiva de tributación (TET) sustancialmente menor a la del

resto del sector real de la economía. Así mismo, ambos grupos están obligados al pago de las regalías en iguales condiciones. En efecto, tal como se explicó en apartes precedentes, los explotadores de RNNR tienen una obligación cuya fuente es la Constitución Política, que se liquida de acuerdo con las reglas que la ley y el reglamento señalan para el efecto. El párrafo primero del artículo 18 de la Ley 2056 de 2020 prevé que, en el caso de los de hidrocarburos, las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable en boca de pozo y el volumen de producción cuantificado en el Punto de Medición Oficial.

283. A su turno, el párrafo segundo del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 contiene una regla para la liquidación de las regalías por hidrocarburos que no distingue en función de si estas se pagan en dinero o en especie. Así, la referida norma señala que *“para efectos de hidrocarburos, el precio base de liquidación se asocia al precio en el punto de entrega de las regalías, en donde se hace la entrega material del hidrocarburo fiscalizado y deduciendo los costos de transporte, manejo, trasiego y comercialización, según corresponda”*. En el caso de los minerales, la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías también busca establecer el precio del producto en borde o boca de mina.³⁷⁰

284. Al respecto, en el fundamento jurídico cuatro de esta sentencia, se precisó que las formas de pago de las regalías son contingentes, de manera que constitucional y legalmente son equivalentes. Por consiguiente, aunque existen algunas diferencias en la liquidación de las regalías según la modalidad de pago, estas solo son de naturaleza reglamentaria.

285. Por último, las pruebas aportadas al expediente dan cuenta de que todos los explotadores de RNNR deducían lo pagado por regalías de la base gravable de su impuesto de renta, y el impuesto de renta a cargo de quienes pagaban las regalías en especie era equiparable al que debían pagar los explotadores que pagaban sus regalías en dinero. En particular, el concepto elaborado por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia advierte que la utilidad bruta de los explotadores que pagaban regalías en especie y en dinero era la misma, pese a que los primeros deducían esta suma a título de costo, y los segundos a título de gasto.

286. Este estudio, aportado por los intervinientes José Alejandro Herrera, Ana María Barbosa y Andrés Felipe Parra, ofrece un ejemplo numérico simple para explicar cómo el pago de las regalías en especie incrementa el costo unitario de producción de las unidades de producto para internalizar la porción de producción entregada al Estado a título regalía. Por el contrario, las empresas que pagan las regalías en dinero cuentan con una mayor cantidad de unidades

³⁷⁰ Párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

de producto disponibles para la comercialización, pero ven reducida la utilidad por efecto del pago de las regalías. Al final del ejercicio contable, en ambos casos la utilidad bruta será la misma y, en consecuencia, también será igual el impuesto a cargo.

287. Los presupuestos del ejercicio anunciado en precedencia son los siguientes:

“iAl final del periodo t1, la cuenta de activos de exploración y evaluación (Act.EE) tiene un saldo de 500 unidades monetarias (u.m), correspondiente a los costos de exploración y evaluación del recurso en la mina/pozo (la empresa aún no ha iniciado su proceso de producción).

iiLa capacidad de producción del recurso en la mina/pozo (Cap.Prod) es de 10 unidades de producto (u.p).

iiiDel acuerdo con el Estado, la empresa extractiva se comprometió a entregar a este un 20% de la producción en forma de regalías.

iv. En el periodo t2 la empresa realiza una producción de 10 u.p.

v. En el periodo t3 la empresa vende la totalidad de la producción en t2”³⁷¹.

Regalías pagadas en dinero				Regalías pagadas en especie			
	t1	t2	t3		t1	t2	t3
Unidades producidas		10		Unidades producidas		10	
Unidades vendidas			10	Unidades vendidas			8
				Unidades entregadas como regalías pagadas en especie (no hacen parte del inventario)			2
Estado de situación financiera				Estado de situación financiera			
Activos	t1	t2	t3	Activos	t1	t2	t3
Exploración y evaluación	500			Exploración y evaluación	500		
Inventario							
Producción		500	-500	Producción		500	-500
Regalías		300	-300	Regalías		-	-
Pasivos							
Regalías por pagar		300	300	Regalías por pagar		-	-
Estado de resultados				Estado de resultados			
(150u.m*10u.p)			1500	(150u.m*8u.p)			1200
Costo de ventas				Costo de ventas			
Producción			-500	Producción			-500
(50u.m*10u.p)				(62.5u.m*8u.p)			

³⁷¹ Intervención presentada por los ciudadanos José Alejandro Herrera, Ana María Barbosa y Andrés Felipe Parra, pág. 140.

Regalías en dinero (150u.m*2u.p)			-300	Regalías en especie			
Utilidad bruta			700	Utilidad bruta			700

288. Un ejemplo del mismo estilo fue propuesto por el director técnico del Comité Asesor de la Regla Fiscal en la audiencia pública llevada a cabo en este proceso.

289. Este experto informó a la Corte que, aunque el impuesto a cargo antes de la prohibición de deducción de las regalías era el mismo para uno y otro explotador de RNNR, en la actualidad, la norma acusada genera un efecto económico diferente en las empresas que pagan las regalías en dinero y las que las pagan en especie, en perjuicio de las primeras, así:

Supuestos	100	30%	1	10%	20%
	Producción	Tarifa de liquidación	Precio de venta	Costos marginales deducibles	Costos de Producción

Antes de la Reforma			Después de la Reforma		
	En especie	En dinero		En especie	En dinero
Barriles vendidos	70	100	Barriles vendidos	70	100
A. Ingresos (P*Q)	70	100	A. Ingresos (P*Q)	70	100
1. Costos de producción	20	20	1. Costos de producción	14	20
2. Costos marginales deducibles	7	10	2. Costos marginales deducibles	7	10
3. Pago de regalías		27	3. Pago de regalías		27
B. Costos totales (1+2+3)	27	57	B. Costos totales (1+2)	21	30
C. Base renta (A-B)	43	43	C. Base renta (A-B)	49	70

290. En el curso de la audiencia pública celebrada el 4 de agosto de 2023, la magistrada Natalia Ángel Cabo interrogó al experto José Antonio Ocampo y a la señora viceministra técnica de Hacienda y Crédito Público por la diferencia en el impuesto a cargo que genera la prohibición de deducir lo pagado por regalías. En particular, la magistrada preguntó “¿Por qué consideran que esto no viola los principios tributarios de igualdad y equidad?”. Al responder la pregunta, la señora viceministra admitió que la norma producía efectos diferenciados en los dos grupos de contribuyentes y señaló que esto se debía a la forma como se deducían las regalías antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022. De manera específica explicó:

“Muchas gracias por la pregunta, magistrada Ángel. Sobre los principios de equidad tributaria. Ante eso podría decir dos cosas. La primera, que lo he mencionado anteriormente, es que dada esas diferencias operativas, contables, legales que existen y que existían en la forma en que se deducían las regalías anteriormente a esta ley, como lo vimos muy claramente, se estaban deduciendo valores diferentes por producción diferente, se deducían valores diferentes

dependiendo de si era en especie o en dinero. Dada esas diferencias, sale esta situación en donde para poder materializar la obligación constitucional del pago de las regalías, se vuelve matemáticamente, no es matemáticamente posible prohibir esta deducibilidad generando bases gravables iguales. Matemáticamente no es posible. Esto sí se podría hacer. Uno podría hacerlo artificialmente, pero eso implicaría violar principios de equidad tributaria. Eso sí implicaría usar variables que no reflejen en absoluto la realidad de cada uno de los contribuyentes. Eso, por un lado. O sea, la alternativa matemática es peor y en verdad viola esos principios de equidad.

