

TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia C-518/23

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA LA LEY 2277 DE 2022-Estarse a lo resuelto en la sentencia C-489 de 2023

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL FORMAL Y ABSOLUTA-Configuración

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Requisitos para su configuración

COSA JUZGADA FORMAL Y MATERIAL, COSA JUZGADA ABSOLUTA Y RELATIVA Y COSA JUZGADA APARENTE-Conceptos

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-518 DE 2023

Ref.: expedientes D-15.113 y D-15.114 AC

Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 1 del artículo 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».

Demandantes: Manuel José Cepeda Espinosa, Lucy Cruz de Quiñones, Mauricio Alfredo Plazas Vega y Juan Esteban Sanín Gómez.

Magistrados ponentes:

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil veintitrés (2023).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en virtud de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2591 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El 11 de enero de 2023, los ciudadanos Manuel José Cepeda Espinosa, Lucy Cruz de Quiñones y Mauricio Alfredo Plazas Vega presentaron acción pública de inconstitucionalidad contra el numeral 2 (parcial) del párrafo 3 del artículo 10 y el párrafo 1 (parcial) del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones». Lo anterior, por desconocer los artículos 6, 13, 95.9, 133, 136.5, 338 y 360, «en concordancia con los artículos 361 y 363 de la Constitución». Esta demanda fue radicada con el número D-15.113.

2. El mismo día, el ciudadano Juan Esteban Sanín Gómez presentó demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 1 (parcial) del artículo 19 de la citada ley, por desconocer los artículos 83, 95.9, 338 y 363 del texto superior. Esta demanda fue radicada con el número D-15.114.

3. En sesión del 26 de enero de 2023, la Sala Plena dispuso acumular los dos expedientes para que fueran tramitados de forma conjunta. El día 31 del mismo mes, la Secretaría de la Corte, previo sorteo realizado por la Sala Plena, remitió ambos expedientes al despacho de la magistrada Cristina Pardo Schlesinger para impartir el trámite correspondiente.

4. Mediante Auto del 10 de febrero de 2023, el despacho de la magistrada ponente admitió a trámite los cargos formulados contra el párrafo 1 (parcial) del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, por la presunta violación de los artículos 13, 95.9, 360, 361 y 363 de la Constitución. Así mismo, inadmitió los cargos planteados contra la misma norma, por el supuesto desconocimiento de los artículos 83, 133, 136.5 y 338 de la Constitución, y todos los cargos propuestos contra el numeral 2 (parcial) del párrafo 3 del artículo 10 de la misma ley.

5. En consecuencia, ordenó comunicar la iniciación del proceso al presidente de la República y al Congreso de la República. Igualmente, ordenó la fijación en lista del proceso e invitó a

intervenir en él a diferentes instituciones públicas y privadas. Por último, dispuso correr traslado a la procuradora general de la Nación para que rindiera concepto sobre el asunto.

7. En Auto del 10 de marzo de 2023, el despacho requirió la remisión de las pruebas solicitadas y cuatro días después, decretó la práctica de nuevas pruebas. El 29 de marzo de 2023, una vez allegadas y valoradas todas las evidencias, ordenó continuar con el proceso.

8. El 23 de mayo de 2023, la magistrada ponente dispuso el traslado al expediente D-15.097 (MP Jorge Enrique Ibáñez Najar) de las pruebas allegadas al asunto de la referencia y de los documentos anexos a la intervención presentada por los ciudadanos José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez. Posteriormente, esto es, el 7 de junio de 2023, el magistrado Jorge Enrique Ibáñez Najar dispuso el traslado de las intervenciones recibidas en el expediente D-15.097 al expediente D-15.113 AC.

9. Los días 21 de julio y 4 de agosto de 2023, en virtud del Auto 1138 del mismo año, la Sala Plena realizó una audiencia pública a fin de que los demandantes, las autoridades que participaron en la elaboración de la norma demandada y expertos en la materia respondieran a la Corte preguntas relacionadas con los problemas jurídicos que subyacen a los cargos de inconstitucionalidad admitidos en los expedientes D-15.097 y D-15.113 AC.

10. Cumplidos los trámites constitucionales y legales pertinentes, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a adelantar el control de constitucionalidad del parágrafo 1 (parcial) del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, por la presunta violación de los artículos 13, 95.9, 360, 361 y 363 de la Constitución.

II. NORMA DEMANDADA

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

LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTÍCULO 19. Modifíquese el Artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 115. Deducción de impuestos pagados y otros. [...]

[...]

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

III. LAS DEMANDAS

1. Expediente D-15.113

12. El artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 modifica el artículo 115 del ET. Puntualmente, la norma demandada dispone que la contraprestación económica a título de regalía no será deducible del impuesto sobre la renta. Los incisos siguientes determinan el costo total de la producción para el contribuyente del sector de hidrocarburos, con el fin de calcular el monto no deducible cuando las regalías se paguen en especie.

13. La prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta líquida gravable del impuesto sobre la renta contradice los artículos 13, 95.9, 360, 361 y 363 de la Constitución, de acuerdo con los argumentos que se exponen a continuación:

1.1. Violación de los principios de justicia y equidad tributaria (artículos 95.9 y 363 de la CP)

14. La norma transgrede los principios de justicia y equidad tributaria porque impide la deducción del pago de las regalías de la base gravable del impuesto sobre la renta, de suerte que 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 recurso natural—, disminuye los ingresos de la empresa y, en consecuencia, su utilidad gravable.

15. Lo anterior significa que la norma no consulta la capacidad económica del contribuyente porque impide deducir del impuesto sobre la renta un costo de producción que tiene relación

de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta. Es por ello que, así configurado, el impuesto sobre la renta no refleja dicha capacidad.

16. En efecto, el impuesto sobre la renta grava el enriquecimiento o el incremento patrimonial obtenido en un año, después de restar todos los costos y gastos necesarios para mantener las mismas condiciones productivas. Esta resta es necesaria porque tales costos y gastos «disminuyen la renta bruta corporativa, según la definición generalmente aceptada de renta gravable, coincidente con la del Estatuto Tributario». A diferencia de lo dispuesto en la norma acusada, esa determinación de la base gravable sí es justa porque «estima que la renta líquida de una sociedad, como medida de capacidad contributiva, recoge los ingresos empresariales», y no los gastos o costos de producción.

17. Ahora bien, la prohibición que contiene la norma acusada no mejora la equidad del sistema tributario en su conjunto y tampoco existe alguna razón de índole constitucional que la justifique. No se trata de un falso costo o de un falso gasto, que no deba ser reconocido para efectos de calcular la renta líquida. En este sentido, dicha prohibición no busca evitar el fraude a la ley tributaria.

18. Además, el pago por concepto de regalías al Estado no puede ser asumido por el Legislador como si no se hubiese efectuado o como si no fuera necesario para desarrollar la actividad productora de renta. Es claro que ese pago sí «influye en las utilidades o retornos del operador como cualquier otro costo o gasto imputable a la operación [...] y [sí] es imputable a los ingresos totales por la venta de los productos obtenidos que son los que originan la renta que tiene vocación de ser gravada».

19. De otro lado, tampoco se trata de una medida que busque proteger el medioambiente. Los impuestos de esta naturaleza, denominados por la doctrina como tributos pigouvianos, son especiales y diferenciales de los demás. En el presente caso no se trata de un impuesto pigouviano porque la medida tiene efectos sobre un impuesto general como lo es el impuesto sobre la renta. En este orden, la prohibición tantas veces mencionada no establece ninguna relación con la contaminación que genera cada empresa y el recaudo tampoco está destinado a descontaminar. De hecho, en esta materia, dicha prohibición tampoco armoniza con otras normas que, para otros sectores, sí permiten deducir del impuesto sobre la renta las tasas e impuestos ambientales.

1.2. Violación del principio de igualdad tributaria (artículo 13 de la CP)

20. La norma desconoce el principio de igualdad tributaria porque, para otros sectores de la economía, la Ley 2277 de 2022 mantuvo la definición de renta como base gravable neta. Sin embargo, solo para el sector que explota recursos naturales no renovables (en adelante, RNNR) se prohibió deducir de la renta bruta el costo más importante en que incurren las empresas del sector: el pago por concepto de regalías. Lo anterior, a pesar de que, al mismo tiempo, la norma reconoce abiertamente que, en el caso de las regalías en especie, el monto no deducible será «el costo total de producción de los recursos naturales no renovables». Entonces, aunque la norma acepta que se trata de un costo, permite que este sea sumado a los ingresos reales sin deducciones y, por consiguiente, que la renta así gravada sea irreal.

21. De esta manera, «el resultado gravado para ese sector no comparte con los demás [sectores] la característica de consultar la misma o similar capacidad contributiva porque no detrae todos los costos y gastos imputables al negocio». Específicamente, la norma no prevé similar tratamiento para las personas naturales y jurídicas que pertenecen al sector de la telefonía, al sector hotelero y al sector agrícola y ganadero, que pagan al Estado por la explotación de bienes públicos. En consecuencia, «[e]l espectro electromagnético, las playas y los cuerpos de agua son todos bienes del Estado, y para el uso de estos se pagan contraprestaciones al Estado. Sin embargo, la norma solo prohibió deducir las regalías que se pagan por la explotación del subsuelo».

22. En suma, la norma «se aleja del estándar general de renta gravable, sin ninguna razón plausible que pueda demostrar que la diferencia de trato es justa». Además, prevén un trato desigual entre iguales y no buscan cumplir un fin constitucionalmente legítimo.

1.3. Violación de la definición constitucional del concepto de regalías (artículos 360 y 361 de la CP)

23. La norma acusada desconoce la definición constitucional de las regalías porque establece que estas son una renta o ingreso del contribuyente, y no una contraprestación económica y, por ende, un ingreso no tributario a favor del Estado, tal y como lo prescriben los artículos 360 y 361 superiores.

24. El impuesto sobre la renta solo debe recaer sobre la renta líquida de cada explotador, de

manera que todos los pagos necesarios para producir esa renta deben ser deducidos para efectos de calcular el impuesto respectivo. En el presente caso, es claro que las regalías son una contraprestación y, por consiguiente, un pago. De este modo, «los pagos que tienen relación inescindible con la actividad, como ocurre con la explotación de los referidos recursos naturales, disminuyen la utilidad originada en los ingresos propios facturados a nombre del explotador y así lo debe reconocer la ley ordinaria del impuesto sobre la renta». En otras palabras, por virtud de la norma impugnada, el pago de las regalías «no se llevará en el impuesto de renta como lo que es, según la Constitución, un egreso contraprestacional o costo pagado al Estado necesario para producir el recurso apto para comercializarlo».

25. Así, erróneamente, la norma asume, por un lado, que las regalías pagadas al Estado deben sumarse sin ninguna deducción a los ingresos brutos de la empresa y, por otro lado, que dicha contraprestación no es un ingreso del Estado. En consecuencia, lo que debe ser tratado como un gasto necesario para adquirir el derecho a explotar un recurso no renovable termina considerándose como parte de los ingresos del contribuyente que deben ser gravados.

2. Expediente D-15.114

26. El primer inciso del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 desconoce los principios de justicia y equidad tributaria (artículos 95.9 y 363 de la CP) porque el artículo 360 de la Constitución exige el pago de una contraprestación a título de regalía a quien explota un RNNR. Este gasto constituye una expensa causal, proporcional y necesaria para la actividad que genera renta. Por ello, «prohibir la deducibilidad de las regalías, en una actividad donde la propia Constitución exige su pago, es contrario al más elemental sentido de justicia y equidad y, por ende, contraviene frontalmente lo establecido en el artículo 363 de la Constitución».