Por el otro lado, uno también cuando evalúa equidad, pues evalúa capacidad contributiva y nosotros hemos hecho unos estudios que los vamos a presentar y que hemos presentado en diferentes espacios de la tasa efectiva de tributación, donde muestra efectivamente que la capacidad contributiva con esta se mantiene, se reconoce la capacidad contributiva con esta norma, y en otro ejercicio que también vamos a presentar en la próxima sesión se muestra que incluso las utilidades se mantienen. Estas son industrias y como lo decía el exministro, son industrias que son rentables, han sido rentables e incluso después de esto, siguen siendo rentables”³⁷².

291. Así, la Sala Plena encuentra demostrado que la norma genera un trato diferenciado entre dos grupos de sujetos que, analizados con un criterio de comparación relevante a la luz de las finalidades perseguidas por la disposición acusada, comparten más similitudes que diferencias. Por lo tanto, la Corte constata que el artículo demandado afecta, *prima facie*, los principios de equidad y justicia tributaria.

c) La finalidad de la medida no está prohibida por la Constitución

292. La Sala encuentra que la finalidad que persigue la norma, en relación con la diferencia de trato frente a quienes pagan la regalía en dinero y en especie, no se encuentra prohibida por la Constitución.

293. Para comenzar, es preciso indicar que en la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la sanción de la Ley 2277 de 2022 no se hizo ninguna referencia al respecto³⁷³. Allí solo se indicaron las finalidades generales de la disposición. Estas son tres. Primera, corregir una situación que hacía ineficaz el pago de las regalías. Lo anterior, porque, a juicio del Gobierno nacional, mediante la deducción de las regalías de la renta bruta, “*las empresas dedicadas a la exploración y explotación del subsuelo colombiano estarían sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la carta*

³⁷² Anexo II. P. 27

³⁷³ Gaceta del Congreso n.º 917 del 12 de agosto de 2022.

magna del país”³⁷⁴. Esto, a pesar de “*las bajas tasas efectivas de tributación de estas entidades del sector minero y petrolero*”³⁷⁵.

294. La segunda finalidad consistió en aumentar el recaudo mediante la ampliación de la base gravable del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas³⁷⁶, ya que “*es importante que las empresas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR contribuyan a la financiación del gasto social*”³⁷⁷. Y, la tercera se concretó en la intención de internalizar “*las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas*”³⁷⁸, que se derivan de la explotación de RNNR, de manera que sean las mismas empresas las que asuman esas implicaciones³⁷⁹.

295. En este sentido, la primera versión del párrafo demandado se limitaba a disponer la no deducibilidad de “[l]a contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política”³⁸⁰, y a prohibir que aquella fuera tratada como un costo o un gasto de la respectiva empresa.

296. No obstante, la Sala constata que, durante el trámite legislativo, se ajustó el artículo aquí demandado para “*precisar*” su aplicación, de manera que el contribuyente pudiera calcular el monto no deducible de la renta bruta cuando la regalía se pagara en especie. En efecto, en el informe de ponencia para primer debate de las comisiones terceras económicas conjuntas de la Cámara y del Senado, se dejó constancia de que la distinción que hace la norma entre el pago de las regalías en dinero y en especie tiene por objeto “*precisar la prohibición de deducir las regalías, teniendo en cuenta el pago de regalías en especie*”³⁸¹.

297. De esta manera, en esa oportunidad, el artículo fue adicionado en el sentido de disponer que la prohibición de deducir las regalías de la renta bruta operaría “*independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie*”. Además, se previó que el monto no deducible de las regalías en especie correspondería “*al valor del precio de liquidación que establezca la Agencia Nacional de Hidrocarburos o la Agencia Nacional de Minería*”³⁸².

³⁷⁴ Gaceta del Congreso n.º 917 del 12 de agosto de 2022, pág. 8 y 9.

³⁷⁵ Gaceta del Congreso n.º 917 del 12 de agosto de 2022, pág. 16.

³⁷⁶ Gaceta del Congreso n.º 917 del 12 de agosto de 2022, pág. 19.

³⁷⁷ Gaceta del Congreso n.º 917 del 12 de agosto de 2022, pág. 9.

³⁷⁸ *Ibidem*.

³⁷⁹ También sobre la finalidad general del párrafo adicionado al artículo 115 del ET, en el informe de ponencia para primer debate, publicado en la Gaceta del Congreso n.º 1199 del 4 de octubre de 2022, se lee: “*el viceministro Técnico expuso que tanto la no deducibilidad de regalías como el impuesto a las exportaciones a las industrias extractivas, tienen como finalidad atender las sensibilidades rentísticas y participar el superávit de las empresas de este sector*”.

³⁸⁰ Gaceta del Congreso n.º 917 del 12 de agosto de 2022, pág. 24.

³⁸¹ Gacetas del Congreso n.º 1199 del 4 de octubre de 2022 y n.º 1200 del 5 de octubre de 2022, Pág. 14.

³⁸² Gaceta del Congreso n.º 1199 del 4 de octubre de 2022 y n.º 1200 del 5 de octubre de 2022, pág. 79 y 80. De acuerdo con la Gaceta del Congreso n.º 1283 del 20 de octubre de 2022, el texto aprobado por las comisiones terceras económicas conjuntas de la Cámara y del Senado fue del siguiente tenor: “*Parágrafo 1º. La*

298. Posteriormente, tanto en el informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la Cámara de Representantes como en el informe de ponencia para cuarto debate en la plenaria del Senado, los ponentes insistieron en la necesidad de “*precisar la forma en la que debe determinarse el monto no deducible de las regalías pagadas en especie*”³⁸³. Con este propósito, en el pliego de modificaciones, los congresistas coordinadores y ponentes propusieron “*que el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie [fuera el] costo total de producción de los recursos pagados como regalía*”³⁸⁴. Además, para que el contribuyente calculara dicho costo, desarrollaron varias fórmulas matemáticas.

299. La versión de la norma sugerida por los ponentes ante las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado fue finalmente aprobada³⁸⁵ y, por consiguiente, es la que se encuentra incorporada al parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

300. La finalidad de especificar el monto no deducible de las regalías pagadas en especie, anunciada y desarrollada durante el trámite legislativo, es consistente con el informe remitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al proceso D-15.113 AC, trasladado a la presente causa. En él, esa entidad indicó que la distinción que hace la norma entre el pago de las regalías en dinero y especie busca “*reflejar de manera más precisa*” el monto no deducible cuando el pago de la regalía se hace en especie³⁸⁶. Es decir, en palabras del Ministerio, “*debido a que la legislación permite liquidar y pagar la contraprestación económica a título de regalía tanto en dinero como en especie, era necesario establecer un sistema que, igualmente, permitiera a los contribuyentes aplicar —en ese sentido— el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022*”³⁸⁷.

301. Así mismo, la finalidad en comento coincide con lo dicho por la DIAN en el informe enviado al expediente D-15.113AC, en el que explicó que “*cuando la regalía se paga en dinero, no se requiere mayor nivel de desarrollo*

contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta, ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie. Dicha contraprestación tampoco podrá reconocerse fiscalmente como un menor valor del ingreso ni como un ingreso para terceros. || Constituyen ingreso gravado para la persona natural o jurídica que explote los recursos naturales, el valor de las regalías pagadas en especie, al valor del precio de liquidación que establezca la Agencia Nacional de Hidrocarburos o la Agencia Nacional de Minería”.

³⁸³ Gacetas del Congreso n.º 1358 del 31 de octubre de 2022 y n.º 1359 del 13 de noviembre de 2022, pág. 7.

³⁸⁴ Gaceta del Congreso n.º 1358 del 31 de octubre de 2022 y n.º 1359 del 13 de noviembre de 2022, pág. 14 y 12, respectivamente.

³⁸⁵ Ver Gacetas del Congreso n.º 1385 del 8 de noviembre de 2022 y n.º 1380 del 4 de noviembre de 2022.

³⁸⁶ Documento disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54404>.