27. Los pagos por concepto de regalías son un gasto, según la técnica contable, directamente relacionado con la actividad extractiva. Este vínculo se evidencia en el hecho de que no es posible la explotación de RNNR sin el pago de las regalías. Tal situación implica la existencia de una relación causa - efecto entre el gasto forzoso (regalías) y el ingreso generado por la empresa.

IV. INTERVENCIONES

28. Durante el término de fijación en lista del expediente D-15.113 AC, se recibieron diecinueve intervenciones. En el mismo término, en el expediente D-15.097, la Secretaría General de la Corte recibió dieciséis intervenciones. Con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias, se hará un resumen general de los argumentos comunes a todas las intervenciones, incluidas las recibidas en el expediente D-15.097 —la identificación de estas intervenciones se hará en la respectiva nota al pie de página—. Dicho resumen se hará en función de la solicitud de exequibilidad o inexecuibilidad de la norma demandada.

1. 1. Solicitud de inhibición frente el cargo por desconocimiento del principio de igualdad, presentada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

30. El cargo por desconocimiento del principio de igualdad no es apto para que la Corte emita un pronunciamiento de fondo. Los sujetos indicados en la demanda, es decir, quienes usan el espectro electromagnético, las playas y los cuerpos de agua, no son comparables con las empresas que realizan las actividades de explotación de RNNR.

31. Esto es así porque i) los primeros utilizan recursos naturales renovables, mientras que los segundos explotan RNNR; ii) los primeros pagan una contraprestación por el uso de los recursos, los segundos, por su explotación; iii) los primeros no tienen partida arancelaria, los segundos sí la tienen y, por tanto, los recursos explotados pueden ser objeto de importación o exportación y iv) los primeros no pueden ser sustituidos entre sí, los segundos sí. En consecuencia, la norma no impone un tratamiento desigual injustificado porque no se está en presencia de contribuyentes comparables.

2. Solicitudes de exequibilidad

32. La Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la Agencia Nacional de Minería (ANM), la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE), el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias de la Administración de la Universidad del Valle, el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y el Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad (Dejusticia) solicitaron a la Corte que declarara la exequibilidad de la norma demandada. Para el efecto, presentaron los siguientes argumentos comunes:

33. El precepto acusado no vulnera los principios de equidad y justicia tributaria. En ejercicio de su amplio margen de configuración, el Legislador puede prohibir la deducción de las regalías por razones fiscales, sociales y ambientales y para consolidar un sistema tributario más justo, equitativo y financiar el gasto social y proteger el medioambiente. Es por ello que la disposición pretende gravar a las empresas del sector extractivo, de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, a efectos de materializar el mandato constitucional de equidad y justicia tributaria.

34. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la eliminación de deducciones no resulta contraria a los principios de justicia y equidad tributaria, si la medida busca un fin no prohibido por la Constitución y es adecuada para alcanzar ese fin. De conformidad con la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, la norma acusada persigue los siguientes fines no prohibidos por la Constitución: i) garantizar la participación económica del Estado en la explotación de los RNNR, ii) hacer eficaz la exigencia constitucional en virtud de la cual quien explota RNNR debe pagar al Estado una contraprestación a título de regalía; iii) «atender las sensibilidades rentísticas y participar [en] el superávit de las empresas de este sector» y iv) permitir que sean las empresas explotadoras de los RNNR, y no el Estado, quienes asuman las consecuencias ambientales y sociales negativas que produce esa actividad.

35. Igualmente, el medio empleado es adecuado para alcanzar esos fines. La Constitución no impone al Legislador el deber de disponer la deducción de las regalías de la renta bruta. Adicionalmente, la medida permite que el Estado acceda a los recursos que genera la explotación de RNNR y que, con ello, proteja el medio ambiente y realice proyectos de inversión social.

36. Por último, es evidente que la medida no desconoce la capacidad económica de los contribuyentes de los sectores minero y de hidrocarburos. Los demandantes no acreditaron una situación de empobrecimiento extremo o que el impuesto sobre la renta así configurado sea confiscatorio. De hecho, según se indicó, la norma se funda en el interés legítimo del Estado de participar en las ganancias extraordinarias que reciben esos sectores como consecuencia del reciente aumento de precios.

37. La disposición impugnada no transgrede el principio de igualdad tributaria. Los sujetos

que pagan regalías por la explotación de RNNR y los demás sujetos indicados en la demanda no son comparables. Las diferencias son: i) los primeros explotan RNNR, los segundos, recursos naturales renovables —en términos ambientales y sociales, esta característica marca una diferencia con el uso de otros recursos—; ii) los primeros pagan por el derecho a explotar, los segundos, por el derecho a usar; iii) los primeros pueden enajenar y exportar el producto, los segundos no y iv) los primeros pueden sustituir los recursos extraídos entre sí, los segundos no.

38. A lo anterior se debe agregar que, mientras la obligación de pagar las regalías se encuentra en la Constitución (artículo 360), la obligación de pagar las demás contraprestaciones por el uso de otros recursos del Estado está en la ley. De otro lado, la naturaleza de las contraprestaciones en los casos sugeridos por los actores es diferente. En efecto, en el caso de los primeros, el pago se realiza al Estado en calidad de propietario de los recursos del subsuelo; en el caso de los segundos, en razón del deber de contribuir al financiamiento del Estado.