³⁸⁷ *Ibidem*.

normativo para establecer que el valor de la regalía es aquel que el contribuyente que explota el recurso natural no renovable paga por dicho recurso”. Sin embargo, “para el caso de la regalía que se paga en especie, la cual está asociada a una cantidad del recurso natural no renovable, [sí] era indispensable técnica y jurídicamente determinar el valor no deducible calculado o medido al borde o en boca de mina”³⁸⁸.

302. Conforme a lo expuesto, la Corte concluye que la finalidad que persigue la norma, en relación con la diferencia de trato frente a quienes pagan la regalía en dinero y en especie, no se encuentra prohibida por la Constitución. Como quedó demostrado, aquella se contrae a precisar el monto no deducible de las regalías pagadas en especie.

d) El medio empleado se encuentra prohibido por la Constitución

303. La Sala Plena observa que el medio empleado se encuentra prohibido por la Constitución. Aunque *“la figura de las deducciones no tiene carácter constitucional y, por lo tanto, no existe ningún precepto superior que prohíba su otorgamiento o que obligue al legislador a conservarlas”³⁸⁹*, los artículos 13, 95.5 y 363 sí prohíben establecer o eliminar deducciones que introduzcan *“diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas”³⁹⁰*.

304. Tal como se explicó en la sección precedente, la norma trata de forma diferente a contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones respecto de la obligación de pagar al Estado regalías por la explotación de RNNR y el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado a través del pago del impuesto sobre la renta. Este tratamiento disímil no se sustenta en la capacidad contributiva de los obligados o en el objetivo de lograr un mayor recaudo tributario. Por el contrario, parece obedecer únicamente al propósito de que la norma tributaria refleje la operación contable de las regalías en especie antes de la reforma³⁹¹.

305. En efecto, en la segunda jornada de la audiencia pública, la viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirmó que la diferencia de trato frente a quienes pagan las regalías en dinero y en especie se fundamenta, por un lado, en el tratamiento contable disímil que otorgaban las empresas a esas dos modalidades de pago antes de la reforma tributaria y, por otro lado, en el monto deducible de la renta bruta, que para el pago de las regalías en especie era el costo de producción y para el pago de las regalías en dinero era el *“valor*

³⁸⁸ Pág. 8 del documento disponible en el link <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54139>.

³⁸⁹ Sentencia C-486 de 2020.

³⁹⁰ Sentencia C-606 de 2019.

³⁹¹ <https://youtu.be/K2h-7-AZ3bk>, minuto 45 y siguientes.

de venta del producto”³⁹². Igualmente, dijo, tal tratamiento diferente se sustenta en las “*cuestiones operativas propias del negocio*”. En este sentido, la norma demandada sería un reflejo de la realidad contable y comercial de las regalías y de su deducción de la renta bruta, antes de la reforma introducida por la Ley 2277 de 2022.

306. De acuerdo con la información suministrada por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia,³⁹³ desde el punto de vista contable y financiero, las regalías que se pagan en dinero pueden ser un mayor valor del costo de producción o un gasto operacional. En el primer evento, su base de asignación corresponde a la producción de la empresa, lo que incrementa el valor del inventario en el estado de situación financiera. Una vez dicho inventario se vende, la empresa reconoce el valor de las regalías dentro del costo de ventas del estado de resultados. En el segundo evento, las regalías tienen como base de asignación las ventas de la empresa. Esto implica que las regalías únicamente se incorporan en los estados financieros como un gasto operacional del estado de resultados, en el momento en el que se realizan las ventas del inventario de la empresa.

307. Por el contrario, pero también desde la perspectiva contable y financiera, cuando las regalías se pagan en especie, las empresas únicamente reconocen ingresos por las unidades de producto bajo su control. En este sentido, aquellas excluyen de los ingresos las unidades de producto que entregan al Estado por concepto de regalías en especie.

308. Ahora bien, la finalidad de que la norma demandada sea un reflejo de la realidad contable y comercial de las regalías y de su deducción de la renta bruta antes de la reforma tributaria pierde de vista varios elementos: (i) las normas contables son independientes de las normas tributarias; (ii) la obligación de pago de las regalías de la que los explotadores de RNNR son deudores es la misma sin importar el medio elegido para su extinción; (iii) el espacio adicional de capacidad contributiva que según el Gobierno justificó la medida no depende de si las regalías se pagan en especie o en dinero, sino de la ejecución por el contribuyente de una actividad económica altamente rentable, (iv) los contribuyentes no pueden elegir si pagan la regalía en dinero o en especie, y (v) limitar la prohibición de deducción de las regalías al costo de producción cuando estas son pagadas en especie y, al mismo tiempo, sostener la prohibición por la totalidad del precio pagado en dinero aumenta de forma diferente y desproporcionada la carga tributaria del contribuyente que paga la regalía en dinero, a pesar de que este se encuentra en la misma posición del contribuyente que paga la regalía en especie.

³⁹² *Ibidem*.

³⁹³ Documento disponible en la página web <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816>.

309. *Primero*, de cara a los principios de justicia y equidad tributaria, resulta irrelevante el tratamiento contable de las regalías, esto es, si son costo de producción, un gasto operacional o si la empresa extractiva excluye de los ingresos las unidades de producto que entrega al Estado por concepto de regalías en especie. Tales categorías contables pueden ser o no incorporadas en el diseño de un impuesto por decisión legislativa. Esto se demuestra al observar que el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 establece la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Mientras el párrafo acusado forma parte del ET, el tratamiento contable y financiero de las regalías como un gasto operativo o un costo de producción está regulado en las normas internacionales de contabilidad (NIF) 6 y 8 y en la norma CINIIF 21.³⁹⁴ De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las normas contables no tienen efectos impositivos propios,³⁹⁵ pues tales normas son solamente un “apoyo a la gestión tributaria”³⁹⁶.

310. En ese orden, la promulgación de la Ley 2277 de 2022 no supone un cambio en el reconocimiento contable y financiero de las regalías pagadas al Estado por parte de las empresas extractivas. Para tales efectos, seguirán siendo tratadas por estas como costos de producción o gastos operativos. Por ende, al margen de la prohibición de deducción de las regalías, los estados financieros y los ejercicios contables de dichas empresas seguirán reflejando el pago de las regalías de ese modo.³⁹⁷

311. *Segundo*, como se explicó en los fundamentos jurídicos respectivos, la obligación de pagar la regalía surge por efecto de la explotación de los RNNR, y encuentra su fuente en la Constitución misma. Incluso en su desarrollo legal, la obligación a cargo de los explotadores de RNNR es la misma, corresponde a la misma proporción y se causa en iguales condiciones para los obligados. En la primera jornada de la audiencia pública celebrada en este proceso, la presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) indicó a la Corte cómo se determina el precio de las regalías cuando estas se pagan en especie y en dinero, así:

Determinación del precio de venta recaudo en especie para el mes m del campo c	Determinación del precio de venta recaudo en dinero para el mes m del campo c
$PRE_{mc} = (PE_m * FC_{mc}) - D_{mc}$	$PRD_{cm} = PD_{mc} - D_{mc}$

³⁹⁴ Cfr. conceptos 0623 (Marco contable exploración y explotación de recursos naturales) y 0209 del 2021 (Reconocimiento de las regalías en la industria petrolera) y 1027 de 2020 (Tratamiento contable de las regalías pagadas) del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP).

³⁹⁵ Sentencia C-1018 de 2012.

³⁹⁶ *Ibidem*.

³⁹⁷ Ver concepto técnico dictado por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia, dirigido al presente proceso. Disponible en <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816> (pág. 6).