39. Ahora bien, aunque en gracia de discusión se aceptara que los sujetos son comparables, la media superaría el escrutinio leve del juicio integrado de igualdad. La norma persigue un fin no prohibido por la Constitución —la consecución de recursos para la financiación y el fortalecimiento de la inversión social y la protección del medioambiente— y es idónea para alcanzar ese fin. En efecto, el párrafo acusado aumenta el recaudo y obliga a que el pago de la regalía sea asumido en su totalidad por el explotador, y no por todos los colombianos, vía menores ingresos por concepto del impuesto sobre la renta. Adicionalmente, internaliza las consecuencias ambientales de la explotación de RNNR. Es decir, evita que el Estado obtenga una contraprestación económica y que quien la pagó la recupere mediante su deducción del impuesto sobre la renta.

40. El párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 no desconoce la definición constitucional de las regalías. Por el contrario, protege esa definición porque las trata como una contraprestación económica obligatoria a favor del Estado, tal y como lo exige el artículo 360 de la Constitución. Para comenzar, es preciso señalar que antes de la sanción de la Ley 2277 de 2022, la deducción de las regalías de la renta bruta implicaba que el Estado no solo percibía un menor recaudo por el impuesto sobre la renta, sino que, además, indirectamente subsidiaba el pago de las regalías. Esto suponía una forma de desfigurar la contraprestación

que estatuye el artículo 360 superior porque quien pagaba las regalías después podía recuperar esa erogación mediante su deducción del impuesto sobre la renta.

41. En otras palabras, la deducción de las regalías permitía que el contribuyente recuperara el pago por este concepto y, por consiguiente, que en el fondo no hubiera una contraprestación real por la explotación del RNNR. Esto, a pesar de que, por mandato expreso del citado artículo constitucional, esa contraprestación es obligatoria.

42. Dado lo anterior, en ejercicio de su amplia potestad en materia tributaria, el Legislador puede legítimamente prohibir la deducción de las regalías de la renta bruta para proteger el fisco y evitar que el Estado sea quien asuma indirectamente el pago de las regalías. Es decir, para impedir que el contratista disminuya la renta líquida gravable con pagos que, en realidad, son recursos del Estado, y que aquel debe realizar en cumplimiento de la Constitución, la ley y el contrato. En este punto, se ha de resaltar que la obligatoriedad del pago de las regalías se justifica en el carácter finito de los recursos explotados y en que el Estado es el propietario de los recursos del subsuelo y de los RNNR.

43. Más aún, a diferencia de lo sostenido por los demandantes, la norma acusada constituye un desarrollo del artículo 360 superior. Este establece que «[l]a ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables». La no deducibilidad de las regalías de la renta bruta es una condición para la explotación de tales recursos y, en esa medida, tiene respaldo constitucional.

44. De este modo, la norma acusada no desconoce las normas constitucionales que desarrollan la figura de las regalías. Antes bien, hace efectivo su pago, establece una condición para la explotación de los RNNR y especifica cuál es su tratamiento tributario.

45. Para terminar, se ha de indicar que el tratamiento contable de las regalías como gasto operacional o costo de producción no incide en su tratamiento fiscal. Los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009 y 21-1 del Estatuto Tributario (ET) disponen la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Así mismo, la jurisprudencia constitucional ha señalado que las normas contables no tienen efectos impositivos propios. Por eso, el Legislador puede válidamente determinar que un gasto o un costo en términos contables no sea deducible de la renta bruta. Ahora bien, lo cierto es que el Legislador también puede establecer que las regalías no tengan tal connotación —de gasto

o de costo—, pues la Constitución no dispone o prohíbe nada sobre el particular.

3. Solicitudes de inexecutableidad

46. Las asociaciones colombianas de Petróleo y Gas (ACP) y de Minería (ACM), la Federación Nacional de Productores de Carbón (Fenalcarbón), la Asociación Nacional de Industriales (ANDI), la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, el Departamento de Derecho Minero-Energético de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, el Departamento del Derecho Económico de la Universidad Javeriana, el Instituto de Ciencia Política Hernán Echeverría Olózaga (ICP) y los ciudadanos Juan Camilo Restrepo, Harold Eduardo Súa Montaña, María Catalina Plazas Molina, Sandra Patricia Ducón Parra, José Alejandro Herrera Carvajal y otros, Luis Jaime Salgar Vegalara y otros, Alfredo Lewin Figueroa y Mauricio Piñeros Perdomo solicitaron a la Corte que declarara la inexecutableidad de la norma demandada. Los argumentos comunes a estas intervenciones —los cuales son similares a aquellos en los que se apoya la demanda— pueden resumirse así:

47. El precepto acusado vulnera los principios de equidad y justicia tributaria. Estos principios son un límite infranqueable a la libertad de configuración del Legislador en materia impositiva. La norma impide deducir de la renta bruta un gasto o costo que es proporcional, causal y necesario para la generación de la renta (artículo 107 del ET) y que, por consiguiente, no produce un incremento neto del patrimonio del contribuyente. Es decir, al impedir su tratamiento como gasto o costo —a pesar de que este es su manejo contable—, la disposición considera equivocadamente que las regalías son un ingreso o una renta de las empresas que debe ser gravada, cuando en realidad son un recurso del Estado.

48. En consecuencia, la norma demandada resulta a todas luces injusta, inequitativa y confiscatoria porque «desconoce la posibilidad de compensar los costos directos asociados al ejercicio de una actividad productora de renta». Al respecto, se debe recordar que el impuesto sobre renta no recae sobre los ingresos, sino sobre la renta líquida, la cual se obtiene luego de realizar el proceso de depuración que establecen los artículos 26 y 178 del ET.

49. En este orden, es claro que la norma no consulta la capacidad contributiva del sujeto activo del impuesto porque grava una renta inexistente. Carece de sentido que el pago de las regalías constituya un acto demostrativo de esa capacidad, y no de la reducción de los

ingresos de las empresas. De este modo, la prohibición de su deducción de la renta bruta resulta desproporcionada, excesiva y confiscatoria porque las regalías son uno de los gastos que genera mayor impacto en el modelo de negocio de los sectores minero y de hidrocarburos. Esto es así, en la medida en que las regalías siempre son recibidas por el Estado, independientemente de la utilidad que perciban las empresas.

50. Ahora bien, ciertamente, la medida no persigue un fin constitucional. La exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022 se sustenta en una premisa errada. Sostuvo que las regalías no eran ni un costo ni un gasto de la actividad extractiva y que la idea de contraprestación es incompatible con las nociones de costo y gasto. Además, a diferencia de lo que se afirma en dicho documento, no es cierto que las empresas del sector tengan una tasa efectiva de tributación baja —antes de la reforma ya era del 88%— o que gocen de más beneficios tributarios que otros sectores de la economía. Tampoco es cierto que dichas empresas no contribuyan al gasto social. Las regalías ingresan al sistema General de Regalías (SGR) y con ellas se financian proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo social, económico, y ambiental de las entidades territoriales.

52. El párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 desconoce la definición constitucional de las regalías. La disposición transforma la contraprestación denominada regalía, la cual constituye una renta fiscal del Estado, en un ingreso artificial del contribuyente. En virtud de lo dispuesto en el artículo 360 de la Constitución, las regalías son una contraprestación que se paga al Estado por la explotación de recursos que son de su propiedad. Es decir, se trata de una forma de expresar la equivalencia entre, por un lado, la propiedad sobre los recursos del subsuelo —en cabeza del Estado— y el derecho a explotar y a apropiarse de los recursos extraídos —en cabeza de las empresas—. Dicha equivalencia implica que las regalías son un ingreso para el Estado y costo para el empresario.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

53. La procuradora general de la Nación solicita a la Corte Constitucional que declare la inexequibilidad del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Para sustentar sus pretensiones, argumentó que «la norma acusada no es una manifestación legítima de la libertad de configuración del Legislador» porque no supera el test leve de razonabilidad. Lo anterior, en la medida en que su finalidad no es coherente con la definición constitucional de

las regalías y el medio empleado no atiende la capacidad económica de los contribuyentes.

54. En efecto, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022, el precepto demandado tiene la finalidad de «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”». Esta comprensión de las regalías implica que estas son «la mera satisfacción de una obligación adquirida con ocasión del contrato celebrado con el Estado». Por consiguiente, desde esta perspectiva, el Legislador sí puede prohibir su deducción de la renta bruta porque se trataría de «un valor [...] que no corresponde a una suma cancelada por actividades propias de la producción o comercialización del sector».

55. Sin embargo, existe otra comprensión de las regalías según la cual estas compensan el impacto ecológico y social que produce la explotación de RNNR. Este impacto debe ser compensado en virtud de los preceptos superiores que disponen el desarrollo sostenible y reconocen la función ecológica de la propiedad (artículos 58 y 80 de la CP). Bajo esta lógica, las regalías sí deben ser tratadas como un costo o un gasto propio de la actividad extractiva porque su pago se origina en el deber de realizar esa compensación. Esta es la postura defendida por la jurisprudencia constitucional en vigor. En este sentido, el fin que persigue la norma es inconstitucional porque acoge una interpretación de las normas superiores que es ajena a esa jurisprudencia.

56. El medio empleado por la disposición tampoco se ajusta al texto superior. La prohibición de deducir las regalías de la renta bruta vulnera los principios de justicia y equidad tributaria porque no consulta la capacidad económica del contribuyente, toda vez que el pago de las regalías no incrementa su patrimonio neto.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. Competencia

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

2. Cuestión previa: configuración del fenómeno de la cosa juzgada

58. La Sala Plena se encuentra relevada de analizar la aptitud de la demanda. Esto es así porque, de acuerdo con las razones que pasan a explicarse, deberá estarse a lo resuelto en la Sentencia C-489 de 2023. En dicha sentencia, la Corporación declaró la inexecutable del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 por desconocer el principio de equidad tributaria.

59. En la sentencia C-489 de 2023, la Corte resolvió un problema jurídico consistente en determinar si la prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta bruta violaba los principios de equidad y justicia tributaria porque (i) la renta líquida gravable así configurada imponía una carga tributaria desproporcionada respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados y (ii) preveía un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implicaba que los primeros soportaran una mayor carga tributaria.

60. Para resolver el problema jurídico propuesto, la Corte 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. En relación con la primera cuestión, la Sala 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. Además, constató que 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.

61. En relación con el alcance del principio de equidad tributaria y la jurisprudencia en materia de deducción, la Corte reiteró que, dada su amplia libertad de configuración en materia tributaria, el legislador tiene la potestad de establecer, derogar, prohibir o limitar deducciones del impuesto sobre la renta.

62. Al resolver el caso concreto, la Sala 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. En este orden, la Corte determinó que, en periodos de precios bajos, la prohibición de deducción de las regalías, tal como fue adoptada en el párrafo del artículo 19 de la Ley 2277 de 2023, 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.

64. En particular, la Sala señaló que el tratamiento diferenciado previsto en los incisos segundo y siguientes del párrafo 19 de la Ley 2277 de 2023 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.

65. La Corte indicó que 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.

66. Por último, en la Sentencia C-489 de 2023, la Corte concluyó que era improcedente 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. En consecuencia, la Sala Plena concluyó que el único remedio posible para garantizar la supremacía e integridad de la Constitución Política era declarar la inexecutable del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

67. De conformidad con lo expuesto, respecto del citado párrafo, operó la cosa juzgada formal y absoluta. Tal situación implica que esa disposición no puede ser objeto de un nuevo análisis, ya que no forma parte del ordenamiento jurídico y tampoco produce efectos. Por consiguiente, la Corte está obligada a estarse a lo resuelto en la providencia anterior, al margen de que la presente demanda sea apta o no para emitir un pronunciamiento de fondo y de que los cargos de inconstitucionalidad sean o no los mismos a los estudiados en la Sentencia C-489 de 2023.