<p>PREmc = Es el Precio Base a obtener, para las regalías pagadas en especie, en el mes m, para el campo c, en dólares de los Estados Unidos de América por barril (US/Bl).</p>	<p>PRDmc = Es el Precio Base a obtener, para las regalías pagadas en dinero, en el mes m, para el campo c, en dólares de los Estados Unidos de América por barril (US/Bl).</p>
<p>PEm= PBrent ± DCR</p> <p>DCR = Es el diferencial con respecto al PBrent que resulte del Precio de Venta FOB promedio (valor de la mercancía puesta en el puerto de embarque incluyendo el costo de empaquetado, etiquetado, gastos de aduana, etc.) en el mes m, del Crudo de Referencia, que realice la Empresa Comercializadora, expresado en dólares de los Estados Unidos de América (US/Bl).</p> <p>FCmc= Factor de corrección por calidad del crudo del Campo Productor c a la calidad del Crudo de Referencia (gravedad API y contenido de azufre), en el mes m.</p>	<p>PDmc= Es el <i>precio unitario promedio de venta del petróleo crudo del campo c</i>, ponderado por volumen, en el mes m, expresado en dólares de los Estados Unidos de América, por barril (USD/Bl)(*)</p>
<p>Dmc = Es la <i>deducción mensual</i> a aplicar para establecer el Precio Base de Liquidación Definitiva de Regalías Pagadas en Especie del Campo Productor c en el mes m, en dólares de los Estados Unidos de América (USD/Bl), <i>de acuerdo con los términos acordados con la Empresa Comercializadora, la cual incluirá costos asociados al transporte, manejo, dilución y comercialización, según corresponda.</i></p>	<p>Dmc = Es la sumatoria de los valores operativos deducibles por transporte, manejo, dilución, trasiego y comercialización, por barril en el mes m, incurridos efectivamente por parte de la Empresa Productora de Hidrocarburos para la venta del petróleo crudo producido por el campo c, con el objeto de establecer el precio del petróleo crudo en boca de pozo.</p>

312. Al explicar el cuadro transcrito, la presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos indicó a la Corte lo siguiente:

“Me gustaría hacer una aclaración. Es que en cuando el pago se recibe en especie, los titulares de los contratos obligados a este pago hacen entrega del volumen de crudo de regalías en condiciones de comercialización en el punto de entrega definido por las partes, el cual es recogido por el comprador comercializador con quien la ANH tiene suscrito un contrato de compraventa de regalía. En este caso, lo mencionó el doctor Pardo, nosotros tenemos un contrato con Ecopetrol. El comercial, el comercializador paga una factura mensual a la Agencia Nacional de Hidrocarburos por los volúmenes comprados - liquidados conforme a los términos señalados en el contrato, en concordancia con lo establecido en la resolución donde se establece el precio base de liquidación de regalías generadas por la explotación de crudo, que fue lo que mencioné anteriormente.

En cuanto a la modalidad de pago en dinero, este se aplica para todas las liquidaciones de gas. Esto forma parte de la resolución ANH 877 el 25 de

septiembre del 2013. Para los campos en explotación de crudo, que por algunas razones de fuerza mayor que pueden ser dificultades de acceso, condiciones de movilidad o no pueden ser recogidas por el comprador comercializador, para este efecto se genera una cuenta de cobro mensual, según la liquidación de regalías correspondiente.

¿Cómo se determina el valor o el precio de venta? Aquí en el marco izquierdo pueden ver cuando se recaude en especie y en el derecho cuando se recauda en dinero. Las variables [que] varían entre una y otra ya se las voy a explicar. El primero, Tenemos PR, el PR que corresponde al precio base, ese es el precio que vamos a determinar. El PM que ven en la primera, esto es correcto, o sea, presenta un deducible. Un deducible cuando se presentan.

Cuando se presenta, hace un diferencial, este corresponde, básicamente a costos de aduana, bueno, una serie de costos, porque como estamos teniendo en cuenta el precio ya en punto. Entonces se hacen estos descuentos tenemos otro factor que se hace por calidad del crudo, de acuerdo al estándar que con el que se calcula. Finalmente tenemos la deducción que mensual que incluye transporte, todo lo que mencioné antes. Estas variables intermedias no se tienen en cuenta cuando se recauda en dinero, si esa es la diferencia, de resto se tienen en cuenta las mismas variables de deducción, de transporte, de manejo, de elusión, de trasiego”.

313. La explicación proporcionada por la presidenta de la ANH da cuenta de que el valor de las regalías pagadas en especie y en dinero es el mismo. La fórmula para determinar el precio de las regalías pagadas en dinero contempla el descuento de otros factores a fin de arribar al precio del producto a boca de pozo.

314. Así, la Sala Plena encuentra que no existe diferencia jurídica o económica alguna en el precio que se paga por las regalías cuando la obligación se satisface en dinero o en especie. El razonamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público riñe con las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la materia. El artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 determina que el precio base de liquidación de las regalías es el valor del producto en borde o boca de mina (en el caso de los minerales)³⁹⁸, en el punto de entrega de la regalía (en el caso del crudo)³⁹⁹ y en el punto de entrada al sistema de transporte o en el punto de embarque cuando no se entregue en el sistema de transporte (en el caso del gas)⁴⁰⁰. Es decir, para el precio base de liquidación de las regalías debe ser indiferente que estas se paguen en dinero o en especie. De este modo, en principio, a diferencia de lo que afirma el Ministerio, la regalía no equivale al valor comercial o de venta del producto extraído, incluso cuando esta se paga en dinero.

³⁹⁸ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

³⁹⁹ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

⁴⁰⁰ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

315. Por lo tanto, el tratamiento diferenciado que introduce la norma acusada, más que asemejarse a la realidad del negocio de explotación del RNNR, se formula en función del tratamiento contable que los explotadores dan al pago de las regalías.

316. *Segundo*, la información suministrada por el Consejo Técnico de Contaduría Pública, el Comité Autónomo de la Regla Fiscal en la audiencia pública y por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia en la prueba practicada en el proceso D-15.113AC coinciden en dos conclusiones: (i) antes y después de la sanción de la norma acusada, el tratamiento contable y financiero de las regalías es el mismo, pues por expreso mandato del legislador, las normas contables son autónomas de las normas tributarias. Y, (ii) la posibilidad de deducir el pago de las regalías pagadas en dinero y en especie de la renta bruta, antes de la aprobación de la disposición demandada, producía el mismo efecto sobre la liquidación del impuesto de renta a cargo de las empresas extractivas. A esta segunda conclusión también arribaron los presidentes de las asociaciones colombianas de petróleos y minería.

317. De esto se sigue que la capacidad contributiva adicional que según el Gobierno tenían los explotadores de RNNR antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022, que justifica la imposición de una carga tributaria adicional por efecto de la prohibición de deducción de las regalías, es la misma para los explotadores que pagan las regalías en dinero y en especie. Sin embargo, la norma demandada impone cargas tributarias diferenciadas y más gravosas para los explotadores de RNNR que pagan sus regalías en dinero que para aquellos que las pagan en especie, sin que exista indicio alguno de que estas cargas guardan relación con su capacidad para contribuir a la financiación del gasto público.

318. *Tercero*, los contribuyentes no pueden elegir si pagan las regalías en dinero o en especie. Como se dijo en otro aparte de esta sentencia, a pesar de que el artículo 227 de la Ley 658 de 2001 (Código de Minas) establece que las regalías mineras también pueden ser pagadas en dinero o en especie, en la actualidad, esta modalidad de pago solo está debidamente regulada para las regalías por la explotación de crudo. Esto se debe a una razón de índole operativa: no existe una entidad del Estado que pueda recibir y comercializar los minerales y el gas entregados a título de regalía, como sí ocurre en el caso del petróleo crudo.

319. No obstante, en el caso del petróleo, los explotadores tampoco pueden decidir si pagan las regalías en especie o en dinero, pues esta última modalidad de pago solo opera por razones de fuerza mayor como dificultades en el acceso, condiciones de movilidad y de seguridad, etc. Es decir, incluso en este evento,

es potestad de la ANH decidir cuándo se pagan las regalías en dinero y en especie.

320. *Cuarto*, por último, limitar la prohibición de deducción de las regalías al costo de producción cuando estas son pagadas en especie, y al mismo tiempo sostener la prohibición por la totalidad del precio pagado en dinero aumenta de forma diferente la carga tributaria de un contribuyente que está en la misma posición de otro. Este tratamiento disímil es exagerado y manifiestamente desproporcionado y, por tanto, se encuentra prohibido por la Constitución. Así, por ejemplo, según los cálculos realizados por la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia⁴⁰¹, para quienes pagan la regalía en dinero, la diferencia de trato que incorpora la norma implica que el impuesto sobre la renta podría incrementarse hasta en un 25% y que *“el impuesto de renta de la empresa será un 11,11% más alto si las regalías se pagan en dinero en relación con pagarlas en especie”*.

321. En suma, la Sala Plena encuentra demostrado que la medida escogida por el legislador para el logro de las finalidades identificadas previamente está prohibida por cuanto impone una carga diferenciada y abiertamente desproporcionada sobre un grupo de contribuyentes. Lo anterior, a pesar de que estos no tienen una capacidad contributiva superior, soportan la misma obligación por el pago de regalías que sus homólogos que pagan regalías en especie y asumían la misma carga tributaria antes de la adopción del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

322. Sobre el particular, no sobra señalar que, como es natural, una medida prohibida no puede ser exequible por el solo hecho de que resulta potencialmente adecuada para el logro de una finalidad no prohibida. Asumir lo contrario haría irrazonable la metodología del test de igualdad, en particular en la intensidad leve, pues lo convertiría en un chequeo automático y acrítico de las medidas empleadas por el legislador para el logro de finalidades no prohibidas por la Constitución.

323. Así, aunque la finalidad perseguida por la disposición demandada no esté prohibida por la Constitución, el medio escogido para su consecución sí lo está en tanto contraviene de forma flagrante los mandatos previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. Por lo tanto, la Corte deberá declarar la inexecutable del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

324. Para finalizar la solución del problema jurídico planteado, la Sala considera necesario llamar la atención sobre un aspecto relevante. Si bien el legislador goza de un amplio margen de configuración normativa en materia de deducciones tributarias, dadas las excepcionales características del sector

⁴⁰¹ <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816>.

extractivo, la prohibición de deducir las regalías de la renta bruta podría generar una consecuencia adicional. Esta consiste en que el cambio normativo acusado podría afectar las expectativas legítimas de los empresarios que se dedican a la explotación de RNNR. Resulta razonable considerar que dicho cambio podría incidir en la evaluación de las condiciones económicas de los proyectos extractivos. Al respecto, no se debe olvidar que desde el 2005, en razón de un concepto dictado por la DIAN, las regalías son deducibles de la renta bruta, siempre que su pago cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET.

8.Remedio constitucional. Imposibilidad de emitir una sentencia integradora aditiva o interpretativa

325. Con fundamento en los artículos 241 y 243 de la Constitución Política, la Corte ha insistido en su competencia para fijar los efectos de sus propios fallos y delimitar el alcance de la cosa juzgada en sus providencias⁴⁰². El ejercicio de esta competencia es esencial para evitar que las decisiones de inexecutable adoptadas para garantizar la supremacía de la Constitución generen situaciones contrarias a otros mandatos constitucionales⁴⁰³, como ocurriría cuando la expulsión simple de una norma del ordenamiento hace nugatorio el ejercicio de un derecho fundamental o implica el desconocimiento de otro contenido constitucional.

326. En la Sentencia C-754 de 2015, la Corte clasificó las sentencias en las que se ejerce esta competencia, así: (i) sentencias interpretativas o condicionadas; (ii) sentencias integradoras interpretativas aditivas y sustitutivas y (iii) sentencias de inexecutable diferida o de constitucionalidad temporal. Las sentencias integradoras sustitutivas se dictan con base en los artículos 2, 4 y 241 de la Constitución, materializan los principios de efectividad y conservación del derecho, y buscan mantener vigente en el ordenamiento jurídico las normas mediante una técnica que supere los aspectos que son insuficientes desde la perspectiva constitucional⁴⁰⁴. Así, estas sentencias son aquellas en las que “*el juez constitucional proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal*”⁴⁰⁵. En particular, la Corte señaló que las sentencias integradoras interpretativas, aditivas y sustitutivas se dictan con el objeto de integrar normas no demandadas⁴⁰⁶ o

⁴⁰² Sentencia C-113 de 1993.

⁴⁰³ Sentencia C-483 de 2020.

⁴⁰⁴ Sentencia C-1230 de 2005.

⁴⁰⁵ Sentencia C-109 de 1995, reiterada en la Sentencia C-325 de 2009.

⁴⁰⁶ “*La sentencia integradora es una modalidad de decisión por medio de la cual, el juez constitucional, en virtud del valor normativo de la Carta (CP art. 4), proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal*”. Sentencia C-109 de 1995.

contenidos no previstos en la norma no demandada⁴⁰⁷, con el fin de ampliar el alcance de un precepto legal a supuestos de hecho no previstos por el legislador.

327. La Corte ha recurrido a este tipo de sentencias cuando ha estimado que ciertas disposiciones deben ser sustituidas o reemplazadas porque su significado es contrario a principios y valores constitucionales, tales como la prohibición de discriminación o el principio de dignidad humana. Además, cuando la aplicación de un condicionamiento interpretativo de la disposición acusada, sería insuficiente para proteger los derechos de las personas y el orden Constitucional⁴⁰⁸. Así, *“las sentencias integradoras sustitutivas son una mezcla entre una sentencia de inconstitucionalidad simple y una sentencia integradora que retira del ordenamiento un contenido normativo inexecutable, pero a su vez añade otro que supera el vicio de inconstitucionalidad, al devolver la coherencia a la norma bajo los parámetros de la Carta Superior”*⁴⁰⁹.

328. La adopción de este tipo de sentencias tiene importantes efectos para el análisis de la cosa juzgada. En los casos de exequibilidad condicionada, *“la interpretación excluida del ordenamiento jurídico no podrá ser objeto de reproducción o aplicación en otro acto jurídico; y en los supuestos en los que la Corte ha adoptado una sentencia aditiva, la cosa juzgada implica que no se encuentra permitido reproducir una disposición que omita el elemento que la Corte ha juzgado necesario adicionar”*.⁴¹⁰

329. La Sala Plena encuentra que en este caso no es posible adoptar una sentencia integradora para incorporar garantías tributarias contra la confiscación o igualar la carga tributaria que asumen las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan regalías en dinero y en especie. Esto es así por varias razones.

330. *Primera*, no existe dentro de la norma ni en otros textos legales una fórmula de deducibilidad que permita corregir o compensar las pérdidas derivadas del aumento artificial de la base gravable como resultado de la prohibición. Una sentencia integradora en este escenario que, por ejemplo, implicara que la prohibición de deducir regalías solo operara en los casos en que esta *elimina o reduce considerablemente* la utilidad de la empresa extractiva, podría afectar no solo los principios de certeza, legalidad y eficiencia tributaria, sino también el proceso de fiscalización por parte de la autoridad competente.

⁴⁰⁷ En la Sentencia C-1037 de 2003, la Corte sostuvo que las sentencias aditivas se deben dictar en los eventos en que es necesario agregar *“un supuesto de hecho o requisito a los señalados por el legislador con el fin de hacer compatible la norma con la Constitución Política”*.

⁴⁰⁸ Sentencias C-458 de 2015, C-1235 de 2005

⁴⁰⁹ Sentencia C-754 de 2015

⁴¹⁰ Sentencia C-089 de 2020, entre otras.

331. Algo similar ocurriría si se adoptara una sentencia integradora que permitiera la aplicación de la prohibición en periodos de precios altos. Para el efecto, la Corte tendría que incorporar un *umbral* económico con repercusiones jurídicas, que hiciera posible definir cuándo se está ante un período de precios altos. La determinación de tal umbral no puede ser definida sin recurrir a análisis técnicos, que valoren la conveniencia de la disposición, o el comportamiento del mercado porque los precios no se encuentran clasificados conforme rangos estables. Se puede concluir que un periodo es de precios *altos* o *bajos* solo si se compara con el periodo anterior. En otras palabras, se trata de una noción relativa, que no tiene un valor intrínseco o autónomo, y que únicamente adquiere su significado cuando se establece una comparación con otro valor. Como se indicó en párrafos precedentes, los periodos de precios obedecen a diferentes factores relacionados con las dinámicas de mercado, las decisiones políticas y los cambios en la oferta y la demanda, entre otros, que, *prima facie*, por la misma razón, no son susceptibles de incorporación en un umbral.