2.1. El fenómeno de la cosa juzgada constitucional. Reiteración de jurisprudencia

68. El artículo 243 de la Constitución dispone que «[l]os fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional». En consecuencia, dichos fallos tienen «el carácter de inmutables, vinculantes y definitivos». Por ello, el juez constitucional no podrá «volver a conocer y decidir sobre lo resuelto». De ahí que la cosa juzgada constitucional persigue dos propósitos fundamentales: i) otorga eficacia al principio de supremacía constitucional (artículo 4 de la CP) y ii) garantiza el principio de seguridad jurídica, «la estabilidad del derecho y la confianza y la certeza de las personas respecto de los efectos de las decisiones judiciales».

69. En concordancia con la jurisprudencia, la cosa juzgada constitucional se configura cuando se presentan los siguientes elementos: identidad de objeto, identidad de causa petendi e identidad del parámetro de control de constitucionalidad. Respecto de la identidad de objeto, la Corte debe verificar si la demanda «propon[e] estudiar el mismo contenido normativo de la

misma proposición normativa, ya estudiada en una sentencia anterior». En cuanto a la identidad de causa petendi —voz latina que significa «causa de pedir»—, se debe determinar si la demanda formula las mismas razones de inconstitucionalidad analizadas en una sentencia previa. Finalmente, la identidad del parámetro de control de constitucionalidad exige establecer «que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración».

70. En este orden, la Corte ha distinguido entre cosa juzgada formal y material, y cosa juzgada absoluta y relativa. La cosa juzgada formal «se produce cuando una demanda se dirige contra una disposición previamente demandada». Por su parte, la cosa juzgada material «ocurre cuando se cuestiona la misma norma (contenido interpretado), aunque se encuentre en otra disposición». Es decir, la primera tiene lugar «cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con el mismo texto normativo demandado en el caso sub judice»; y, la segunda, cuando «existen dos disposiciones distintas que tienen identidad de contenido normativo, una de las cuales fue sometida, de manera previa, al control de constitucionalidad a cargo de esta Corte». En otros términos, la cosa juzgada formal recae sobre el texto legal o enunciado jurídico (disposición jurídica) y la cosa juzgada material, sobre los contenidos normativos propiamente dichos (norma jurídica).

71. Cuando se configura la cosa juzgada formal, la decisión deberá declarar el estarse a lo resuelto en la providencia anterior. Si se trata de una cosa juzgada material, la decisión será «estarse a lo resuelto en providencia anterior y declarar la exequibilidad simple o condicionada de la disposición acusada».

72. De otro lado, la cosa juzgada absoluta se produce, en principio, en dos casos: cuando la Corte declara la inexequibilidad de una norma jurídica o luego de que se ha contrastado la norma con toda la Constitución. En estos eventos, la norma no podrá ser objeto de un nuevo control de constitucionalidad y, por consiguiente, «la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o, en caso de haberse surtido la admisión, será necesario [dictar] un fallo en el que se esté a lo resuelto en la decisión anterior». Lo anterior, «con independencia del parámetro de constitucionalidad que desconoció la norma invalidada». En estas circunstancias, no resulta necesario confrontar las razones que fundamentaron la decisión previa con la demanda, pues el texto legal ya no forma parte del ordenamiento

jurídico. Como es natural, esto impide un nuevo juicio de constitucionalidad.

73. Por el contrario, la cosa juzgada relativa se presenta cuando en la sentencia previa, que declara la inexecutable parcial o executable de la norma, se analizaron únicamente los cargos de inconstitucionalidad propuestos. Este tipo de decisión deja abierta la posibilidad de formular un cargo distinto al examinado en la providencia anterior. No obstante, si la decisión previa declaró la executable de la norma con base en el mismo cargo planteado en la demanda, «en principio, la Corte deberá estarse a lo resuelto en aquella providencia para garantizar la seguridad jurídica de sus decisiones».

74. Ahora bien, la Sala Plena ha identificado tres supuestos excepcionales que debilitan la cosa juzgada constitucional y, a su vez, habilitan a la Corte a emitir un nuevo pronunciamiento. Estos son: «i) la modificación del parámetro de control, lo cual sucede cuando se aprueban reformas constitucionales; ii) el cambio en el significado material de la Constitución, que se relaciona con modificaciones en el “carácter dinámico de la Carta” y iii) la variación del contexto normativo de la disposición o norma objeto de control, caso en el cual es necesario llevar a cabo una nueva ponderación de principios constitucionales».

75. Con sustento en lo sostenido hasta aquí, la Sala Plena encuentra que debe estarse a lo resuelto en la citada Sentencia C-489 de 2023, en virtud de la configuración de la cosa juzgada formal y absoluta. Como ya se advirtió, en esa providencia la Corte declaró la inexecutable del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. En el asunto de la referencia, se admitió a trámite una demanda contra la misma norma. En razón de la decisión adoptada en la Sentencia C-489 de 2023, el aludido párrafo ya no forma parte del ordenamiento jurídico y, por tanto, no es posible examinar su constitucionalidad.

76. Además, no ha tenido lugar ninguna de las circunstancias que debilita la cosa juzgada constitucional. Así, el parámetro de control, el significado material de las normas constitucionales invocadas y el contexto normativo de la disposición acusada no han sufrido cambio alguno.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

ÚNICO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-489 de 2023, en la cual se declaró la inexequibilidad del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, «[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».