332. En suma, la identificación precisa del nivel de precios que pueda ser considerado alto o bajo, ya sea como porcentaje del precio promedio histórico, o como una cifra fija, es un asunto que escapa a la competencia de la Corte.

333. *Segunda*, de la misma forma que sucede en el caso anterior, no existe dentro de la norma ni en otros textos legales una fórmula de deducibilidad que permita igualar el impacto económico de la prohibición. En efecto, los incisos segundo y siguientes del artículo 19 analizado contienen una fórmula matemática aplicable únicamente al sector de hidrocarburos, por lo que usa variables que no son extrapolables de forma simple a la explotación de minerales. En otras palabras, dichos incisos, relacionados con el cálculo del monto no deducible expresado en los costos de producción del sector de hidrocarburos, están justamente orientados a identificar el costo unitario del **barril** de petróleo por **pozo**. Esta sería una aplicación antitécnica y temeraria de dichas fórmulas a los minerales, mediante la cual Corte estaría extendiendo la norma a través de una analogía tributaria, en perjuicio de quienes pagan la regalía en dinero. Esto resultaría contrario al principio de legalidad en materia tributaria.

334. *Tercera*, como ya se indicó, para las autoridades intervinientes en el proceso de constitucionalidad, la adopción de una fórmula en ese sentido demanda una compleja tarea que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público califica como *matemáticamente imposible*. Por consiguiente, la determinación de un mecanismo de igualación de los contribuyentes que pagan regalías en

especie y en dinero también exige una experticia técnica de la cual carece la Corte⁴¹¹.

335. Por último, pero no por ello menos importante, la Corte observa que la adopción de una sentencia aditiva que eleve la carga tributaria impuesta por efecto de la disposición acusada a las empresas explotadoras de RNNR que pagan regalías en dinero desconoce la reserva legal en materia tributaria prevista en los artículos 150.12, y 345 de la Constitución Política.

336. En los casos en los que la Corte ha adoptado decisiones de exequibilidad condicionada, ha extendido por vía de una sentencia aditiva un beneficio tributario (rentas exentas) a sujetos pasivos no incluidos originalmente en la ley, y por esta vía ha disminuido su carga tributaria. En este caso, en contraste, la adopción de una decisión aditiva aumentaría la carga contributiva a cargo de los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie, pese a que el legislador explícitamente redujo el impuesto de renta a su cargo al prohibirles deducir una suma menor que la que corresponde al costo de producción de las regalías pagadas.

337. Aunque la Corte puede adoptar sentencias integradoras aditivas en materia tributaria, el ejercicio de esa competencia está limitado por el principio de reserva de ley y por el principio democrático, según los cuales *no hay impuestos sin representación*. Estos dos principios de origen liberal guardan una estrecha relación con el Estado de derecho, y han sido consagrados de manera uniforme en todas las constituciones del mundo como conquistas ciudadanas. De ellos se sigue que el único que puede ejercer la facultad impositiva, en el sentido de aumentar la carga tributaria de los contribuyentes, es el legislador.

338. Dicho de otro modo, en ejercicio de la competencia excepcional que tiene la Corte para modular los efectos de sus fallos, esta no puede aumentar la carga tributaria, esto es, crear o autorizar nuevos tributos (impuestos, tasas o contribuciones) o modificar sus elementos esenciales para ampliar los sujetos obligados, aumentar la base tributaria o ampliar el hecho generador. Una decisión en tal sentido invadiría la órbita de competencia constitucional atribuida por la Constitución exclusivamente al legislador y jamás a un juez, así este sea el juez constitucional.

339. En el pasado, la adopción de sentencias integradoras aditivas ha ocurrido en contextos de normas que prevén beneficios tributarios o reducen la carga impositiva mediante la adopción de medidas infrainclusivas. Así, cuando la

⁴¹¹ En la audiencia pública, la viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público fue interrogada por las diferencias que generaba la norma en el impuesto a cargo de los contribuyentes que pagan regalías en especie, y los que la pagan en dinero. Al respecto, la señora viceministra contestó que, a su juicio, era matemáticamente imposible igualar las dos modalidades de pago. Esto pone en evidencia las dificultades técnicas y económicas relacionadas con la determinación de la medida que permita igualar la carga fiscal que soportan las empresas que pagan las regalías en dinero y especie, de cara a la deducción de ese pago de la renta bruta.

Corte ha adoptado sentencias de exequibilidad condicionada en materia tributaria, lo ha hecho para ampliar el alcance de medidas que generan beneficios tributarios o reducen la carga tributaria para algunos contribuyentes. Esas decisiones de exequibilidad condicionada han ampliado estos beneficios a los contribuyentes excluidos de forma injustificada, de manera que han reducido la carga tributaria de estos y, por lo mismo, no la han aumentado.

340. En contraste, en el caso *sub judice*, dado que la norma impone una carga adicional, desproporcionada e injustificada a un grupo de contribuyentes, el remedio constitucional a adoptar consistiría en reducir esa imposición mediante la adopción de una sentencia aditiva. Sin embargo, como ya se explicó y lo señalaron las autoridades intervinientes en el proceso de constitucionalidad, la adopción de una fórmula en ese sentido demanda una compleja tarea que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público califica como *matemáticamente imposible*. De modo que quedaría una sola alternativa adicional: elevar la carga tributaria de los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie. Sin embargo, esta tampoco es una alternativa posible por cuanto excede las competencias de la Corte según se explicó en los párrafos precedentes.

341. En resumen, la norma demanda desconoce el principio de equidad porque impone una carga diferenciada y abiertamente desproporcionada sobre un grupo de contribuyentes. Del mismo modo, vulnera la dimensión vertical del citado principio en la medida en que prevé un aumento de la carga impositiva sin contemplar garantías tributarias contra la confiscación en periodos de precios bajos. Para restaurar el orden constitucional no es posible dictar una sentencia integradora, pues la norma así configurada (i) otorgaría incentivos al contribuyente para llevar un manejo contable que lo alivie de la obligación tributaria; (ii) la identificación precisa del nivel de precios que pueda ser considerado *alto o bajo* es un asunto que escapa a la competencia de la Corte; y (iii) la aplicación analógica de las fórmulas matemáticas contenidas en los incisos segundos y siguientes a los minerales resultaría contraria al principio de legalidad tributaria. Así mismo, la adopción de una sentencia aditiva que eleve la carga tributaria impuesta por efecto de la disposición acusada a las empresas explotadoras de RNNR que pagan regalías en dinero desconocería el principio de reserva de ley en materia tributaria.

342. Así las cosas, el único remedio posible para garantizar la supremacía e integridad de la Constitución Política en este caso consiste en declarar la inexecuibilidad del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Por lo demás, para conjurar los eventuales efectos que tenga esta decisión sobre los ingresos de la Nación, el Gobierno nacional deberá tomar las medidas necesarias para garantizar la sostenibilidad fiscal.

9. Síntesis de la decisión

343. La Corte resolvió una demanda ciudadana propuesta contra el párrafo primero del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, que prohíbe deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta la contraprestación económica a título de regalía por la explotación de RNNR, y tratar ese pago como un costo o gasto de la respectiva empresa. A juicio del accionante, la norma vulnera el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 95.9 de la Constitución Política porque grava un gasto como si fuera una utilidad y, por tanto, lo incluye en la renta líquida gravable, a pesar de que aquel no incrementa el patrimonio del contribuyente.

344. En este orden, la Corte debía determinar si la prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta bruta viola los principios de equidad y justicia tributaria porque (i) la renta líquida gravable así configurada impone una carga tributaria desproporcionada respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados y (ii) prevé un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria. Visto así, la Corte advirtió que el problema jurídico resuelto en este caso es de naturaleza estrictamente tributaria. Por lo tanto, no es problema que se relacione con la liquidación y el pago de las regalías como contraprestación económica a favor del Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables conforme a lo previsto en el artículo 360 de la Constitución Política y que luego de su recaudo se destinan para los fines y propósitos contemplados en el artículo 361 de la Constitución y la Ley orgánica del Sistema General de Regalías (Ley 2056 de 2020).

345. Para resolver el problema jurídico propuesto, la Sala se refirió al tratamiento que el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia les han dado a las regalías. Posteriormente, abordó el análisis del principio de equidad tributaria y, luego, estudió las normas que regulan las deducciones al impuesto sobre la renta y la jurisprudencia constitucional que se ha ocupado de este tema. Revisada la jurisprudencia constitucional sobre las regalías, encontró que esta las ha caracterizado como (i) una contraprestación, (ii) una renta nacional de destinación específica, (iii) un ingreso público que no tienen naturaleza tributaria. Además, con base en el desarrollo legal orgánico del régimen de regalías, constató que la Corte las ha caracterizado también como (iv) un porcentaje mínimo, fijo o progresivo, que exige el Estado como propietario de los RNNR.

346. Con el objetivo de valorar los argumentos propuestos por los intervinientes en este proceso, la Sala Plena advirtió que la solución del caso sub examine exigía comprender si por mandato constitucional las regalías corresponden o no a una porción del RNNR explotado que nunca sale de la órbita de propiedad del Estado. Esta determinación es indispensable para establecer si los costos y/o gastos que la disposición acusada prohíbe deducir, y que por mandato de la

norma demandada incrementan la base gravable de estos contribuyentes, forman o no parte de su patrimonio.

347. En este punto, la Corte determinó que, si asumía que la porción del recurso explotado que equivale a las regalías nunca ingresa al patrimonio del contribuyente o, en otras palabras, que el Estado conserva la propiedad de los RNNR que equivalen a la regalía que pagan quienes explotan dichos recursos, luego de que los mismos son extraídos del subsuelo, necesariamente debía concluir que la norma era abiertamente inconstitucional por esta razón. Esto es así porque los RNNR que equivalen a la contraprestación a título de regalía serían propiedad de un tercero (el Estado) y, por tanto, nunca ingresarían al patrimonio del contribuyente como activo o pasivo. En consecuencia, no podrían ser gravados en cabeza del particular.

348. De este modo, la renta líquida gravable así configurada, es decir, sin la deducción del pago por concepto de regalías, no estaría calculada únicamente con base en la verdadera capacidad contributiva del obligado, sino también con base en los ingresos y el patrimonio de un tercero.

349. No obstante, luego de hacer una interpretación sistemática de la Constitución, la Sala Plena determinó que, de conformidad con lo previsto en la Constitución Política, la propiedad de la totalidad del RNNR explotado se transmite del Estado al explotador a boca de pozo, boca o borde de mina según corresponda, y causa por efecto de esa explotación un derecho nuevo a favor del Estado consistente en una contraprestación económica denominada regalía. Esto, por cuanto: primero, no existe un mandato constitucional que prevea la conservación de la propiedad en favor del Estado una vez el RNNR es explotado, esto es, luego de que es extraído del suelo o del subsuelo en el que yace naturalmente. Por el contrario, los artículos 80, 101, 102 y 332 de la Constitución Política reconocen como pertenecientes a la Nación el subsuelo, los RNNR, el territorio y los bienes públicos que de él forman parte. Y, segundo, dado que el artículo 360 de la Constitución Política prevé que por efecto de la explotación de un RNNR se causa a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía, es posible afirmar que la naturaleza jurídica de las regalías es diferente a la de los recursos que se explotan. Así, la regalía tiene las siguientes características: *(i)* es una obligación de dar que el explotador adeuda al Estado, *(ii)* es bilateral, conmutativa y sujeta a condición, y *(iii)* su fuente es la Constitución Política. Ahora bien, en el evento en que la explotación fuere adelantada directamente por la Nación, el RNNR no cambiaría de propietario, y por lo mismo, no se causaría contraprestación alguna a título de regalía.

350. Por otro lado, la Corte reiteró la jurisprudencia constitucional sobre los principios de equidad y justicia tributaria y concluyó que el legislador tiene

potestad para establecer diferencias en el tratamiento tributario de sujetos que, en principio, se encuentren en la misma situación, así como disponer ciertos sacrificios que afecten dichos principios. Lo anterior, siempre y cuando (i) el fin buscado por la norma sea legítimo, (ii) el medio empleado no esté expresamente prohibido por la Constitución y (iii) la medida sea mínimamente adecuada para alcanzar ese fin.

351. A su turno, la Corte revisó las sentencias en las que se han analizado normas que autorizan o prohíben deducir determinados pagos, costos, gastos o inversiones de la base gravable del impuesto sobre la renta o fijan algunos límites o condiciones para que opere la deducción. En estas sentencias se ha concluido que, dada su amplia libertad de configuración en materia tributaria, por regla general, el legislador tiene la potestad de establecer, derogar, prohibir o limitar deducciones del impuesto sobre la renta. No obstante, la Corte reiteró que esta facultad no es absoluta o ilimitada.

352. La Corte reiteró tres reglas de decisión respecto de los límites que imponen los principios de equidad y justicia tributaria para este tipo de medidas: primera, la norma que prohíba u omita la posibilidad de deducir de la renta bruta los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes para mantener la actividad productora de renta vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, por cuanto desconoce la capacidad económica de los trabajadores independientes, al igualarla indebidamente a la capacidad económica de los asalariados, quienes no incurren en ningún gasto para poner en movimiento la actividad productiva de renta. Segunda, la norma que prohíba o limite la deducción de una expensa de la renta bruta, que cumpla las exigencias de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad respecto de la actividad productora de renta (artículo 107 del ET), no vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, salvo que la renta líquida así configurada resulte confiscatoria. Tercera, la norma que establezca deducciones o determine las condiciones para acceder a ellas y que, a su vez, genere tratos desiguales en perjuicio de quienes, en principio, se encuentran en condiciones de igualdad para ser beneficiarios de las deducciones demandadas no desconocen los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Esto, siempre y cuando la diferencia de trato persiga una finalidad no prohibida por la Constitución o los sujetos comparados no estén, en realidad, en la misma situación.

353. La Corte añadió que, dado que la modificación del tratamiento tributario tiene efectos en el comportamiento de los agentes del mercado, es evidente que la adopción de normas de naturaleza tributaria forma parte de las herramientas mediante las cuales se ejercen las facultades de dirección e intervención del Estado en la economía según lo previsto en el artículo 334 de la Constitución Política. Este, además, establece que la sostenibilidad fiscal es un límite al ejercicio de estas facultades y una herramienta para el logro de las finalidades

del Estado social de derecho. La sostenibilidad fiscal supone el equilibrio entre el ingreso estructural y el gasto estructural, de modo que, si se demuestra que una medida adoptada por el legislador tributario elimina o reduce de forma significativa una fuente importante de ingresos fiscales, para garantizar el cumplimiento del principio de sostenibilidad fiscal, será necesario que el legislador prevea razonablemente cuál será la fuente sustitutiva de ese ingreso, o haga explícita la reducción del gasto que se derivará de su pérdida.

354. En todo caso, la Corte resaltó que no toda medida tributaria que desincentive una actividad económica está sujeta a una exigencia como la descrita, pues no todas las actividades tienen incidencia directa en el cálculo de los ingresos estructurales. Dicho de otro modo, si se demuestra razonablemente que una medida tributaria puede afectar de forma intensa el ingreso estructural y, por esa vía, comprometer la sostenibilidad fiscal, es preciso que el legislador demuestre que existen medidas alternativas para contrarrestar la reducción del ingreso, ya sea a través de la generación de ingresos sustitutivos o la reducción del gasto estructural.