Comuníquese y cúmplase,

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Con aclaración de voto

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

Con Aclaración de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

Con impedimento aceptado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

A LA SENTENCIA C-518 DE 2023

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte Constitucional, a continuación, expongo las razones que me motivaron a aclarar el voto respecto de la Sentencia C-518 de 2023. Acompañé la decisión mayoritaria que declaró en este caso estarse a lo resuelto en la Sentencia C-489 de 2023, por configurarse cosa juzgada. Con todo, esta última providencia declaró inexecutable el parágrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, por lo que ahora aclaro el voto considerando que en su momento, me aparté de la decisión de inexequibilidad proferida en la aludida Sentencia C-489 de 2023, debido a que consideré que la Corte debió adoptar una decisión inhibitoria en cuanto la demanda carecía de aptitud sustantiva, debido a la falta de especificidad, pertinencia y suficiencia de los argumentos en los que se fundamentó. De igual forma, la aproximación propuesta para la configuración de un cargo nuevo de equidad horizontal no era procedente, pues no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, ni a lo previsto en la jurisprudencia de esta Corte. Ahora bien, si en gracia de discusión, se superaba la aptitud de la demanda, la disposición examinada debió declararse executable. Seguidamente, expondré sucintamente los motivos que fundaron mi postura en torno a la mencionada providencia.

1. La falta de aptitud del único cargo admitido por la vulneración del principio de equidad tributaria. La censura planteada en la demanda no cumplía con los presupuestos de especificidad, pertinencia y suficiencia exigidos por la jurisprudencia. En concreto, la argumentación no acreditó una oposición objetiva entre la norma y la Constitución. También, se basó en razones de conveniencia y aspectos contractuales que carecían de naturaleza constitucional. Finalmente, no presentó todos los argumentos que sustentaran el reproche, en especial, estuvieron ausente los aspectos relacionales para identificar el desconocimiento de la equidad. Por esa razón, no generaba una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma acusada.

2. La configuración de un cargo nuevo por la aparente vulneración del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Consideré que no procedía la aplicación del artículo 22 del Decreto 2067 de 1991 en los términos de la jurisprudencia de la Corte para la configuración de una nueva censura por la aparente vulneración del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, dado que i) la aproximación de la sentencia construye un cargo sin contar con elementos argumentativos básicos en la demanda y ii) no se advertía un vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad.

3. Adicionalmente, la nueva censura implicó una revisión oficiosa de la norma acusada y no podía sustentarse en las razones expuestas por los intervinientes en la audiencia pública y en documentos antecedentes de otros procesos. Esta situación desconoció el principio de participación política que sustenta la acción pública de inconstitucionalidad y el postulado democrático que orienta su trámite, porque no les permitió a los intervinientes del proceso pronunciarse sobre el cargo finalmente decidido por la mayoría.

4. En su momento expresé que de aceptarse, en gracia de discusión, que el cargo de la demanda era apto, tal y como lo asumió la mayoría, la norma acusada era exequible. Indiqué en el salvamento de voto a la Sentencia C-489 de 2023 diferencias relacionadas con i) el estudio de la propiedad del Estado sobre los RNNR porque era innecesario; ii) la naturaleza jurídica de las regalías con base en nociones propias de Código Civil; iii) la aproximación al principio de equidad tributaria desde el análisis del tributo individualmente considerado, porque no hay una postura consolidada en la jurisprudencia constitucional que contemple el análisis del principio de equidad tributaria horizontal a partir de un mecanismo tributario aplicable a un impuesto individualmente considerado. Para tal efecto, presenté los

argumentos expuestos en la Sentencia C-606 de 2019, entre otros. En este orden de ideas, resultaba imperativo analizar el impacto de la norma demandada en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, y no de manera aislada; y iv) el análisis de sostenibilidad fiscal.

5. En este último aspecto, la sentencia acogió la “postura novedosa” propuesta por algunos intervinientes en torno al alcance de la sostenibilidad fiscal como límite al ejercicio de la facultad impositiva, cuando 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. Referenciar este asunto era innecesario puesto que no era un aspecto definitorio o, al menos, relevante para resolver el caso concreto. No quedó claro en la providencia cuál era su alcance cuando se está ante una reforma tributaria estructural y específicamente una que busca aumentar los ingresos de la Nación, a partir de la competencia legislativa. Justamente, la definición de la política fiscal del país es uno de los instrumentos de intervención del Estado que define los mecanismos para obtener los ingresos requeridos que permitirán atender los gastos y necesidades públicas.

6. Adicional a lo anterior, le impuso una carga desproporcionada e irrazonable al Legislador cuando en ejercicio de su amplio margen de configuración en materia tributaria adopta medidas con las que buscan incrementar los ingresos de la Nación y que, ineludiblemente, implican un aumento de la tributación de los sujetos pasivos. En este punto, la sentencia aludió a argumentos de naturaleza conjetural para aludir a instrumentos impositivos que en un primer momento aumentan el recaudo, pero luego marchitan la actividad económica gravada, lo que significa un decrecimiento del flujo de recursos. Tal situación implica que el debate congresional debe ser técnicamente predictivo y establecer: i) el momento en el que una actividad económica se marchita con ocasión de la medida impositiva; y ii) establecer mecanismos alternativos para que suplan la fuente de ingresos con la que ya no contaría el Estado.

7. Solución del problema jurídico sobre el presunto desconocimiento del principio de equidad en su dimensión horizontal. La conclusión de la sentencia sobre este aspecto era que no existía problema de constitucionalidad sobre la prohibición de la deducción de las regalías del impuesto de renta, en sí misma considerada. El nuevo problema de constitucionalidad que abordó la sentencia radicó en los efectos prácticos de la norma, específicamente en la forma

en que se liquidan las regalías en dinero y en especie y su impacto tributario diferenciado. Tampoco tenía cabida, como problema de dimensión constitucional, la distinción entre los sujetos pasivos comparados en términos de tratamiento contable, pues esto obedece a la elección de un método determinado.