355. Fijado el parámetro de juzgamiento aplicable al caso concreto, la Sala Plena solucionó el problema jurídico propuesto. En este orden, concluyó que la actividad económica de explotación de RNNR está expuesta a una alta volatilidad de precios, determinada por factores externos al explotador, o al país en el que ocurre la explotación. Reconoció que el deber de contribuir al financiamiento del gasto y la inversión pública en condiciones de justicia y equidad implica que el sistema tributario debe capturar las variaciones de rentabilidad inherentes a la exploración y explotación de RNNR.

356. La Sala Plena añadió que las regalías que se pagan por la explotación de recursos naturales no renovables no corresponden a una erogación discrecional del contribuyente, sino a un pago obligatorio que tiene por fuente un deber previsto en el artículo 360 de la Constitución Política, sin el cual es imposible desarrollar la actividad económica de exploración y explotación de los recursos naturales no renovables. En este sentido, no incrementan el patrimonio del contribuyente. Por ello, la Sala concluyó que la deducción de las regalías opera como una minoración estructural. Dado que las regalías pueden llegar al 25% del precio del producto explotado a boca de pozo, boca o borde de mina, y en razón a que es imprescindible para el desarrollo de la actividad económica, la Corte estimó que prohibir su deducción desconocía la capacidad contributiva de los sujetos obligados; y además, podría desconocer las expectativas legítimas de las empresas explotadoras de RNNR que suscribieron contratos e hicieron inversiones antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022.

357. Al analizar la norma en concreto, la Corte concluyó que, en periodos de precios bajos, la prohibición de deducción de las regalías, tal como fue

adoptada, es decir de forma permanente y sin condicionamientos, excepciones, o reglas de compensación, aumenta artificialmente la base gravable de forma que hace confiscatorio el impuesto. Esto por cuanto no prevé garantías de no confiscación para aquellos eventos en los que el aumento artificial de la base gravable, derivado de la prohibición de deducción de las regalías, aumenta el impuesto a cargo cuando la actividad económica reporta pérdidas.

358. En similar sentido, la Sala constató que la norma genera un trato diferenciado entre dos grupos comparables: las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan las regalías en especie y las empresas que se dedican a la misma actividad económica, pero que pagan las regalías en dinero. Aunque se demostró que existen algunas diferencias en la liquidación de las regalías según la modalidad de pago, la Sala plena encontró que estas solo son de naturaleza reglamentaria, y que, previo a la promulgación de la disposición acusada, la utilidad bruta sobre la cual se calculaba el impuesto a cargo de unos y otros era la misma. En suma, la Sala Plena tuvo por demostrado que la norma genera un trato diferenciado entre dos grupos de sujetos que, analizados con un criterio de comparación relevante a la luz de las finalidades perseguidas por la disposición acusada, comparten más similitudes que diferencias.

359. Acto seguido, la Corte identificó las finalidades perseguidas por la medida y encontró que estas no se encuentran prohibidas por la Constitución. En particular, señaló que la norma busca: (i) corregir una situación que, a juicio del Gobierno, hacía ineficaz el pago de las regalías; (ii) aumentar el recaudo mediante la ampliación de la base gravable del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR; e (iii) internalizar las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas, que se derivan de la explotación de RNNR, de manera que sean las mismas empresas las que asuman esas implicaciones.

360. Aunque la Corte encontró que las finalidades perseguidas por la norma no están prohibidas por la Constitución Política, el medio empleado sí está prohibido, por cuanto el tratamiento disímil impartido por el parágrafo 1 del artículo 19 demandado no se sustenta en la capacidad contributiva de los obligados. Por el contrario, parece obedecer únicamente al propósito de que la norma tributaria refleje el tratamiento contable de las regalías.

361. En particular, la Sala señaló que la medida adoptada por el legislador pierde de vista varios elementos: (i) las normas contables son independientes de las normas tributarias; (ii) la obligación de pago de las regalías de la que los explotadores de RNNR son deudores es la misma sin importar el medio elegido para su extinción; (iii) el espacio adicional de capacidad contributiva que, según el Gobierno, justificó la medida no depende de si las regalías se pagan en especie o en dinero, sino de la ejecución por el contribuyente de una actividad

económica altamente rentable, (iv) los contribuyentes no pueden elegir si pagan la regalía en dinero o en especie, y (v) limitar la prohibición de deducción de las regalías al costo de producción cuando estas son pagadas en especie y, al mismo tiempo, sostener la prohibición por la totalidad del precio pagado en dinero aumenta de forma diferente y desproporcionada la carga tributaria del contribuyente que paga la regalía en dinero, a pesar de que este se encuentra en la misma posición del contribuyente que paga la regalía en especie.

362. La Corte indicó que, aunque deseable, el aumento del recaudo para financiar el gasto público social debe sujetarse a los mandatos constitucionales. Insistió en que el hecho de que una disposición tributaria aumente sustancialmente el recaudo no es suficiente para tenerla por válida si, al mismo tiempo, desconoce un límite constitucional tan claro como la prohibición de confiscatoriedad de los tributos. Así mismo, la Corte enfatizó en que, cuando una norma prevé una fuente de recaudo tributario que desconoce la Constitución Política, el aumento del ingreso en el presupuesto de rentas es, en consecuencia, inválido. No puede entonces aducirse que por efecto de la declaratoria de inexecutable de la norma tributaria se pierden ingresos para el presupuesto general de la Nación, pues no se puede perder lo que se apropia en contravía del orden constitucional.

363. Por último, se analizó la posibilidad de adoptar una sentencia integradora para igualar la carga tributaria que asumen las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan regalías en dinero y en especie, para corregir por esa vía el desconocimiento del principio de equidad tributaria advertido, sin excluir la norma del ordenamiento. Sin embargo, la Sala encontró que en este caso tal alternativa no era procedente.

364. Así las cosas, la Sala Plena concluyó que el único remedio posible para garantizar la supremacía e integridad de la Constitución Política en este caso consiste en declarar la inexecutable del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Por lo demás, para conjurar los eventuales efectos que tenga esta decisión sobre los ingresos de la Nación, el Gobierno nacional deberá tomar las medidas necesarias para garantizar la sostenibilidad fiscal.

365. Por lo tanto, la Sala Plena determinó que la disposición acusada es inexecutable por violación de los principios de equidad y justicia tributaria.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

ÚNICO. Declarar **INEXEQUIBLE** el parágrafo 1 del artículo 19 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 modificó el artículo 115 del Estatuto Tributario.



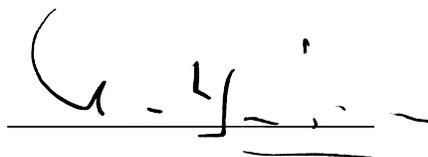
DIANA FAJARDO RIVERA
Presidenta
Aclaración de voto



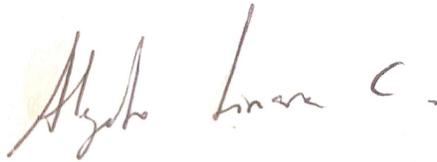
NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada
Con salvamento parcial de voto



JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado
Con Salvamento de voto



JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJJAR
Magistrado

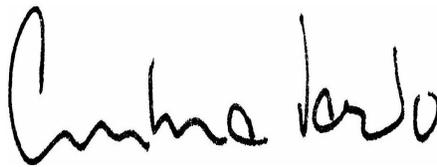


ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con aclaración de voto

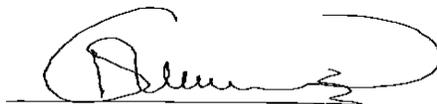


ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada
Con impedimento aceptado



CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada



JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado
Con aclaración de voto



ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General