8. En todo caso, procedía la declaratoria de exequibilidad de la medida en atención a que, como la misma sentencia lo reconoce, en más de 20 decisiones judiciales, la Corte ha establecido la constitucionalidad de instrumentos tributarios que limitan o restringen las deducciones tributarias. En este caso, la medida era proporcionada y razonable porque: i) perseguía una finalidad constitucional válida relacionada con el aumento del recaudo de los ingresos de la Nación, mediante la restricción de la deducción de las regalías para quienes explotan RNNR. Adicionalmente, buscaba alcanzar objetivos de eficiencia tributaria y procuraba efectos extrafiscales relacionados con desincentivar unas actividades económicas determinadas; ii) el medio era idóneo, puesto que lograba aumentar el recaudo mediante un mecanismo que permitía establecer la renta líquida gravable; y iii) aquel no estaba prohibido por la Constitución, en atención a que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria y, como la Corte lo había expresado previamente y así lo advierte la sentencia, las limitaciones o restricciones a las deducciones impositivas no son inconstitucionales per se.

9. Solución del problema jurídico propuesto por el presunto desconocimiento del principio de equidad en su dimensión vertical. La medida analizada no era confiscatoria. Este análisis se alejó de los planteamientos expuestos por el actor y, en consecuencia, configuró una nueva censura que debía cumplir con los presupuestos jurisprudenciales para tal fin. Contrario a lo afirmado en la sentencia, en la actualidad, la jurisprudencia constitucional no mantiene un criterio cuantitativo para examinar la confiscatoriedad de los impuestos, esto es, no existe un límite nominal y objetivo para establecer la confiscatoriedad, tal y como lo expresó la Sentencia C-388 de 2016. En este sentido, expuse que la confiscatoriedad es un elemento que se verifica caso a caso, desde la desproporción de la medida y la destinación de la actividad privada al pago del impuesto y no a la generación de ganancias.

11. La supuesta naturaleza confiscatoria de la prohibición de deducción de las regalías en ciclos económicos de precios bajos, en el marco de la equidad vertical. Esta argumentación resultaba contraria a la evidencia fáctica, pues supuso que la medida impositiva generaba

una tasa efectiva de tributación desproporcionada cuando los precios del petróleo eran bajos. Sin embargo, el reciente informe 3T23 de Ecopetrol advertía que, aún con las dificultades de precios bajos, generadas por bajas ventas, efectos cambiarios, entre otros factores, la tasa efectiva de tributación, que incluía la sobretasa al impuesto de renta y la no deducibilidad de las regalías cobradas anticipadamente vía retención en la fuente, fue del 47.0% frente al 32.8% del 3T22 y del 43.9% para los 9M23 ante el 32,8% de los 9M22. Estas variaciones no evidencian un impacto irrazonable de la medida, frente a la pretensión recaudatoria del Congreso. Bajo tal entendido, la decisión estuvo basada en conjeturas sobre lo que podría ocurrirle al sector.

12. De otra parte, la postura mayoritaria indicó que la ausencia de confiscatoriedad es una regla no susceptible de ponderación. Este argumento, resultaba problemático por las siguientes razones: i) no tiene referencia constitucional, pues la Carta Política no contiene una cláusula expresa sobre la regla de no confiscatoriedad; ii) la noción de confiscatoriedad ha sido desarrollada jurisprudencialmente. En ese sentido, la postura mayoritaria no referenció la decisiones de esta corporación que hayan establecido dicha regla constitucional; y iii) resulta contradictorio que la mayoría considere la confiscatoriedad como una regla cuando aquella es manifestación de un principio, el de equidad tributaria vertical que, contrario a lo expresado, es susceptible de ponderación.

13. La decisión de inexecutable. La declaratoria de inexecutable de la norma censurada genera problemas de constitucionalidad. El primero versa sobre el impacto fiscal de la decisión. En el trámite de constitucionalidad, el que incluyó una serie de audiencias públicas, quedó acreditado que la medida fiscal buscaba recaudar 2.7 billones para 2023 y 2.2. billones para 2024. La decisión en el caso habilita la deducción del valor de las regalías lo que genera un impacto fiscal inmediato que no fue considerado y que, contrario a la expresado en la sentencia, sí afecta los ingresos de la Nación. Resultó contradictorio que la postura mayoritaria dedicara un capítulo extenso en la parte dogmática de la sentencia sobre este tema, para luego, no tener en cuenta la obligación de considerar el impacto fiscal de la decisión al declarar inexecutable la norma acusada.

14. De otra parte, de aceptarse en gracia de discusión la existencia de un trato discriminatorio en materia de equidad horizontal entre quienes pagan las regalías en especie y los que lo hacen en dinero, la corrección de la discriminación normativa no era la

inexequibilidad integral de la norma, pues, como quedó expuesto previamente, aquella compromete otros principios constitucionales como la sostenibilidad fiscal y la conservación del derecho por tratarse de una materia en la que el Legislador tiene un amplio margen de configuración. En ese sentido, lo procedente habría sido declarar la inexequibilidad parcial del contenido normativo relacionado con la liquidación de las regalías en especie como costo de producción o, en su defecto, una exequibilidad condicionada del artículo acusado en el sentido de que la prohibición de deducción de regalías en dinero no podía ser superior de su equivalente en especie. Finalmente, no se valoró ni decidió la alternativa de diferir los efectos de la decisión, para permitir que el Congreso de la República remediara la inconstitucionalidad evidenciada y de esta manera ponderar y materializar en la mayor medida posible, los postulados superiores comprometidos con la decisión.

En estos términos quedan expuestas las razones que me llevan a aclarar el voto respecto de la Sentencia C-518 de 2023.

Fecha ut supra

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado