Fwd: Presentación y radicación de demanda Inconstitucionalidad contra Ley 2277 de 2022 (parcial)

Manuel José Cepeda <manueljcepeda@gmail.com>

Mié 11/01/2023 8:09

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>;secretaria4 corte constitucional <secretaria4@corteconstitucional.gov.co>
CC: mplazas@mpvabogados.com <mplazas@mpvabogados.com>;Lucy Cruz <lucycruz@quinonescruz.com>

Corte Constitucional
Secretaria General
E.S.D.

Buenos dias,

Por este medio, en aplicación de las normas vigentes, procedo hoy miércoles 11 de enero de 2023 a radicar en el respectivo buzón de la Secretaría General de Corte Constitucional una demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 10 (parcial) y 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022.

La demanda, cuya version original fue debidamente escaneada, es presentada por mi desde mi correo electrónico (manueljcepeda@gmail.com), así como por los ciudadanos Lucy Cruz de Quiñones (lucycruz@quinonescruz.com) y Mauricio Alfredo Plazas Vega (mplazas@mpvabogados.com), después de haber efectuado presentación personal de la demanda ante notario. A ellos les copio este correo a las direcciones electrónicas indicadas para notificaciones.

Al final de la demanda escaneada obran las copias de las cédulas de ciudadania de los tres demandantes. Igualmente, para facilitar su consulta, adjunto copia de las tres cédulas en archivo separado.

Ademas, adjunto a este correo versión en PDF de la demanda para facilitar su consulta y toma de extractos por el despacho a quien corresponda en reparto.

Al agradecerle su atención, le extiendo un cordial saludo.

Atentamente,

Manuel José Cepeda Espinosa
CC 79158071

Acción Pública de Inconstitucionalidad - Sobret...

--

Honorables Magistradas y Magistrados
Corte Constitucional
E. S. D.

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 2 del parágrafo 3 del artículo 10 (parcial) y el parágrafo 1 del 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"*.

Lucy Cruz de Quiñones, ciudadana en ejercicio, identificada con la cédula de ciudadanía 41.581.364, **Manuel José Cepeda Espinosa**, ciudadano en ejercicio, identificado con la cédula de ciudadanía 79.158.071 y **Mauricio Alfredo Plazas Vega,** ciudadano en ejercicio, identificado con la cédula de ciudadanía 19.301.289, por medio de este escrito presentamos acción pública de inconstitucionalidad contra el numeral 2 del parágrafo 3 del artículo 10 (parcial) y el parágrafo 1 del 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"*.

I. NORMAS DEMANDADAS 5
II. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS 7
III. FUNDAMENTOS DE DERECHO 7
1. Introducción 7
2. Problemas jurídicos 10
3. Resumen ejecutivo de los cargos 11
4. Breve explicación de las normas demandadas y sus efectos 13
4.1. Explicación jurídica de las normas demandadas 13
4.1.1. Sobretasa al impuesto sobre la renta (artículo 10) 13
4.1.2. No deducibilidad de regalías (artículo 19) 15
4.2. Antecedentes y motivación de las normas 16
4.2.1. Intención del Gobierno al presentar el proyecto de ley 16
4.2.2. Precariedad de la motivación legislativa 19
4.2.3. Las normas demandadas no tienen una finalidad ambiental 22
4.2.4. Conclusión sobre la finalidad de la nueva carga tributaria 26
4.3. Efecto combinado de ambas normas 26
4.4. Efecto previsible respecto de la financiación del Estado Social de Derecho y las políticas sociales 28
5. Margen de configuración legislativa y parámetro de control constitucional 32
5.1. Límites al margen de configuración en materia tributaria 32
5.1.1. Límites generales 32
5.1.2. Principios constitucionales específicos en materia tributaria 35
5.1.3. Límites constitucionales al deber de tributar 37
5.1.4. Algunas normas tributarias declaradas inconstitucionales 37
5.2. Constitucionalización de los recursos del subsuelo, de su explotación y de las regalías 40
5.3. Intensidad del juicio de proporcionalidad a aplicar 45
6. Cargos contra el artículo 10 (sobretasa) 46
6.1. Primer cargo: Violación de los principios de reserva de ley y certeza tributaria, previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, por la incertidumbre que genera para el contribuyente en lo que concierne a la indefinición de la tarifa de la “sobretasa” del impuesto sobre la renta (léase “tarifa especial del impuesto sobre la renta”) a cargo de los contribuyentes del sector, y del artículo 6°, ibidem, por someter a los contribuyentes colombianos a lo que disponga una autoridad extranjera no sujeta al paradigma de la legalidad de sus actos en Colombia 48
6.1.1. Contexto general para la formulación del cargo 48
6.1.2. Exposición y fundamentación del cargo 49
6.2. Segundo cargo: Violación del *principio de irretroactividad* de la ley tributaria, previsto en el artículo 363 de la Constitución Política, en concordancia con el último inciso del artículo 338, ibidem 53
6.2.1. Contexto general para la formulación del cargo 53
6.2.2. Exposición y fundamentación del cargo: La disposición acusada viola los artículos 363, inciso segundo, y 338, último inciso, de la Constitución Política, porque dispone la aplicación retroactiva, para un año gravable ya transcurrido, de una tarifa que se cuantifica y delimita en el año siguiente al gravable 54

6.3. Tercer cargo: Violación de los principios de justicia, equidad e igualdad, desde la óptica de los artículos 95, numeral 9°, y 13 de la Constitución Política, en relación con el impuesto sobre la renta en particular, y quebrantamiento de los artículos 133 y 136-5, ibidem, porque el verdadero móvil de la disposición acusada es la persecución a la industria del petróleo, con claro desmedro de las disposiciones y principios constitucionales que se acaban de mencionar, del imperativo al Congreso de procurar, con sus acciones, la realización de la justicia y el bien común, y de la prohibición constitucional de ejecutar actos que entrañen persecución contra las personas..... 55

6.3.1. Introducción necesaria – La verdadera finalidad de la "sobretasa" acusada es la persecución a la industria del petróleo a costa de los principios de justicia, igualdad y equidad y en ostensible afrenta al imperativo constitucional según el cual los congresistas han de actuar en función de la realización de la justicia y el bien común y lejos de cualquier intención de daño a las personas..... 55

6.3.2. Contexto general para la formulación del cargo – Los principios de justicia y equidad respecto de un impuesto en particular, como es el de renta, y el imperativo y los imperativos, para el Congreso, de buscar siempre la realización de la justicia y el bien común y no perseguir a nadie..... 58

6.3.3. Exposición y fundamentación del cargo: ¿Por qué con la sobretasa censurada se violan los principios de justicia, igualdad y equidad y se vulneran los artículos 133 y 136-5 de la Carta Política relacionados, en su orden, con el deber del Congreso de procurar la realización de la justicia y el bien común y la prohibición de realizar o auspiciar actos de persecución contra las personas? 60

6.4. Recapitulación de los cargos contra el artículo 10..... 86

7. Cargos contra el artículo 19 (no deducibilidad de regalías)..... 87

7.1. Primer cargo: la norma demandada contraviene la definición constitucional de las regalías contenida en el artículo 360 y 361 de la Constitución como ingresos estatales y su contrapartida de egresos o costos del explotador..... 87

7.1.1. Contexto general para la formulación del cargo..... 87

7.1.2. Exposición y fundamentación del cargo 89

7.2. Segundo cargo: el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 socava los criterios constitucionales de justicia y equidad en el deber de contribuir, consagrados en el art. 95-9 de la CP debido a que no permite deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta las regalías pagadas por la explotación de los recursos naturales no renovables, con lo cual el contribuyente termina pagando sobre rentas irreales equivalentes a los costos reales, que disminuyen la capacidad contributiva..... 92

7.2.1. Contexto general para la formulación del cargo..... 92

7.2.2. Exposición y fundamentación del cargo 95

7.3. Tercer cargo: el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 viola el artículo 13 de la Constitución Política que obliga tratar igual a situaciones similares 116

7.3.1. Contexto general para la formulación del cargo..... 116

7.3.2. Exposición y fundamentación del cargo 116

7.3.3. Supuestos de hecho susceptibles de comparación..... 118

7.3.4. Trato diferenciado entre iguales..... 123

7.3.5. Ausencia de justificación..... 123

7.4. Recapitulación de los cargos contra el artículo 19..... 123

8. Cargos conjuntos contra la carga tributaria establecida por la combinación de las dos normas demandadas..... 124

8.1. Primer cargo: la nueva carga tributaria es violatoria del principio constitucional de equidad tributaria 124

8.2. Segundo cargo: la nueva carga tributaria fue adoptada por el Congreso en desviación del poder legislativo mediante una ley singular 129

8.3. Recapitulación del último grupo de cargos..... 133

IV. COMPETENCIA..... 134

V. ANEXOS 134

VI. NOTIFICACIONES 134

I. NORMAS DEMANDADAS

Se demandan los apartes resaltados y subrayados de los textos contenidos en la Ley 2277 de 23 de diciembre de 2022 (art 10 y 19 parágrafo 1°):

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

ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. *La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%).*

[…]

PARÁGRAFO 3. *Las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, deberán adicionar a la tarifa general del impuesto sobre la renta unos puntos adicionales, cuando desarrollen alguna o algunas de las siguientes actividades económicas, así:*

[…]

2. Extracción de petróleo crudo CIIU – 0610, así:

Puntos adicionales en la tarifa del impuesto sobre la renta	***Condición de adición de los puntos adicionales***
0 puntos adicionales ***(0%)***	***Cuando el precio promedio de respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por debajo del percentil 30 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.***
5 puntos adicionales ***(5%)***	***Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre entre el percentil 30 y 45 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.***
10 puntos adicionales ***(10%)***	***Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por encima del percentil 45 y entre el percentil 60 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.***
15 puntos adicionales ***(15%)***	***Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por encima del percentil 60 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.***

Los precios promedio de la tabla anterior para la actividad económica extracción de petróleo crudo CIIU – 0610 corresponderán al precio promedio internacional del petróleo crudo de referencia Brent USD/Barril, deflactado con el Índice de Precios al Consumidor para todos los consumidores urbanos de los Estados Unidos de América, publicado por la Oficina de Estadísticas Laborales de ese país.

Para la aplicación de los puntos adicionales, la Unidad de Planeación Minero Energética, en el caso de las actividades de extracción de hulla (carbón de piedra) CIIU – 0510 y extracción de carbón lignito CIIU – 0520, ***y la Agencia Nacional de Hidrocarburos, para el caso de la actividad económica de extracción de petróleo crudo CIIU – 0610, publicarán a más tardar, el último día hábil de enero de cada año, mediante resolución, la información correspondiente a los precios promedio del año gravable inmediatamente anterior,*** *así como la tabla de percentiles de precios promedio mensuales, incluyendo por lo menos:*

1. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil 30 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.

2. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil 45 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.

3. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil 60 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.

[…]

Estos puntos adicionales sobre la tarifa del impuesto sobre la renta solo son aplicables a los contribuyentes de que trata este parágrafo que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 50.000 UVT. El umbral anterior se calculará de manera agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas según los criterios de vinculación previstos en el artículo 260-1 de este Estatuto.

Cuando un mismo contribuyente tenga ingresos por las diferentes actividades económicas sujetas a lo aquí previsto, los puntos adicionales serán determinados por la actividad que mayores ingresos fiscales genera para el contribuyente.

Cuando los contribuyentes obtengan ingresos por concepto de venta de gas natural, los puntos adicionales que se deberán adicionar a la tarifa general del impuesto sobre la renta se determinarán al multiplicar los puntos adicionales determinados de acuerdo a lo establecido en los incisos anteriores de este parágrafo, por la proporción que dé como resultado la división de la totalidad de los ingresos brutos diferentes a la venta de gas natural entre los ingresos brutos totales.

[…]

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 (ΣCP), 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:

$$CU = CT / VT$$"

II. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

Artículos 6, 13, 95-9, 133, 136-5, 338, 360 en concordancia con el 361, y 363 de la Constitución Política.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Introducción

Las normas demandadas son inconstitucionales por varias razones desarrolladas en esta demanda. Los cargos están dirigidos contra la sobretasa en renta de las empresas dedicadas

a la extracción de petróleo crudo (artículo 10, parágrafo subrayado) y contra la prohibición para estas empresas y las de extracción de gas natural de deducir el pago de las regalías del impuesto de renta (artículo 19, parágrafo subrayado).

El artículo 10, parágrafo 3, numeral 2, relacionado con la sobretasa en renta por la extracción de petróleo viola los artículos 6, 13, 95-9, 133, 136-5, 338 y 363 de la Constitución, como se demostrará al sustentar los respectivos cargos.

El artículo 19, parágrafo, sobre la no deducibilidad de las regalías, aplicable exclusivamente a las empresas dedicadas a la extracción de petróleo y demás recursos naturales no renovables, con una regla dual y específica para petróleo, viola los artículos 13, 95-9, 360, 361 y 363 de la Constitución, como se demostrará al sustentar los respectivos cargos.

Las dos normas demandadas tomadas en conjunto violan los artículos 133, 136-5 y 363 de la Constitución, como se demostrará al sustentar los respectivos cargos.

Los parágrafos que se demandan parcialmente introducen una carga desproporcionada a la actividad de exploración y exploración de petróleo. Cada norma, individualmente, tiene serios problemas de inconstitucionalidad, que se desarrollan en los apartados 6 y 7 de este capítulo de la demanda. Pero, adicionalmente, de manera conjunta representan también la imposición de un régimen tributario en materia de renta específicamente diseñado para marchitar gradualmente la actividad productiva petrolera (crudo y gas natural). Al introducir una sobretasa al impuesto sobre la renta, que para el año gravable 2023 seguramente iniciará en el 15%-pues la fórmula fue cuidadosamente diseñada para que así sea-, se estará gravando efectivamente a todas las empresas del sector con una tarifa del 50%. A esto se agrega que de la base gravable no se podrán deducir las regalías que se pagan al Estado como contraprestación, lo cual resulta en una tributación efectiva del 70,5%, según Fedesarrollo. Una empresa que debe tributar esta proporción de sus utilidades, y además de ello incurrir en toda suerte de gastos de inversión, queda sujeta a una carga manifiestamente desproporcionada y por lo tanto inequitativa, contraria al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 95-9 de la Constitución.

En el apartado 2 de este capítulo se presentan los problemas jurídicos planteados por los cargos de esta demanda y en el apartado 3 se presenta un resumen ejecutivo de cada uno de los cargos, en respuesta a los anteriores problemas jurídicos.

En el apartado 4 de este capítulo se explican brevemente las normas demandadas y sus efectos, con el objeto de que la Corte Constitucional tenga un referente cierto para el ejercicio del control de constitucionalidad, y con ello cumplir el requisito de certeza[1]. Además se explican los antecedentes de las normas demandadas, incluyendo la intención del Gobierno al proponerlas al igual que la precaria motivación del Congreso al aprobarlas, y también se explican sus efectos.

En el apartado 5 se presentan algunos referentes constitucionales transversales a la demanda, incluyendo los límites al margen de configuración legislativa en materia tributaria y la estructura e intensidad del juicio de proporcionalidad que se debe aplicar al determinar la legitimidad de las limitaciones a derechos constitucionales o tratos diferenciados.

En el apartado 6 se presentan los cargos individuales contra los apartes demandados del artículo 10, que crean una sobretasa de hasta el 15% para el sector. Estos cargos consisten en: (i) violación de los principios de reserva de ley y certeza (arts. 6 y 338 CP) por incertidumbre en la tarifa de la sobretasa, (ii) violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria (arts. 338 y 363 CP), por establecer una regla según la cual la configuración y delimitación de la tarifa tiene lugar en el año siguiente al año gravable y (iii) violación de los principios de justicia, equidad e igualdad (arts. 13 y 95-9 CP), así como del imperativo, que compromete a los miembros del Congreso, de cumplir sus funciones "consultando la justicia

[1] Sentencia C-1052 de 2001.

y el bien común" (art. 133 CP), debido a que el verdadero móvil de la disposición acusada es la persecución al sector de exploración y explotación del petróleo, y de la enfática prohibición constitucional de realizar actos persecutorios contra las personas (art. 136-5 CP).

En el apartado 7 se presentan los cargos individuales contra los apartes demandados del artículo 19, que impide la deducción de las regalías. Estos cargos consisten en (i) desconocimiento de la definición constitucional de las regalías como una contraprestación económica a favor del Estado (art. 360 CP) al definirlas inconstitucionalmente como rentas de las empresas, (ii) violación de los criterios constitucionales de justicia y equidad (arts. 95-9 y 363 CP) al gravar una renta inexistente, y (iii) violación del derecho a la igualdad (art. 13 CP) al impedir a las empresas del sector de exploración y explotación del petróleo deducir de la base gravable una contraprestación que se paga al Estado, mientras que a otros sectores comparables sí se permite dicha deducción.

En el apartado 8 se exponen dos cargos que se dirigen contra el conjunto de las dos normas demandadas. Estos cargos consisten en que el Congreso aprobó: (i) una carga tributaria excesiva y desproporcionada que desconoce el principio de equidad tributaria (art. 95-9) y (ii) una carga en ejercicio de desviación del poder legislativo (art. 133 CP), que comporta un deliberado propósito de persecución a los contribuyentes de la industria del petróleo (art 136-5 CP).

A lo largo de la demanda, donde sea pertinente, se mostrará que las normas demandadas en su conjunto tienen la intención de perseguir y el efecto de marchitar una industria crucial para la financiación del Estado Social de Derecho. Las rentas petroleras constituyen entre el 10% y el 20% de los ingresos del Gobierno Nacional Central, según el Comité Autónomo de la Regla Fiscal, y el 75% del presupuesto del Sistema General de Regalías. Gran parte de las políticas sociales del Estado, incluyendo las destinadas a mantener y ampliar el acceso al agua potable, la salud, la alimentación y la educación, entre muchos otros aspectos, dependen de los ingresos que para el Estado representa la industria del petróleo.

Las normas ahora demandadas han sido redactadas con apariencia de generalidad e impersonalidad. Pero realmente se dirigen contra sujetos específicos y con el fin de marchitar una industria particular. Con esto, el Congreso realmente ha aprobado una ley singular, aspecto que en el pasado ha sido decisivo para declarar inconstitucionales las normas objeto de control, incluso reformas constitucionales. En la sentencia C-141 de 2010, la Corte Constitucional observó que una propuesta de referendo para permitir una segunda reelección, a pesar de versar *"sobre una hipótesis general y abstracta"*, en realidad *"se trata de una ley de caso único o singular, pues sólo un ciudadano reúne las condiciones contempladas en el artículo 1 de la Ley 1354 de 2009: el actual Presidente de la República. Es decir, a pesar de que se trata de una formulación aparentemente general que cobija a cualquier ciudadano que reúna estas condiciones, realmente el enunciado aprobado perseguía favorecer de manera explicita al actual mandatario"*[2].

Aquí estamos ante una ley de caso único. Una carga tributaria que se estableció exclusivamente para la industria del petróleo y que fue justificada con argumentos persecutorios contra la respectiva industria. Esta industria es la única con una sobretasa que llega al 15%, la única que tiene una sobretasa tan elevada permanente en lugar de temporal (en contraste con las previstas para las entidades financieras y las generadoras de energía eléctrica), la única que debe entregar el 70,5% de sus utilidades al Estado, la única con reglas especiales para calcular las regalías pagadas en especie que no pueden ser deducidas, y la única que no puede deducir las regalías pagadas en dinero, aunque según la Ley acusada les corresponde pagar una sobretasa en renta del 15%.

Antes de profundizar en los cargos de la presente demanda, es necesario recordar la posición de la industria de petróleo sobre dos temas fundamentales.

---

[2] Sentencia C-141 de 2010.

El primero tiene que ver con la posición adoptada por la industria de petróleo sobre el incremento de su carga tributaria: desde un principio la industria estuvo de acuerdo y así lo manifestó, en contribuir en mayor nivel a la financiación del Estado. Propuso reemplazar el inicial impuesto a las exportaciones y la no deducibilidad de regalías con una tasa del impuesto de renta que fuera aumentada con una sobretasa del 5% de carácter temporal, no permanente, del 5% para contribuir en mayor nivel a la financiación del Estado y con una destinación específica[3]. O sea que el sector estuvo de acuerdo en la necesidad de hacer un mayor esfuerzo tributario.

El segundo se refiere al cambio climático. La industria genera los recursos para financiar proyectos que permiten la transición energética. La contribución de la industria colombiana de la exploración y explotación de petróleo a la generación de gases de efecto invernadero es muy baja puesto que llega tan solo al 0,86% de las emisiones del sector energético en Colombia. Lejos de oponerse a las políticas para promover la transición energética, la industria ha solicitado reglas de juego claras para una transición gradual que permita conciliar la generación de ingresos para financiar el Estado Social de Derecho y el gasto social y, al mismo tiempo, promover políticas encaminadas a reducir la generación de gases de efecto invernadero producidos principalmente por otros sectores de la economía colombiana, en especial por el sector agropecuario, deforestación y mal uso de la tierra (59%) y el sector transporte (12%). Organizaciones ambientales internacionales estiman la primera contribución en un 62%. (62%) y el sector transporte (12%).

2. Problemas jurídicos

Esta demanda plantea los siguientes problemas jurídicos y demuestra que las normas demandadas son inconstitucionales:

(1) ¿Vulnera los principios de reserva de ley y certeza de la ley tributaria (arts. 6 y 338 CP) una norma que establece una sobretasa al impuesto sobre la renta con elementos indeterminados, que serán fijados por autoridades y empresas privadas extranjeras, sin ningún referente en la ley colombiana y ningún control por las autoridades colombianas, tales como el precio Brent y el índice de precios al consumidor urbano de Estados Unidos?

(2) ¿Desconoce el principio de irretroactividad de la ley tributaria (arts. 338 y 363 CP) una norma que establece una sobretasa al impuesto sobre la renta cuya tarifa se configura y delimita después de transcurrido el respectivo año gravable, y por lo tanto no es conocida por el contribuyente antes ni durante el año gravable?

(3) ¿Es violatoria de los principios de justicia, equidad e igualdad (arts. 13 y 95-9 CP), al igual que del deber del Legislador de actuar consultando la justicia y el bien común y la prohibición de decretar actos de proscripción (arts. 133 y 136-5 CP) una norma tributaria que fija una sobretasa indefinida y muy elevada adoptada con un móvil de persecución al sector de la exploración y explotación del petróleo?

(4) ¿Desconoce la definición constitucional de las regalías (art. 360 y 361 CP) una norma legal que expresamente las define como renta o ingreso de los particulares y no como contraprestación económica a favor del Estado?

(5) ¿Vulnera los criterios constitucionales de justicia y equidad tributaria (art. 95-9 y 363 CP) una norma legal que, al impedir la deducción de las regalías de la base gravable, grava con el impuesto de renta una utilidad neta o renta inexistente?

---

[3] https://acp.com.co/portal/download/carta-acp-propuesta-r-tributaria-octubre-18-de-2022/?wpdmdl=21446&refresh=63b5ea562cc121672866390

(6) ¿Viola el derecho a la igualdad (art. 13 CP) una norma que impide deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta las regalías pagadas por la explotación de recursos naturales no renovables del subsuelo, pero no lo impide para otros grupos comparables, como quienes pagan al Estado por la explotación del espectro electromagnético, por el uso de playas, por el aprovechamiento de aguas y por el uso de vertederos?

(7) ¿Desconoce el principio constitucional de equidad tributaria (art. 95-9 CP) una nueva carga tributaria, conformada conjuntamente por una sobretasa al impuesto sobre la renta y la prohibición de deducir las regalías, que (a) aumenta del 36,3% al 70,5% la tasa efectiva de tributación, (b) incluye desigualdades injustificadas frente a otros sectores de la economía y (c) fue creada con la intención expresa de marchitar a la industria?

(8) ¿Incurre en el vicio de desviación del poder legislativo, de manera contraria a los artículos 133 y 136-5 de la Constitución, la adopción de una nueva carga tributaria, cuando su justificación primordial es una intención de dañar y marchitar a una industria particular mediante normas singularmente dirigidas a dicha industria?

3. Resumen ejecutivo de los cargos

La respuesta a los ocho problemas jurídicos formulados en la sección anterior es afirmativa. A continuación se resume cada uno de los cargos, en el mismo orden en que se formularon los problemas jurídicos:

(1) La norma demandada establece una denominada "sobretasa" cuya tarifa depende de la evolución de un precio de referencia "Brent" sin indicar a cuál de los índices se refiere y no necesariamente refleja el precio realmente obtenido por los sujetos gravables durante el año. También depende del índice de precios al consumidor urbano, no de Colombia, sino de Estados Unidos, establecido por una autoridad extranjera. Es decir, depende de dos factores: uno establecido sin controles y sin regulación de la ley colombiana por unas empresas privadas extranjeras y otro establecido por autoridades extranjeras. Es claro, de esta forma, que la tarifa, que es un elemento esencial del tributo, no ha sido fijada por la ley. En cambio, ha sido deferida a la discrecionalidad de empresas y autoridades extranjeras en desconocimiento de la Constitución. Por estos motivos se desconocen los principios de reserva de ley y certeza de la ley tributaria contenidos en el artículo 338 de la Constitución, debido a que la ley no estableció un elemento esencial del tributo, al igual que el artículo 6 de la Constitución, al sujetar a los contribuyentes colombianos a las disposiciones de una autoridad extranjera.

(2) La tarifa, que como se dijo antes es indeterminada, solo se configurará y delimitará después de transcurrido el año gravable en que se ha de aplicar. El contribuyente no podrá dimensionar el horizonte cuantitativo de su obligación tributaria a título de impuesto sobre la renta, ni estará en condiciones de cumplir con la obligación de ir apropiando, durante el transcurso del ejercicio imponible, la provisión para el pago del tributo. Solo conocerá la tarifa que se le aplicará cuando la autoridad administrativa colombiana, en ejercicio de un alto grado de discrecionalidad y después de concluido el respectivo año gravable, determine la tarifa a partir de los referentes emitidos por las empresas y autoridades extranjeras. Por estos motivos se desconoce el principio de irretroactividad de la ley tributaria, contenido en los artículos 338 y 363 de la Constitución.

(3) El parágrafo 3 del artículo 10 contiene un tratamiento diferenciado que perjudica a las empresas del sector de exploración y producción del petróleo, y dicho tratamiento diferenciado no se justifica por la consecución de ningún fin legítimo. Es decir, la medida no supera el juicio integrado de igualdad ni el test leve de

razonabilidad. Dado que fue concebida con el fin de perseguir al sector, esta no tiene un fin legítimo. Con esto se vulneran las siguientes disposiciones de la Carta Política: el artículo 13, por desconocer el principio de igualdad, porque, a diferencia de otros sectores (como el sector financiero) este es el único sector que ha sido gravado con una "sobretasa" permanente que llega hasta el 15%, sin que exista una justificación para este trato diferenciado; el artículo 95-9, por no consultar los principios de justicia y equidad, al formular un tratamiento tributario diferenciado excesivo e injustificado; y los artículos 133 y 136-5, porque el Legislador no solo desatendió, con la norma, el imperativo de obrar en función del bien común y la justicia, sino que lo hizo con el fin de perseguir a las compañías del sector de petróleos.

(4) El parágrafo del artículo 19 desconoce la definición constitucional de las regalías. La norma constitucional dice que las regalías son una contraprestación *"a favor del Estado"*, mientras que la norma legal ahora demandada pretende incluirlas como parte de la base gravable del impuesto sobre la renta, es decir, tratarlas como si fueran un ingreso del contribuyente. La contradicción es clara e indiscutible. Con esto se vulneran los artículos 360 de la Constitución que define las regalías como contraprestación a favor del Estado, y el 361 que, al definir el Sistema General de Regalías, reiteradamente las trata como ingreso del Estado, no de los particulares.

(5) El criterio constitucional de equidad, tal como ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, exige que las definiciones de los elementos del tributo consulten la realidad económica del contribuyente, medida en términos de capacidad contributiva. El parágrafo del artículo 19 grava un gasto como si fuera una utilidad neta o una renta, inexistente por supuesto, con lo cual desconoce la justicia y la equidad como criterios generales aplicados al tributo específico de renta. Con esto se vulnera el artículo 95-9 de la Constitución que se refiere a los criterios de justicia y equidad como límites al deber de tributar.

(6) El parágrafo del artículo 19 vulnera el derecho a la igualdad. La explotación del subsuelo no es el único caso en que se paga al Estado una contraprestación por la explotación de un bien del Estado, catalogado de esa manera por la Constitución. El 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. Este trato desigual no se encuentra justificado y no fue objeto de una deliberación legislativa sobre su incidencia. No cumple ningún fin constitucional legítimo, con lo cual no supera el juicio leve de razonabilidad. Por estos motivos, se vulnera el artículo 13 de la Constitución que consagra el derecho a la igualdad.

(7) La nueva carga tributaria de las empresas del sector mencionado - conformada conjuntamente según las normas demandadas por una sobretasa al impuesto sobre la renta y la prohibición de deducir las regalías - que (a) aumenta del 36,3% al 70,5% la tasa efectiva de tributación, (b) incluye desigualdades injustificadas frente a otros sectores de la economía y (c) fue creada con la intención expresa de perseguir y marchitar a esta industria, es inequitativa, no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes y, al haber sido creada con una finalidad ilegítima, no supera el umbral mínimo de racionalidad de las medidas legislativas. De esta forma, las normas demandadas vulneran el artículo 95-9 de la Constitución que se refiere al criterio de equidad.

(8) La nueva carga tributaria fue adoptada en desviación del poder. El Congreso fue instrumentalizado por el Gobierno para que en la reforma tributaria se incluyeran unas normas que no se dirigen a obtener mayores recursos, sino a marchitar la industria del petróleo, como lo demuestran las distintas intervenciones públicas del Presidente de la República, la Ministra de Minas y el Ministro de Hacienda. La

finalidad expresa del Gobierno es que no haya más explotación petrolera, finalidad incompatible con la Constitución de 1991, la cual prevé la explotación del subsuelo como una fuente indispensable de recursos para la garantía de la autonomía financiera de las entidades territoriales y la financiación de políticas sociales en el Estado Social de Derecho. Esta finalidad persecutoria, expresa en pronunciamientos oficiales de altos funcionarios, se materializó en dos normas que tomadas en su conjunto configuran una ley singular para la industria del petróleo que es la única sujeta a una carga tributaria con una sobretasa en renta del 15% sin poder deducir el pago de las regalías, entre otras reglas únicas para esta industria. Al desviarse el poder legislativo contra una industria específica para perseguirla y marchitarla e imponerle una carga tributaria mediante una ley singular, las dos normas acusadas son contrarias al mandato constitucional del artículo 133, puesto que una finalidad persecutoria es contraria al bien común reflejado en las normas que le dan estatus constitucional a los recursos del subsuelo y a la destinación de una parte de ellos. Adicionalmente viola la prohibición constitucional establecida en el artículo 136-5 porque busca y materializa la proscripción de personas jurídicas dedicadas a una industria lícita al momento de la expedición de las normas tributarias.

4. Breve explicación de las normas demandadas y sus efectos

4.1. Explicación jurídica de las normas demandadas

4.1.1. Sobretasa al impuesto sobre la renta (artículo 10)

El artículo 10 modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario relacionado con la tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas. El artículo 240, antes de la reforma, incluía un texto principal que indica una tarifa general del 35% a partir del año gravable 2022, y ocho parágrafos con tarifas para casos específicos. El nuevo artículo 240 incluye la misma tarifa general del 35% y siete parágrafos con los siguientes casos específicos, algunos de tarifa única otros de tarifa adicional:

- Parágrafo 1: tarifa del 9% para empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta con participación estatal superior al 90% que ejerzan monopolios rentísticos.

- Parágrafo 2: sobretasa temporal del 5% para las entidades financieras. Solo se cobra durante cinco años gravables (hasta el 2027).

- Parágrafo 3: sobretasa a actividades extractivas. Los apartes demandados sobre la extracción de petróleo hacen parte de este parágrafo. La sobretasa es de hasta el 15% para la extracción de petróleo, mientras que es de hasta el 10% para la extracción de carbón.

- Parágrafo 4: sobretasa temporal del 3% para los generadores de energía eléctrica.

- Parágrafo 5: tarifa del 15% para nuevos hoteles y parques temáticos.

- Parágrafo 6: tasa mínima de tributación que no puede ser inferior al 15%.

- Parágrafo 7: tarifa del 15% para editoriales.

Así, el artículo contempla cuatro sobretasas que se adicionan a la tarifa general. De estas, dos son temporales (entidades financieras y generación eléctrica) y dos son permanentes (carbón y petróleo). A su vez, la sobretasa a la renta por la actividad de extracción de petróleo es la más alta: puede llegar al 15%.

El parágrafo 3 contiene reglas específicas sobre la aplicación de la sobretasa, en las cuales esta puede ser del 0, 5, 10 o 15% dependiendo del comportamiento del precio internacional del petróleo, de acuerdo con el referente del *"precio promedio internacional del petróleo crudo de referencia Brent USD/Barril"*, cuya entidad certificadora no se indica claramente en la disposición, con lo cual surgen múltiples posibilidades de acuerdo con la referencia ambigua del artículo. Por ejemplo, podría relacionarse con cualquiera de los siguientes indicadores, que arrojan valores distintos:

El *ICE Brent Index* determinado y publicado por la empresa Intercontinental Exchange, Inc., una compañía del sector privado domiciliada en Estados Unidos, de acuerdo con una metodología establecida por esa empresa[4]. Este índice "representa el precio promedio de negociaciones en el mercado de "cash" o "forward" del Mar del Norte en el mes relevante de informe, como se reporta y confirma por medios de la industria. Solo las negociaciones y valoraciones de tamaño de carga completo (actualmente 600.000 barriles) se tienen en cuenta en este cálculo. El ICE Brent Index es publicado por ICE Futures Europe el día después de la expiración del contrato de futuros ICE Brent del "front month" y es usado por el Exchange como el precio final de negociación"[5].

El *Platts Dated Brent*, determinado y publicado por la empresa S & P Global Inc., otra compañía privada domiciliada en Estados Unidos, de acuerdo con una metodología establecida por esa empresa[6], la cual cambió recientemente para incluir el precio noruego Troll, que antes no había sido incluido[7]. Este precio se refiere a "cargos físicos de petróleo crudo en el Mar del Norte a los cuales se les han asignado fechas específicas de entrega"[8]. serie se descarga histórica y en tiempo real, mediante la plataforma electrónica de Eikon Refinitiv que se conecta a Excel, con y a través de unos tickets que identifican a cada producto con el prestador de servicio: Ticket de Date Brent : PCAAS00

Los anteriores precios han sido objeto de controversias recientes. Por ejemplo, un estudio del *Oxford Institute for Energy Studies* publicado en marzo de 2022 señala que el precio Brent está perdiendo relevancia debido a que cada mes se negocian menos barriles de crudo de grado Brent, lo cual ha llevado a incluir cada vez más tipos de crudo en la canasta de precios. Según el estudio, *"aún hoy, los cinco grados que forman parte de la canasta Brent, esto es, los crudos Brent, Forties, Ekofisk, Oseberg y Troll (BFOET), no son suficientes para proveer la liquidez necesaria para el referente […]"*[9].

La norma, en consecuencia, no es clara respecto de cuál es el precio de referencia "Brent" que servirá para determinar la tarifa de la sobretasa ni para establecer qué es lo que procede si este precio sube o baja en el futuro, por ejemplo, por la decisión de alguna compañía privada extranjera de agregar otros crudos a la canasta Brent.

---

[4] Ver Benchmark Statement. ICE Brent Index. June 2022 en https://www.theice.com/publicdocs/ICE_Brent_Index_Benchmark_Statement.pdf

[5] https://www.theice.com/futures-europe/brent. Traducción libre. Texto original: "The ICE Brent Index represents the average price of trading in the prevailing North Sea 'cash' or forward market in the relevant delivery month as reported and confirmed by industry media. Only published full cargo size (currently 600,000 barrels) trades and assessments are taken into consideration in the calculation. The ICE Brent Index is published by ICE Futures Europe on the day after expiry of the front month ICE Brent futures contract and used by the Exchange as the final cash settlement price."

[6] S&P Global Platts, Brent Benchmark Complex: Evolving Necessity en https://www.spglobal.com/commodityinsights/PlattsContent/_assets/_files/en/our-methodology/platts-ice-brent-july-2021.pdf

[7] Reuters, Platts revamps Brent oil benchmark for first time in a decade, 20 de febrero de 2017, en https://www.reuters.com/article/us-nsea-oil-troll-idUSKBN15Z1S6

[8] https://www.spglobal.com/commodityinsights/en/our-methodology/price-assessments/oil/dated-brent-price-assessment-explained.

[9] Oxford Institute for Energy Studies, The Future of the Brent Oil Benchmark. A Radical Makeover, marzo de 2022 en https://a9w7k6q9.stackpathcdn.com/wpcms/wp-content/uploads/2022/04/The-Future-of-the-Brent-Oil-Benchmark-A-Radical-Makeover.pdf.

Los diferentes precios Brent tienen distintos valores en cada momento, especialmente cuando los precios suben. Por ejemplo, el 9 de marzo de 2022 hubo una diferencia de más de 18 dólares por barril entre el precio ICE y el precio Platts, el 14 de junio hubo una diferencia de 10,89 dólares y el 4 de julio la diferencia fue de 11,29 dólares. La mayor parte del año, el precio Platts fue mayor al ICE, pero a finales de diciembre se invirtió esta relación y entre el 19 y el 22 de ese mes el precio ICE fue mayor, de manera que la diferencia a 21 de diciembre era de -1,91 dólares por barril.

Por otra parte, la norma indica que este indeterminado precio *"Brent USD/Barril"*, será *"deflactado con el Índice de Precios al Consumidor para todos los consumidores urbanos de los Estados Unidos de América, publicado por la Oficina de Estadísticas Laborales de ese país"*, es decir, con otro referente decidido por una entidad extranjera, en este caso, una autoridad pública de estadísticas laborales.

En resumen, los referentes para establecer la proporción de la sobretasa son indeterminados y dependen, uno, de las decisiones de compañías privadas extranjeras y otro de una autoridad pública de los Estados Unidos.

La norma prosigue indicando que la Agencia Nacional de Hidrocarburos deberá publicar, mediante resolución, *"la información correspondiente a los precios promedio del año gravable inmediatamente anterior, así como la tabla de percentiles de precios promedio mensuales […]"*.

Como se puede observar, la determinación de si un sujeto pasivo del tributo deberá pagar la sobretasa del 0, 5, 10 o 15%, depende de la discrecionalidad de la Agencia Nacional de Hidrocarburos en su selección del índice que tendrá en cuenta como precio "Brent", de la discrecionalidad de las empresas extranjeras que certifican distintos precios de referencia "Brent" y que recientemente los han modificado y discuten posibles modificaciones, y de la discrecionalidad de la Oficina de Estadísticas Laborales del gobierno de los Estados Unidos al definir la canasta del índice mencionado en las ciudades.

4.1.2. No deducibilidad de regalías (artículo 19)

El artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 modifica el artículo 115 del Estatuto Tributario sobre la deducción de impuestos pagados. Antes de la reforma, el artículo 115 indicaba que sería deducible el 100% de los impuestos, tasas y contribuciones pagados con relación de causalidad con la actividad económica, salvo el GMF y el ICA que se deducía en 50%, e impedía tomar estas deducciones simultáneamente como costo y gasto de la empresa. También se indicaba que los impuestos al patrimonio y normalización no son deducibles, y que las cuotas de afiliación pagadas a gremios sí son deducibles.

El nuevo artículo 19 efectúa los siguientes cambios:

- Se admite la deducibilidad del ICA.
- Se elimina el requisito de causalidad para la deducibilidad del 50% del GMF.
- Se prohíbe deducir o tratar como costo o gasto las regalías (parágrafo 1). Este parágrafo es el que se demanda en esta oportunidad.
- Se impide deducir los pagos correspondientes a actividades ajenas a la actividad productora de renta.

El parágrafo 1 tiene, a su vez, siete incisos. El primer inciso indica que las regalías que se pagan por la explotación de recursos naturales no serán deducibles del impuesto de renta ni podrán tratarse como costo ni gasto. Los siguientes incisos se ocupan de determinar el costo

total de producción de hidrocarburos, que es el referente para determinar el monto no deducible, cuando las regalías se paguen en especie.

Según el parágrafo primero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020, *"[s]e entiende como pago de regalías en especie, la entrega material de una cantidad de producto bruto explotado, por quien explota los recursos naturales no renovables, de la cantidad de producto liquidado d* [sic] *regalías."*

La determinación de si el pago se hace en dinero o en especie corresponde, en petróleo, a la Agencia Nacional de Hidrocarburos: *"La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería establecerán mediante acto motivado de carácter general, el pago en dinero o en especie de las regalías […]"*[10]. A su vez, el acto administrativo vigente de la ANH, que es la Resolución 164 de 2015, modificada posteriormente por otras resoluciones, indica que *"es potestad de la Agencia Nacional de Hidrocarburos establecer el pago de las regalías en dinero o en especie […]"*[11] y señala en su artículo segundo que la modalidad de pago será decidida en cada caso, para cada operador de campo por la ANH. La resolución no indica los criterios o condiciones para determinar para cada operador si pagarás las regalías en dinero o en especie.

La opción de modalidad de pago tiene implicaciones para la magnitud de la carga tributaria. Según un informe de la ACP:

> *"Para los nuevos proyectos que paguen las regalías en dinero, el impacto en el Government Take es aproximadamente 3 puntos porcentuales más alto que si se paga la regalía en especie. Sin embargo, para proyectos con regalías más altas, por ejemplo del 20%, que aplica a campos sujetos al régimen de regalías anterior al 2002, esta diferencia podría incrementarse incluso a más del doble"* [12]

Este aspecto de la magnitud de la carga tributaria, a pesar de estar reservado en la Constitución al legislador, de acuerdo con los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, queda librado a la discrecionalidad de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Actualmente el 12% de las regalías petroleras en Colombia se pagan en dinero y el 88% en especie, pero estos porcentajes podrán cambiar en cualquier momento de acuerdo con la decisión discrecional de la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

4.2. Antecedentes y motivación de las normas

4.2.1. Intención del Gobierno al presentar el proyecto de ley

El Gobierno Nacional propuso estas normas con el objetivo expreso de perseguir a la industria del petróleo.[13]

La persecución de la industria productora de petróleo es una posición consistente del Ejecutivo, que impulsó las normas demandas. Primero, es una política anunciada por el Presidente de la República desde las elecciones y luego en discursos oficiales. Segundo, es un objetivo reiterado por la Ministra de Minas y Energía así como por la Viceministra de Energía, es decir, por las funcionarias que según la ley tienen la función de *"[f]ormular,*

---

[10] Ley 2056 de 2020, artículo 20, inciso segundo.
[11] ANH, Resolución 164 de 2015, considerando octavo.
[12] Informe ACP. Análisis a la Reforma tributaria aprobada (Sobretasa petróleo y deducibilidad regalía). Diciembre de 2022. Publicado en: https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390
[13] En la página web de la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP, está publicada una extensa lista, en Excel, pormenorizada y detallada, de las numerosas manifestaciones del hoy Presidente Gustavo Petro, y los funcionarios de su Gobierno, con indicación de las fuentes de referencia, que permiten evidenciar, aún en mayor grado, el ánimo persecutorio que sirvió de contexto para las disposiciones acusadas en esta demanda. Cfr http://acp.com.co/portal/download/declaraciones-publicas-sobre-la-industria-del-petroleo-y-gas/

adoptar, dirigir y coordinar la política nacional en materia de exploración, explotación, transporte, refinación, procesamiento, beneficio, transformación y distribución de […] hidrocarburos […].”[14]. Tercero, esta finalidad fue confirmada por el Ministro de Hacienda, quien trató de matizar los planteamientos de sus colegas sosteniendo que la desaparición de esta industria sería gradual, o sea, sin desvirtuar que el objetivo final buscado es la desaparición de la industria.

4.2.1.1. Discursos previos a la elección presidencial

El 17 de agosto de 2021, el entonces candidato Gustavo Petro dijo: *“Si un gobierno del Pacto Histórico llega a ganar, ese gobierno debe decretar la suspensión de la exploración petrolera en Colombia”*[15].

El 21 de octubre de 2021, en una intervención ante el Congreso Nacional de Minería, el candidato propuso dejar de exportar petróleo y usar las reservas exclusivamente para sostener la demanda interna de petróleo[16].

El 16 de mayo de 2022, el candidato Gustavo Petro se refirió a *“tres venenos: el más poderoso el carbón que sacan del Caribe, Guajira y el Cesar, y después el petróleo que sacan del piedemonte llanero, y después la cocaína. Carbón, petróleo y cocaína. La forma como Colombia se articula al mundo. El producto económico de un régimen político de la corrupción.”*[17]

Según un informe de Portafolio publicado en mayo de 2022, en abril del mismo año el candidato Petro había dicho: *“¿Qué exportamos nosotros? Carbón, petróleo y cocaína. Los tres producen violencia, no solo la cocaína. Para sacar petróleo matan comunidades”*[18].

4.2.1.2. Discursos en calidad de Presidente de la República

En el discurso de posesión del 7 de agosto de 2022, el Presidente de la República manifestó que

> *“**Nosotros estamos dispuestos a transitar a una economía sin carbón y sin petróleo**, pero poco ayudamos a la humanidad con ello. No somos nosotros los que emitimos los gases de efecto invernadero. Son los ricos del mundo quienes lo hacen, acercando al ser humano a su extinción, pero nosotros sí tenemos la mayor esponja de absorción de estos gases después de los océanos: La selva amazónica.”*[19]

Es evidente que en este discurso la transición a una economía sin petróleo no tiene una justificación ambiental, puesto que “poco ayudamos a la humanidad con ello”. Adicionalmente, como se demostrará luego, inclusive en Colombia este sector no es el que más contribuye la generación de gases de efecto invernadero y es el que está cumpliendo las metas internacionales y nacionales en materia de cambio climático.

El 20 de septiembre de 2022, ante la Asamblea General de las Naciones Unidas, el Presidente de la República dijo lo siguiente:

> *“[…] Para ustedes mi país no les interesa sino para arrojarle venenos a sus selvas, llevarse a sus hombres a la cárcel y arrojar a sus mujeres a la exclusión. No les*

---

[14] Decreto 381 de 2012, art. 2.
[15] https://forbes.co/2021/08/17/actualidad/petro-advierte-que-en-su-gobierno-se-suspenderia-la-exploracion-petrolera
[16] https://www.semana.com/economia/macroeconomia/articulo/petro-propone-no-solo-acabar-con-la-exploracion-de-petroleo-sino-dejar-de-exportar-crudo/202107/
[17] https://www.youtube.com/watch?v=aGlCBlwDV9M
[18] https://www.portafolio.co/elecciones-2022/petro-y-su-larga-polemica-frente-el-petroleo-566003
[19] https://www.cancilleria.gov.co/newsroom/news/palabras-presidente-republica-gustavo-petro-urrego-tomar-posesion-jefe-estado

*interesa la educación del niño, **sino matarle su selva y extraer el carbón y el petróleo de sus entrañas**. La esponja que absorbe los venenos no sirve, prefieren arrojarle más venenos a la atmósfera.*

[…]

***¿Qué es más venenoso para la humanidad, la cocaína, el carbón o el petróleo?** El dictamen del poder ha ordenado que la cocaína es el veneno y debe ser perseguida, así ella solo cause mínimas muertes por sobredosis, y más por las mezclas que provoca su clandestinidad dictaminada, pero ,en cambio, el carbón y el petróleo deben ser protegidos, así su uso pueda extinguir a toda la humanidad. Estas son las cosas del poder mundial, cosas de la injusticia, cosas de la irracionalidad, porque el poder mundial se ha vuelto irracional.*

[…]

*Detrás de la adicción a la cocaína y a las drogas, **detrás de la adicción al petróleo** y al carbón, está la verdadera adicción de esta fase de la historia humana: la adicción al poder irracional, a la ganancia y al dinero. He aquí la enorme maquinaria mortal que puede extinguir la humanidad."*

El 25 de octubre de 2022, el Presidente anunció algunas modificaciones a la reforma tributaria, entre ellas la introducción de la sobretasa ahora demandada, señalando como su intención la de capturar unas mayores rentas de la exportación del petróleo:

"Como ustedes saben, la mayor de este recaudo tiene que ver con que el Estado capture una mayor renta. Si los precios internacionales son elevados de sus propios bienes, no son bienes privados; son bienes públicos, que son el petróleo y el carbón."

Sin embargo, al mismo tiempo que promovía supuestamente la captura de mayores rentas por la exportación de petróleo, al mes siguiente en la cumbre COP27, en Egipto, el Presidente de la República expresó que:

*"Es **hora de desvalorizar la economía de los hidrocarburos** con fechas definidas **para su final** y valorizar las ramas de la economía descarbonizada. La solución es un mundo sin petróleo y sin carbón"*[20]

En el mismo viaje internacional, ante una reunión en París, dijo:

*"Dos decisiones mundiales: la de no dar el paso hacia la economía descarbonizada y **aislarnos del carbón y del petróleo**, y la de prohibir (cuando perfectamente los mismos dineros podrían ser utilizados ya no en la guerra sino en la prevención del consumo, como se ha hecho con la nicotina), nos ha condenado no a ser la gran explosión de la vida, como la naturaleza nos indica, sino un lugar de muerte, de fosas comunes, de cementerios, de desangre, de destrucción."*[21]

El 3 de diciembre de 2022, ante la Primera Convención Nacional Campesina, atacó de nuevo al sector petrolero:

*"Y la crisis climática es un producto de un sistema económico. Es un modo de producción, como decían antes los economistas, supeditado a la codicia, al tener, a **absorber cada vez más las energías sucias del planeta, las del carbón y las del***

---

[20] https://www.elpais.com.co/politica/petro-en-la-cop27-la-solucion-al-cambio-climatico-es-un-mundo-sin-petroleo-y-sin-carbon.htm

[21] https://petro.presidencia.gov.co/prensa/Paginas/Palabras-del-Presidente-Gustavo-Petro-en-la-quinta-reunion-anual-del-Foro-221124.aspx

petróleo *que garantizan el calentamiento global. Es un modo de producción que está dominado por el capital y la codicia, la ganancia."*[22]

El 7 de diciembre de 2022, en entrevista con RCN:

> *"La transición energética es apenas uno de los temas, no es suficiente. Hay que hablar de una economía descarbonizada.* ***Es decir, que el elemento químico petróleo, carbón, hidrocarburos no esté ni siquiera en los procesos de transformación industrial o agraria****."*[23]

4.2.1.3. Intervenciones de la Ministra de Minas y Energía

El 13 de octubre de 2022:

> *"La ministra de Minas y Energía, Irene Vélez, reiteró en una nueva entrevista en W Radio que no se tiene contemplado bajo el Gobierno de Gustavo Petro firmar nuevos contratos de exploración de gas y petróleo, y que, si se tiene la necesidad de importar gas, será una medida a contemplar."*[24]

4.2.1.4. Intervenciones de la Viceministra de Energía

En octubre de 2022, la viceministra de Minas y Energía, Belizza Ruiz, dijo lo siguiente en el Congreso de Naturgas:

> *"****No habrá más exploración ni explotación de hidrocarburos. No sé qué parte de esa frase no han entendido****"*[25]

4.2.1.5. Ratificación por el Ministro de Hacienda

El Ministro de Hacienda ha defendido las anteriores posturas, aunque con algunos matices, para señalar que *"hay que tener en cuenta que el petróleo es una industria que no tiene futuro a largo plazo"*[26].

4.2.1.6. Motivación del Congreso

Como se hará evidente en la explicación de la sección 4.2.2 a continuación, no existen afirmaciones específicas de los congresistas en relación con estas normas.

Lo anterior se debe a que, en general, la reforma tributaria aprobada con la Ley 2277 de 2022 no fue objeto de una amplia deliberación, y específicamente a que las normas ahora demandadas fueron diseñadas por el Gobierno, anunciadas públicamente por el Presidente de la República, e incluidas en la ponencia para segundo debate por solicitud del Gobierno.

Debido a que el Congreso fue instrumentalizado por el Gobierno para la aprobación de las normas demandadas, la prueba de la intención persecutoria se encuentra en las afirmaciones de altos funcionarios del Gobierno que se acaban de resumir.

4.2.2. Precariedad de la motivación legislativa

---

[22] https://petro.presidencia.gov.co/prensa/Paginas/Palabras-del-Presidente-Gustavo-Petro-en-la-Primera-Convencion-Nacional-221202.aspx

[23] https://www.noticiasrcn.com/colombia/presidente-petro-en-entrevista-exclusiva-con-rcn-435170

[24] https://www.valoraanalitik.com/2022/10/13/minminas-irene-velez-contratos-exploracion-colombia/

[25] https://www.semana.com/politica/articulo/no-se-que-parte-de-esa-frase-no-han-entendido-la-descortes-salida-de-la-viceministra-de-energia-ante-el-pleno-del-congreso-de-naturgas/202214/

[26] https://forbes.co/2022/11/01/economia-y-finanzas/ocampo-espero-que-la-presion-de-los-precios-del-dolar-se-normalice

El proyecto de ley radicado por el Gobierno siguió las anteriores orientaciones. Este incluyó un impuesto a las exportaciones de petróleo, que se motivó en que *"el impuesto generaría incentivos para que Colombia avance con mayor rapidez **hacia una estructura productiva con menor contribución de la producción minera y petrolera**"*[27]. Es decir, expresamente se previó una medida tributaria con una finalidad que no es de recaudo, sino que está dirigida a disminuir la contribución de la producción petrolera a la economía nacional. En el mismo sentido se incluyó, desde la radicación del proyecto, la no deducibilidad de regalías.

Así, a pesar de que la reforma tributaria se plantea como una norma aparentemente general, en estas dos normas demandadas se ha aprobado una norma singular, específicamente dirigida a un sector de la economía, y destinada a perseguirlo y marchitarlo. Como lo ha dicho la Corte *"**las leyes de contenido singular o leyes de caso único siempre han suscitado recelos sobre su constitucionalidad**"*[28]. Esta ley singular, al aprobar el aumento desproporcionado de la carga tributaria en contra de la industria petrolera, no lo ha hecho para aumentar el recaudo sino expresamente para lograr el fin anunciado por varios altos funcionarios del Ejecutivo, y sintetizado por la Viceministra de Minas:

> *"**No habrá más exploración ni explotación de hidrocarburos. No sé qué parte de esa frase no han entendido**"*[29]

Ahora bien, en el trámite legislativo se abandonó el impuesto a las exportaciones, pero se introdujo la sobretasa en el texto aprobado en primer debate. Respecto de esta sobretasa no aparece una motivación expresa en las ponencias para primer ni para segundo debate. Dichas ponencias no expresan razones para los cambios introducidos, sino que resumen aquellos cambios que se introducen y aquellos que se rechazan. Por ejemplo, en la ponencia para primer debate solo aparecen las siguientes referencias:

- En un resumen de una sesión de comisiones conjuntas previa a la elaboración de la ponencia: *"Impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro. Algunos Congresistas destacaron que este gravamen era de las figuras más avanzadas que se ha propuesto en las últimas reformas tributarias."*[30]

- En un resumen de otra sesión: *"Impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro (artículos 35º al 42º). El Viceministro Técnico indicó que las proposiciones relacionadas con estos artículos consisten en su eliminación del proyecto de ley. Al respecto, señaló que, en atención a la coyuntura actual de precios altos de estos bienes, no se estima viable en esta etapa del trámite su eliminación y, en consecuencia, estas proposiciones no se entenderían acogidas.*

  Algunos parlamentarios manifestamos que si el argumento, en la misma línea con la imposibilidad de deducir las regalías, corresponde a una bonanza temporal de los precios del petróleo, se debe entonces considerar medidas temporales, como el caso de una sobretasa.

  En este punto de la reunión, el presidente de las Comisiones Terceras Conjuntas procedió a levantar la sesión, solicitando que se informe de la agenda a seguir e indiciando que se continuará con la revisión de las proposiciones radicadas y el estudio de las mismas por parte del Ministerio."

- En resumen, de otra reunión: *"Deducción de impuestos pagados y otros (artículo 12º). En relación con este artículo la nueva propuesta que se encontraba radicada*

---

[27] Gaceta 917 de 2022, p. 9.
[28] Sentencia C-141 de 2010.
[29] https://www.semana.com/politica/articulo/no-se-que-parte-de-esa-frase-no-han-entendido-la-descortes-salida-de-la-viceministra-de-energia-ante-el-pleno-del-congreso-de-naturgas/202214/
[30] Gaceta 1199 de 2022, p. 4.

consistía en establecer una gradualidad en la no deducibilidad de las regalías para ciertas entidades. Sin embargo, a criterio del Gobierno nacional, esta propuesta no era acogida.

A su turno, el Viceministro Técnico indicó que, en atención a las múltiples preocupaciones y observaciones realizadas por distintos ponentes y coordinadores, se continuaba analizando la posibilidad de establecer una sobretasa a ciertas entidades del sector extractivo para mitigar el posible impacto de retirar la prohibición de deducir las regalías."[31]

- En resumen de una reunión posterior: *"Algunos ponentes y coordinadores manifestamos nuestras preocupaciones sobre la eliminación de la prohibición de deducir las regalías, considerando la pérdida significativa que ello supone en el recaudo y con las metas planteadas."*[32]

- En otro resumen de reunión: *"Deducción de impuestos pagados (artículo 12º). En relación con este artículo, se dio lectura al mismo y se explicó que el cambio consiste en precisar la prohibición de deducir las regalías, teniendo en cuenta el pago de regalías en especie. Algunos ponentes y coordinadores manifestaron su preocupación sobre el impacto de esta medida, así como el hecho de que seríamos de los pocos países que no permite la deducibilidad de estas erogaciones.*

  Ahora bien, otros ponentes y coordinadores manifestaron que este asunto atiende a la naturaleza de las regalías, por corresponder a una compensación y en otras épocas no han sido deducibles. Adicionalmente, indican que este instrumento es consecuente con la eliminación del impuesto a las exportaciones, que se estima inconveniente. En este mismo sentido, resaltaron H. Congresistas que la tasa efectiva de tributación de estas industrias extractivas es muy baja y que con la coyuntura actual están recibiendo ingresos considerables.

  Frente a este artículo ponentes y coordinadores no presentamos comentarios, aceptando la incorporación del mismo en el texto de ponencia definitivo."[33]

- En la motivación de la ponencia se indica: *"Impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro. Atendiendo las proposiciones de los H. Congresistas, que presentaron una cantidad considerable de proposiciones en relación con el impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro, se procede con la eliminación del impuesto."*[34]

- No aparece en la motivación de la ponencia ninguna justificación para la no deducibilidad de regalías.

Como se podrá observar, **<u>no existe en la ponencia para primer debate ninguna motivación propia de los congresistas ponentes respecto de las medidas adoptadas. Simplemente aparecen resúmenes de reuniones en las cuales el Gobierno Nacional notifica de distintas decisiones</u>** de acoger o no cambios a la propuesta y si los congresistas presentan o no comentarios en dichas reuniones previas.

En las ponencias para segundo debate se observa una dinámica similar. En estas simplemente se da cuenta de los cambios introducidos, pero no aparece ninguna explicación para justificar las normas adoptadas[35].

---

[31] Ibíd., p. 8.
[32] Ibíd., p. 9.
[33] Ibíd., p. 15.
[34] Ibíd, p. 68.
[35] Gacetas 1358 y 1359 de 2022.

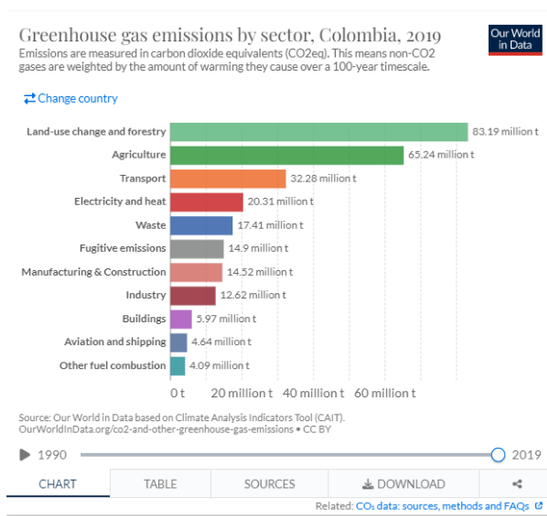
De acuerdo con la conducta observada en la preparación de las ponencias, en la cual consta que se introdujeron y eliminaron los elementos aceptados por el Gobierno Nacional, aunado al corto tiempo del debate legislativo, es razonable recurrir a la motivación del Gobierno—como promotor principal de la Ley 2277 de 2022—para determinar la intención detrás de las normas ahora demandadas. Tal motivación aparece expresa en la sección 4.2.1 anterior.

4.2.3. Las normas demandadas no tienen una finalidad ambiental

La poca motivación existente respecto de las cargas tributarias que se impusieron a la industria del petróleo se refirió al impuesto a las exportaciones de petróleo, que finalmente no fue adoptado. En este punto, la exposición de motivos señaló que esta medida podría *"permitir destinar mayores recursos de gasto para la población más vulnerable, ayudaría al país a insertarse más rápidamente en el proceso de transición energética mundial al reducir la huella de carbono generada por distintas industrias"* y *"pueden tener un impacto favorable en la reducción de las emisiones contaminantes, principalmente de dióxido de carbono"*[36].

Si se traslada esta justificación para tratar de darle soporte a las medidas adoptadas en las dos normas demandadas se evidencia que esta no es pertinente.

En efecto, estas medidas no tienen un efecto importante respecto del cambio climático. Los principales sectores que emiten gases de efecto invernadero son: forestal, agrícola, transporte, energía eléctrica, manejo de residuos, emisiones fugitivas, manufactura y construcción, industria, edificios, aviación y transporte de carga y otros consumos de combustible:



Tomado de https://ourworldindata.org/co2/country/colombia

A continuación, se presenta la siguiente síntesis sobre la emisión los *gases efecto invernadero*, GEI, en Colombia, desagregada por sectores,[37]así:

---

[36] Gaceta 917 de 2022, p. 9.

37 Información estructurada a partir del BUR3 de junio 2022, así como la Tercera Comunicación del IDEAM, de noviembre de 2016 (http://www.ideam.gov.co/web/siac/infonalclimatico) y del Plan Integral de Gestión de Cambio Climático del Sector Minero Energético – PIGCCme 2050, de octubre de 2021 y de la página 28 del documento oficial "ABC Plan Integral de Gestión del Cambio Climático PIGCCme", (https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://www.minenergia.gov.co/documents/6393/PIGCCme_2050_vf.pdf&ved=2ahUKEwiR5qu7qKn8AhV6STABHRz0CKUQFnoECBIQAQ&usg=AOvVaw2KLvnwoFpHdC0P8DK9KloD9, https://www.minenergia.gov.co/documents/5960/ABC_PLAN_DE_CAMBIO_CLIMATICO_SECTOR_MINERO_ENERGETICO_2.pdf) . Según el BUR3 https://unfccc.int/documents/424157, el total de emisiones de gases de efecto invernadero de Colombia es de: 302,974 MTon CO2eq, de ese total el sector energía representa 92,940 MTon CO2eq (31%). Las actividades E&P del sector hidrocarburos representan solo el 0,86%

- El llamado AFOLU (agricultura, silvicultura y otros usos de la tierra, el 59%.
- El sector energético, como un todo, el 31%.
- Dentro del 31%, del sector energético, la desagregación es la siguiente:
  - El transporte representa el 40,7%.
  - Toda la cadena de hidrocarburos (subdividido en refinación + exploración y explotación de hidrocarburos, conocido como E&P, + midstream [transporte] + emisiones fugitivas), el 3,6%.
  - Del total del 3,6% de GEI atribuible a la totalidad de la cadena de hidrocarburos, la actividad de "exploración y explotación" de hidrocarburos, E&P, representa menos del uno por ciento (1%), exactamente el 0,86%, del total de las GEI en el país.
- La conclusión no puede ser más clara: si del total de GEI que se emiten en Colombia la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos representa menos del uno por ciento (1%), exactamente el 0,86%, la pretendida justificación ambiental de las arbitrarias normas que aquí se censuran, de la Ley 2277 de 2022, no es cierta, no es relevante, en absoluto, si se compara con los restantes sectores y subsectores que, emiten el resto de las GEI: i) Si el llamado AFOLU (Agriculture, Forestry, Other Land Use - Agricultura, Silvicultura y otros usos de la tierra), representa el 59%, ¿por qué no contempló la Ley acusada una medida proporcionada y acorde con esa altísima participación porcentual, casi sesenta veces superior a la correspondiente al sector de exploración y explotación de hidrocarburos, para regular a su cargo una sobretasa acorde con esa realidad, sino que optó por hacerlo, en medio del exceso, la inequidad, la injusticia y la *desviación del poder legislativo,* contra el sector de exploración y explotación de hidrocarburos, cuya participación en la emisión de GEI de Colombia es del 0,86% y no del 59%?; ii) Si de los 31 puntos de emisiones de GEI del sector energético, como un todo, ¿por qué la "sobretasa" aquí demandada, que representa menos de uno, de esos 31 puntos, resultó sobre gravada en las condiciones que aquí se denuncian, sin que hubiera ocurrido algo comparable con subsectores como el de transporte, que representa casi 13, de esos 31 puntos?

De acuerdo al INGEI 2006-2010 se destacaron las actividades/categorías que aportaron el 80% de los GEI:

---

del total emisiones de gases de efecto invernadero que se generan en el país (302,974 MTon CO2eq). Este porcentaje se obtiene de tomar el total de las emisiones del sector energía (92,940 MTon CO2eq, el 31%) y desagregar las activades de la cadena del sector hidrocarburos (Refinación + **E&P 2,6 MTon CO2eq** + Midstream + emisiones fugitivas), que en su totalidad representan 11,09 MTon CO2eq (es decir, 11,9% del 31% de emisiones del sector energía y el 3,66% del total de emisiones del país). La anterior información se obtiene del análisis de las siguientes fuentes: i) BUR3 de junio 202, https://unfccc.int/documents/424157; ii) Tercera Comunicación del IDEAM de noviembre de 2016 (http://www.ideam.gov.co/web/siac/infonalclimatico; y iii) Plan Integral de Gestión de Cambio Climático del Sector Minero Energético – PIGCCme 2050 de octubre de 2021 y de la página 28 del documento oficial "ABC Plan Integral de Gestión del Cambio Climático PIGCCme", (https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://www.minenergia.gov.co/documents/6393/PIGCCme_2050_vf.pdf&ved=2ahUKEwiR5qu7qKn8AhV6STABHRz0CKUQFnoECBIQAQ&usg=AOvVaw2KLvnwoFpHdC0P8DK9KloD9, https://www.minenergia.gov.co/documents/5960/ABC_PLAN_DE_CAMBIO_CLIMATICO_SECTOR_MINERO_ENERGETICO_2.pdf).

Módulos y actividades/categorías principales		% de CO2 eq.
Energía	Transporte	12,1
	Industrias de la energía	8,5
	Industrias manufactureras y de la construcción	7,3
Agricultura	Fermentación entérica	18,5
	Suelos Agrícolas	18,1
USCUSS	Emisión de CO2 del Suelo	4,1
	Conversión de bosques y praderas	9,2
Residuos	Disposición de residuos sólidos en la tierra	5,0
Varios	**Acumulado de los más representativos:**	**80%**

Información de la página web del IDEAM[38]

Ninguna de estas actividades se va a reducir o va a hacer una transición a energías limpias por la persecución y marchitamiento de la actividad de extracción de petróleo en Colombia. Esto se explica, en primer lugar, porque estas medidas tributarias no hacen nada para modificar los patrones de consumo de petróleo y sus derivados en Colombia.

En segundo lugar, porque estas medidas no afectan las actividades económicas de los sectores que más contribuyen al cambio climático en Colombia, , la ganadería, la deforestación y el mal uso de la tierra, que aportan en conjunto el 62% del total de Gases de Efecto Invernadero, GEI, del país de los cuales el 36% es de deforestación[39]. En el caso del transporte, el aporte de GEI es del 12%, principalmente por transporte de carga por carretera, masivo de pasajeros y motos. El parque automotor del país es de 17 millones de vehículos de los cuales 10 millones son motos y cada año ingresan entre 750.000 y 1.000.000 de motos más.

Estas medidas tributarias, entre otras, no afectan otras fuentes de emisiones, como por ejemplo el gas metano proveniente del ganado, que según la FAO contribuye al 14.5% de las emisiones de gases de efecto invernadero a nivel global[40].

Si el objetivo de esta nueva carga tributaria fuera verdaderamente reducir los gases de efecto invernadero, esta tendría que haber incluido normas relacionadas con los sectores con mayor contribución a esos gases. Al no tener ninguna intervención respecto de estos sectores, las razones relacionadas con el cambio climático son realmente un pretexto. La verdadera motivación de esta nueva carga tributaria no es ambiental. La verdadera motivación es perseguir a un sector de la economía.

Esta ausencia de finalidad ambiental se evidencia, adicionalmente, si se contrasta el precario discurso de la motivación de estas normas relacionado con la reducción de emisiones con la realidad de los avances de Colombia en esta materia.

---

[38] http://www.ideam.gov.co/web/siac/infonalclimatico. El indicador emisiones netas nacionales de gases de efecto invernadero – GEI, se define como la cantidad total de dióxido de carbono equivalente (CO2 eq) que el país emana a la atmósfera, como consecuencia de las actividades sectoriales definidas por el IPCC durante un periodo de análisis determinado (Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático IPCC es el principal organismo internacional encargado de la evaluación del cambio climático).

[39] https://www.nature.org/en-us/about-us/where-we-work/latin-america/colombia/solutions-for-climate-change-ncs-for-ndc-colombia/

[40] Gerber, P.J., Steinfeld, H., Henderson, B., Mottet, A., Opio, C., Dijkman, J., Falcucci, A. & Tempio, G. 2013. Tackling climate change through livestock – A global assessment of emissions and mitigation opportunities. Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), Rome, en https://www.fao.org/3/i3437e/i3437e.pdf

Según la última actualización oficial, el país es responsable de la emisión del 0.37% de la totalidad de los gases efecto invernadero (en adelante GEI) en el mundo. Según la última actualización del Inventario Nacional de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero, Colombia aporta el 0,37% (180.008,18 Gigagramos) del total emitido en el mundo (49 gigatoneladas)[41].

Colombia representa tan solo entre el 0,35 y el 0,6%[42] de las emisiones de GEI a nivel mundial y es el quinto país a nivel Latinoamérica y el Caribe, en comparación con países como China (28%), Estados Unidos (14,5%), Unión Europea (8%), India (7%) y Rusia (4,6%); el país se ha comprometido con la lucha contra el cambio climático, adhiriéndose a la iniciativa global de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio climático (CMNUCC) y específicamente a los propósitos del acuerdo de Paris a partir de la COP 21.

En el marco de los acuerdos de la Conferencia de las Partes (COP 21) de la convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático - en París, el compromiso fue de una reducción inicial del 20% al 2030. Con posterioridad, en 2021, en el marco de la COP 26 en Glasgow, el Gobierno nacional incrementó su compromiso, señalando estar en condiciones de alcanzar una reducción del 51% de emisiones de GEI a 2030 y ser carbono neutro a 2050.

Lo anterior explica por qué de manera global, en especial en algunos países, el énfasis para contrarrestar el cambio climático está en la implementación de la transición energética.

Por eso la situación de Colombia es particular, no solo por aportar poco a la generación de GEI, sino porque para disminuir los GEI se requiere del compromiso de todos los sectores; es decir, incluir pero ir más allá del sector energético. Así lo ha entendido el Gobierno y el Congreso, por ejemplo, con la de Ley de Acción Climática sancionada en el año 2022, que ordena a los sectores productivos más importantes del país para tener un Plan de Gestión de Cambio Climático para llegar a "La Carbono Neutralidad" en el 2050. Otros programas son la "Siembra de 180 millones de árboles"[43], así como la Estrategia Nacional Colombia Carbono neutral que lidera el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, de la cual, 14 compañías del sector de hidrocarburos ya hacen parte[44].

Sin embargo, el sector minero energético en Colombia, fue el primero en dar respuesta a los compromisos del Gobierno Nacional, ya que fue el primer sector productivo bajo el liderazgo del Ministerio de Minas y Energía, en contar con un plan de acción - Plan Integral de Gestión de Cambio Climático específico – PIGCCME, que plantea acciones potenciales de mitigación, adaptación y gobernanza. Este plan fue adoptado en el 2018 posterior al Acuerdo de Paris y antes de la sanción de la Ley de Acción Climática. El Plan establece lineamientos para alcanzar la meta de reducción de emisiones y la carbono neutralidad en el 2050. Se fija una meta de reducción de emisiones de todo el sector minero energético en 11,2 millones de toneladas y para el sector de exploración y producción en 4,6 millones de toneladas, ambas al año 2030[45].

---

[41] Las emisiones per cápita están por debajo del valor medio mundial y muy distante de los valores registrados para Europa, Asia Occidental y Norteamérica.
Colombia: 3,66 t CO2 eq per cápita/año
Europa: 11,1 t CO2 eq per cápita/año
Norteamérica: 23,5 t CO2 eq per cápita/año

[42] Según la última actualización del Inventario Nacional de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero, Colombia aporta el 0,37% (180.008,18 Gigagramos) del total emitido en el mundo (49 Gigatoneladas) http://www.ideam.gov.co/web/siac/infonalclimatico)

[43] Dentro de este programa, la industria ha sembrado 5,8 millones de árboles (31% frente al total reportado por los demás sectores productivos y 3,8% de la meta total. https://contador5m-mads.hub.arcgis.com/- https://insights.arcgis.com/#/view/a79ff565df6e4e359487dc10ed398703

[44] https://carbononeutral.minambiente.gov.co/

[45] https://www.minenergia.gov.co/documents/6393/PIGCCme_2050_vf.pdf

Posteriormente, la ACP y el Ministerio de Minas y Energía, en el marco de la Conferencia de las Partes - COP26 en Glasgow, en el mes de noviembre de 2021, firmaron un memorando de entendimiento gremial voluntario que ratifica el compromiso de la industria del petróleo y gas con la gestión del cambio climático, y con ser un soporte fundamental para que el país logre la diversificación energética sostenible. El acuerdo, que hace parte del impulso del sector hidrocarburos a las políticas públicas sobre cambio climático, promueve el trabajo conjunto en proyectos y acciones concretas en la exploración y producción de hidrocarburos que contribuyan a alcanzar las metas de las estrategias a 2050, en cumplimiento del Plan Integral de Gestión del Cambio Climático del sector minero energético (PIGCCme).

4.2.4. Conclusión sobre la finalidad de la nueva carga tributaria

De acuerdo con lo expuesto, las dos normas ahora demandadas han establecido una nueva carga tributaria cuya finalidad primordial es perseguir a la industria del petróleo. Tal intención persecutoria se encuentra demostrada con las intervenciones de los altos funcionarios del Gobierno Nacional, quienes, al proponer estas normas, han actuado expresamente para perseguir y terminar una actividad económica.

Las conclusiones a las que se llega con estas pruebas de contexto se corroboran con la exposición de motivos y las ponencias para primer y segundo debate del proyecto de ley, donde no se presenta ninguna justificación expresa para esta nueva carga tributaria. Ante la precariedad de la motivación legislativa oficial, solo cabe concluir que la intención y finalidad de estas normas es la anunciada públicamente por funcionarios del Gobierno: que en Colombia no haya más exploración ni explotación petrolera.

4.3. Efecto combinado de ambas normas

Para entender el efecto combinado de las normas, se puede partir de su texto. El artículo 10 crea una sobretasa que puede ascender al 15%, y de hecho está diseñada para que en su primer año, según los pronósticos de precios disponibles cuando se tramitaba la Ley acusada, sea del 15%. Con esto, la tarifa del impuesto sobre la renta será del 50% (resultante de sumar el 35% de la tarifa general con el 15% de la sobretasa). Adicionalmente, este 50% ya no será calculado sobre la renta líquida de las personas jurídicas, sino que incluirá en la base gravable un ingreso que no lo es, correspondiente a los valores pagados por concepto de regalías.

Las dos normas demandadas, junto con el incremento del 10% al 20% en la tarifa del impuesto a los dividendos, tienen el efecto combinado de aumentar el denominado "government take" hasta el 80% para un proyecto nuevo. Una manera muy simple de presentarlo sería considerar que de cada 100 dólares que obtenga una empresa como la renta económica real de su proyecto, 80 serán destinados al Estado.

El "Government Take - GT" es un indicador de competitividad fiscal utilizado en la industria de petróleo y gas, el cual estima la participación estatal en la renta de un proyecto en el flujo de recursos durante su vida útil (flujo de caja proyectado y descontado a una tasa de descuento) y sirve para comparar la participación estatal si ese mismo proyecto se ejecutara en diferentes países. Este porcentaje depende de diferentes factores, como: el tamaño del yacimiento, la calidad y tipo de producto, el precio del petróleo, los costos de operación y transporte, los impuestos y contraprestaciones pactados. Por tanto, el GT varia por proyecto y país.

Para desarrollar un nuevo proyecto primero se requiere suscribir un contrato de exploración y producción con la ANH (se mantienen algunos contratos del régimen anterior suscritos con Ecopetrol como administrador del recurso en cabeza del Estado previo a la creación de la ANH), para lo cual el contratista deberá realizar importantes inversiones a riesgo en la actividad exploratoria para buscar el hidrocarburo. Si esta etapa es exitosa y comercialmente rentable, se pasa a la fase de producción en la cual se requiere de grandes

inversiones, principalmente en infraestructura, para extraer la producción. Gracias a estas inversiones se podrá desarrollar el yacimiento para obtener el hidrocarburo y comercializarlo. La producción se puede vender internamente en el país para cargar las refinerías y producir los combustibles localmente o puede ser exportada y venderse en el mercado internacional**.**

El ingreso de un productor de petróleo colombiano o precio de realización de su producto se castiga por la calidad de su crudo frente a un precio de referencia. Este descuento normalmente es menor para los crudos livianos y mayor para los pesados y varía dependiendo de las condiciones externas del mercado, es decir, que no pueden ser controladas por los productores. No existe un valor exacto de este castigo, pero en promedio puede estar alrededor de los 4 – 7 dólares por barril para el crudo liviano y alrededor de los 9 dólares por barril para el crudo pesado.

La participación del Gobierno resulta entonces de la suma de los impuestos y contraprestaciones que las empresas aportan al Estado, entre las que se destacan las regalías, derechos económicos a favor de la ANH (contratos previos al 2004 no tienen esta contraprestación), impuesto de renta y sobretasa a la renta, impuesto de transporte por oleoductos, por lo general el ICA y otros impuestos municipales (impuesto de alumbrado, impuesto predial, valorización, entre otros).

Adicionalmente, este flujo de recursos tiene en cuenta los costos asociados al proyecto como los costos de operación, transporte, inversión para exploración y producción.

El impacto de la carga tributaria también puede ser apreciada según la metodología de la "tasa efectiva de tributación". De acuerdo con Fedesarrollo, la tasa efectiva de tributación que las normas demandadas introducen contra las empresas del sector de exploración y producción del petróleo asciende al 70,5%. La tasa efectiva de tributación es el porcentaje de las utilidades que se destina al pago de impuestos. Existen distintos cálculos de esta tasa. En esta demanda se utiliza el cálculo realizado por Fedesarrollo, por tratarse de un centro de pensamiento independiente, respetado y sin interés en el resultado de esta demanda.

En la página web de la ACP se incluye un estudio económico y financiero con un cuadro que sintetiza los distintos cálculos que se han hecho de los aumentos que la reforma tributaria conlleva respecto de la tasa efectiva de tributación y del government take.[46]

El resultado neto del efecto combinado de estas normas es el de aumentar sustancialmente la tasa efectiva de tributación de estas empresas en el corto plazo, incrementar significativamente el *government take*, y reducir la producción de petróleo en el mediano plazo, lo cual año tras año lleva inevitablemente al resultado de asfixiar y marchitar la actividad productiva del petróleo.

Esta decisión se enmarca en un contexto regional en el cual, antes de la reforma tributaria, Colombia ya era uno de los países menos competitivos de la región en este sector, situación que se agrava con el nuevo *government take*. De acuerdo con los cálculos de la ACP[47] "*replicando el modelo de este informe de la CEPAL, señalan que a USD 90/bl el Government Take sin Reforma Tributaria sería de 67% y con Reforma Tributaria de 85%, alejándonos aún más de los competidores (ver Gráfica 2)*"[48]:

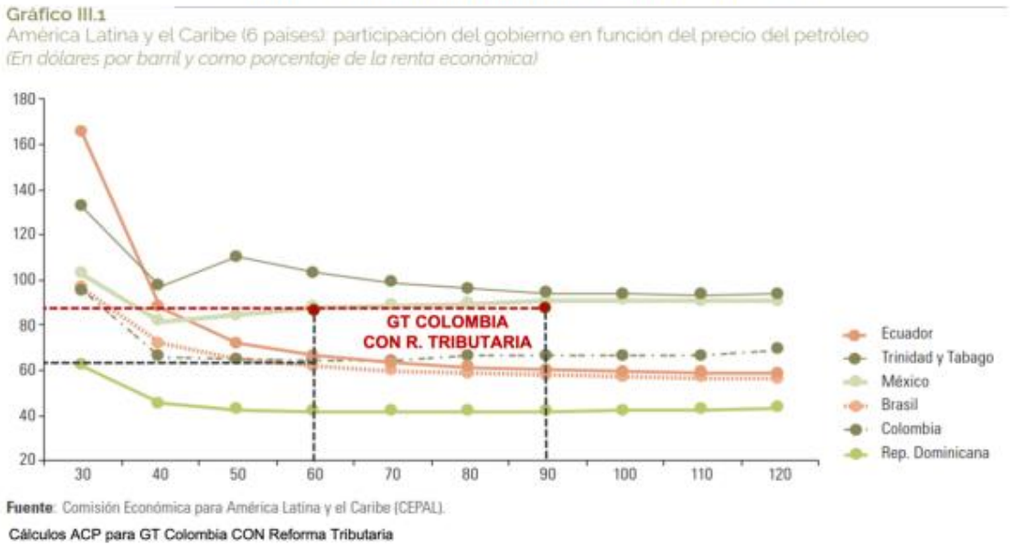
---

[46] https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390

[47] https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390, ibidem.

[48] https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390

Gráfica 2. Comparación Government Take América Latina



Lo anterior, a su vez, tiene el efecto de desincentivar las nuevas inversiones en Colombia, y por lo tanto de reducir la producción y, de esa forma, reducir el recaudo.

Para estos efectos puede ser conveniente un breve recuento de la situación anterior y actual de la industria petrolera en Colombia. En los años 80s y 90s, en Colombia estaban presentes las grandes empresas multinacionales del petróleo. Sin embargo, estas gradualmente fueron vendiendo sus activos en Colombia, de manera que las empresas líderes en el país son, en este momento, inversionistas medianos más concentradas en Colombia. Para estas empresas es más difícil que para las grandes multinacionales diversificadas en distintos continentes soportar un *government take* tan alto y prolongado, así como mantener los niveles necesarios de inversión, y por tal motivo, al caer la inversión también la producción de petróleo va a disminuir. Y más, si la perspectiva a mediano plazo es de no poder mantener su producción por la prohibición de suscripción de nuevos contratos. El sentido común ilustra las implicaciones que ello tiene. Si al propietario de una tienda, además de impedirle deducir un costo inevitable (regalía), le incrementan la tasa del impuesto de renta de manera desproporcionada (sobretasa) y le permiten vender solo lo que tiene en la estantería, pero no reabastecerla para continuar vendiendo, el incentivo a invertir, crecer y conservar la tienda es nulo.

De acuerdo con lo anterior, el efecto neto de estas dos normas es el anunciado en meses pasados por la Viceministra de Energía:

> *"No habrá más exploración ni explotación de hidrocarburos".*

4.4. Efecto previsible respecto de la financiación del Estado Social de Derecho y las políticas sociales

Las medidas aquí demandadas no atacan cualquier sector de la economía. Atacan una actividad prevista directamente en la Constitución como soporte del Estado Social de Derecho, la financiación de políticas sociales y fuente de recursos para beneficio de toda la sociedad, según las disposiciones del artículo 361 de la Constitución.

No se trata de una cuestión de política pública librada a las prioridades de un gobierno. Es la propia Constitución la que regula la propiedad de esta fuente de riqueza pública, establece cómo será obtenida y define cómo será repartida.

El modelo constitucional colombiano, además de consagrar el Estado Social de Derecho, presupone expresamente la explotación de los recursos del subsuelo como una fuente de financiación para el Estado y un soporte para la descentralización y la autonomía territorial.

El artículo 332 de la Constitución indica que el Estado *"es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables"*. Sobre esta norma, la Corte Constitucional ha dicho que *"en nuestro ordenamiento jurídico, se ha establecido un régimen especial de la propiedad particular sobre el subsuelo y en especial el petrolero, que implica que ella ha sido conferida por el Estado, y que se halla condicionada a las exigencias legales en cuanto a la continuidad del derecho de dominio, además, se encuentra que dicha propiedad no es extraña a las exigencias que sobre su ejercicio haga el legislador,* ***ya que comporta buena parte de la riqueza pública de la Nación y del Estado, que debe ser aprovechada en beneficio de la sociedad****"*[49].

Como se observa de la cita transcrita, la Constitución no es neutra respecto de la explotación del subsuelo y no contempla políticas de Estado en las cuales se deje de explotar la "*riqueza pública de la Nación y del Estado"*. Por el contrario, esta "*debe ser aprovechada en beneficio de la sociedad"*[50].

A su vez, la explotación de estos recursos causa una regalía como contraprestación económica a favor del Estado, y dichas regalías *"representan para las entidades territoriales ingresos importantes como recursos exógenos"*[51]. Efectivamente, estas regalías permiten a las entidades territoriales realizar distintos tipos de proyectos de inversión y con ello son un importante instrumento de la descentralización y de la autonomía territorial.

La Corte Constitucional ha reiterado la importancia de esta riqueza pública para financiar el gasto público social, reducir la pobreza y garantizar el goce efectivo de derechos fundamentales. En la sentencia C-624 de 2013, se indicó que en la Asamblea Nacional Constituyente *"[e]l destino de las regalías era la inversión y el gasto social, pues además de compensar el impacto ambiental de los proyectos extractivos, los constituyentes buscaron que las regalías ayudarán al desarrollo de todas las regiones y sirvieran como herramienta de redistribución del ingreso".* En la sentencia SU-095 de de 2018, en la cual se fijaron reglas respectos de las consultas populares adelantadas por mandatarios locales en contra de actividades extractivas, la Corte señaló que

> *"La existencia histórica de las actividades realizadas para el uso del subsuelo ha requerido de la expedición de normas de rango constitucional, legal y administrativo que han sido proferidas a lo largo de los años con un aumento desde la Constitución de 1886 hasta la vigente Constitución de 1991, en las que* ***se mantiene el postulado superior de permitir, y así aprovechar, la explotación de recursos naturales no renovables y del subsuelo****. "* (Énfasis añadido)

Así, la propiedad del Estado sobre el subsuelo tiene una finalidad clara de que los recursos naturales no renovables sean explotados en beneficio de la sociedad. Según la Corte, con el régimen de propiedad del subsuelo:

> *"el constituyente quiso evitar la centralización nacional de los recursos provenientes de la explotación de los recursos naturales,* ***los cuales deben beneficiar a todos los colombianos****"*[52]

Al descartar un cargo por sustitución de la Constitución contra la reforma constitucional que cambió el régimen de distribución de las regalías, la Corte en la sentencia C-010 de 2013, subrayó que los elementos esenciales definitorios de la identidad de la Constitución permanecían inalterados porque los recursos provenientes de la exploración y explotación de hidrocarburos continuaban destinados a garantizar los derechos fundamentales y financiar el gasto público social:

---

[49] Sentencia C-346 de 1995.
[50] Sentencia C-346 de 1995.
[51] Sentencia SU-095 de 2018.
[52] Sentencia C-983 de 2010.

> *"De otro lado, también debe destacarse que la reforma constitucional acusada no afecta la prelación de gastos que la Constitución impone, **la cual está directamente relacionada con la garantía de los derechos fundamentales.** Esto se concluye de comprobar que las cláusulas constitucionales sobre prioridad del gasto público social (Arts. 334 y 356 C.P.), se mantienen inalteradas en razón de la enmienda constitucional. Antes bien, se establece en el acto legislativo 5 de 2011 que uno de los criterios de distribución de los recursos del SGR, específicamente aquellos que integran el Fondo de Compensación Regional, **es el grado de pobreza y de satisfacción de las necesidades básicas de las entidades territoriales**. Por lo tanto, para la Corte es claro que el acto legislativo acusado carece de un alcance normativo tal que se oponga o limite la naturaleza vinculante de las cláusulas constitucionales que imponen al Estado el deber de financiar los gastos, entre ellos los de carácter prioritario, a través de distintas herramientas presupuestales, entre las que se destacan las rentas propias de dichos entes, las derivadas del sistema general de participaciones y los transferidos por el sistema general de regalías."*[53]

Este régimen constitucional del subsuelo se encuentra contenido en la Constitución de 1991, una constitución que la jurisprudencia no ha dudado en catalogar como una *Constitución Ecológica* o *Constitución Verde*:

> *"La Constitución de 1991 modificó profundamente la relación normativa de la sociedad colombiana con la naturaleza. Por ello esta Corporación ha señalado, en anteriores decisiones, que la protección del medio ambiente ocupa un lugar tan trascendental en el ordenamiento jurídico que la Carta contiene una verdadera "constitución ecológica", conformada por todas aquellas disposiciones que regulan la relación de la sociedad con la naturaleza y que buscan proteger el medio ambiente. Igualmente la Corte ha precisado que esta Constitución ecológica tiene dentro del ordenamiento colombiano una triple dimensión: de un lado, la protección al medio ambiente es un principio que irradia todo el orden jurídico puesto que es obligación del Estado proteger las riquezas naturales de la Nación. De otro lado, aparece como el derecho de todas las personas a gozar de un ambiente sano, derecho constitucional que es exigible por diversas vías judiciales. Y, finalmente, de la constitución ecológica derivan un conjunto de obligaciones impuestas a las autoridades y a los particulares. Es más, en varias oportunidades, la Corte ha insistido en que la importancia del medio ambiente en la Constitución es tal que implica para el Estado, en materia ecológica, "unos deberes calificados de protección"*[54].

Dentro de este marco, precisamente, se incluye como una de las destinaciones de las regalías la financiación de *"proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo […] **ambiental** de las entidades territoriales"*[55].

El aumento de la carga tributaria sobre las empresas que realizan exploración y explotación de petróleo tiene el efecto último de disminuir la producción petrolera, con lo cual se disminuirá el recaudo por esta vía. De acuerdo con los cálculos de los economistas de la Asociación Colombiana del Petróleo, hacia el año 2026 y en adelante, se estima "*el recaudo CON reforma tributaria será inferior al recaudo SIN reforma tributaria, es decir, el país y las regiones perderán ingresos como consecuencia de la reforma tributaria."*[56]

En la actualidad, la garantía del Estado Social de Derecho depende en parte de las rentas de petróleo. En los últimos 60 años, gradualmente la economía colombiana pasó de tener a las

---

[53] Sentencia C-010 de 2013.
[54] Sentencia C-126 de 1998.
[55] Constitución Política, art. 361.
[56] Fuente: Informe ACP. Análisis a la Reforma tributaria aprobada (Sobretasa petróleo y deducibilidad regalía). Diciembre de 2022. Publicado en: https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390

exportaciones de café como las más importantes a depender de las exportaciones de petróleo para generar divisas y financiar al Estado.

En segundo lugar, puede considerarse en la actualidad el aporte del sector de la industria del petróleo a los ingresos corrientes de la Nación por concepto, principalmente, del impuesto sobre la renta y los derechos económicos que cada contratista paga a la ANH. Esto sin contar otros ingresos, como el que percibe directamente la Nación como accionista de Ecopetrol. De acuerdo con el Comité Autónomo de la Regla Fiscal,

> *"Los ingresos derivados de la exploración y explotación de hidrocarburos son determinantes para la estabilidad fiscal y la balanza de pagos de Colombia. Estos ingresos son la principal fuente de oferta de divisas, cerca del 40% de las exportaciones y del 20% de la inversión extranjera directa**; y representan entre el 10 y 20% de los ingresos del Gobierno Nacional Central.** Esto hace que la sostenibilidad del sector sea clave para asegurar los recursos del Gobierno Nacional y las regiones."*[57]

Para poner esta cifra en contexto, vale la pena resaltas que en el Presupuesto General de la Nación de 2023, la totalidad del presupuesto de inversión representa el 18,3% de todo el presupuesto de gastos. Es decir, los ingresos derivados de la exploración y explotación de petróleo se encuentran en un orden de magnitud equivalente al total de los recursos de inversión con los cuales el Gobierno Nacional financia, entre otras cosas, el gasto público social ordenado por la Constitución.

En tercer lugar, puede considerarse el ingreso para la Nación por la vía de los dividendos de Ecopetrol. Según las últimas proyecciones del Marco Fiscal de Mediano Plazo, los ingresos a la Nación por concepto de estos dividendos fueron de 16.32 billones de pesos en 2022 y pasarían a 24.03 billones de pesos en 2023[58]. Para 2023, el monto total del presupuesto de gastos de la Nación será de alrededor de 405 billones de pesos[59]. Es decir, los dividendos de Ecopetrol representan casi el 6% del total del presupuesto.

En cuarto lugar, puede considerarse el aporte del sector al presupuesto del Sistema General de Regalías, que se estima en alrededor del 75%[60].

De acuerdo con el artículo 1 de la Constitución, Colombia es un Estado Social de Derecho. El Estado Social de Derecho *"ya no se limita solamente a asegurar la vida, la propiedad y la libertad mediante la protección contra el fraude, el hurto, el incumplimiento contractual o los daños ocasionados por terceros, funciones típicas del Estado gendarme. Sus fines tienen mayor alcance e incluyen, entre otros, promover la prosperidad general; garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; y asegurar la vigencia de un orden justo (art. 2° de la C.P.) […]"*[61]. Para lograr estos fines, es crucial que el Estado cuente con recursos suficientes.

Es por este motivo que la Constitución, luego de la reforma introducida con el Acto Legislativo 3 de 2011, incorpora un criterio de *"sostenibilidad fiscal".* Tal criterio fue avalado constitucionalmente por la Corte en la sentencia C-228 de 2012, en que sostuvo que la sostenibilidad fiscal es un *"medio para la consecución de los objetivos esenciales del Estado Social y Democrático de Derecho".*

---

[57] Comité Autónomo de la Regla Fiscal, Pronunciamiento No. 5: Política de hidrocarburos, reforma tributaria y sostenibilidad fiscal, 31 de octubre de 2022.
[58] https://img.lalr.co/cms/2022/06/16172058/62aa408f2cacef1f78fabbdb.pdf
[59] Ley 2276 de 2022 (Presupuesto General de la Nación 2023).
[60] En el artículo 1 de la Ley 2279 del 21 de diciembre de 2022 consta que los ingresos corrientes del Sistema General de Regalías para el bienio 2023-2024 se proyectan en $29.907.397.716.519, de los cuales $22.655.431.581.781 corresponden a hidrocarburos. Es decir, el 75,75%.
[61] Sentencia C-776 de 2003.

Efectivamente, sin sostenibilidad fiscal no es posible cumplir el mandato de progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales ni realizar las aspiraciones del Estado Social de Derecho. Por tal motivo, son inconstitucionales las normas que reducen o amenazan reducir significativamente el recaudo de tributos, sin que existan medidas compensatorias o planes para continuar garantizando los derechos fundamentales ante la posible falta de disponibilidad de recursos.

Las normas demandadas en esta oportunidad reducen significativamente los recursos necesarios para materializar el Estado Social de Derecho.

Al mismo tiempo, no existen en este momento las fuentes alternativas de recursos para la economía colombiana y para el Estado. A pesar de que el borrador de Plan Nacional de Desarrollo se refiere al tránsito a una *"economía del conocimiento, incluyente y sostenible"*[62] y una *"una transformación hacia actividades productivas diversificadas, que aprovechen sosteniblemente los recursos naturales y sean intensivas en conocimiento e innovación que permitan reducir las emisiones de carbono y más resiliente ante los choques climáticos"*[63], todas estas son metas hacia el futuro, que no tienen fechas definidas ni programas concretos ni indicadores establecidos.

De hecho, el propio borrador de Plan Nacional de Desarrollo reconoce que *"[e]s notoria la concentración de las exportaciones en hidrocarburos y minería, que entre 2017-2021 representó el 71 % del total de exportaciones"*[64] y que el reto consiste en *"[t]ransitar hacia una economía productiva basada en el respeto a la naturaleza, dejando atrás la dependencia del modelo extractivista y democratizando el uso de energías limpias y la generación eléctrica"*[65].

Tal tránsito no se ha hecho. Así, en este momento, mientras que la economía sigue dependiendo del petróleo, se ha adoptado una carga tributaria que tiene el efecto de reducir el recaudo para la financiación del Estado Social de Derecho y de las políticas sociales que permiten la materialización de los derechos fundamentales.

5. Margen de configuración legislativa y parámetro de control constitucional

5.1. Límites al margen de configuración en materia tributaria

5.1.1. Límites generales

De acuerdo con el artículo 150-12 de la Constitución, corresponde al Congreso establecer las contribuciones fiscales. La jurisprudencia constitucional interpreta esta cláusula, junto con los artículos 95-9 y 338 de la Constitución, como la base de un *"amplio margen de configuración en materia tributaria"*[66]. Este margen de configuración permite al Congreso *"definir los fines de la política tributaria"* al igual que *"los medios adecuados para alcanzarlos"*[67]. En tal sentido, el Congreso tiene una potestad *"bastante amplia y discrecional"*[68] al igual que un *"amplio margen de configuración"*[69], debido a que *"en una democracia pluralista, caben distintas políticas tributarias que responden a concepciones diferentes sobre la mejor manera de alcanzar un "orden económico y social justo" (Preámbulo y art. 2° de la C.P.). La competencia de escoger la opción a seguir, ante*

---

[62] Bases del PND, p. 146 en https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/portalDNP/PND%202022/Bases-PND2022-2026_compilado-CEVC15-10-2022.pdf
[63] Ibíd., p. 131.
[64] Ibíd., p. 135.
[65] Ibíd., p. 137.
[66] Sentencia C-305 de 2022.
[67] Sentencia C-393 de 2016.
[68] Sentencia C-341 de 1998.
[69] Sentencia C-007 de 2002.

diferentes alternativas legítimas al respecto, ha sido depositada en el Congreso de la República, el órgano representativo, deliberativo y pluralista en una democracia"[70].

Sin embargo, tal potestad, a pesar de su amplitud y su carácter discrecional, no carece de límites. Como lo ha dicho la Corte Constitucional en otros contextos, no cabe confundir lo discrecional con lo arbitrario: *"los actos discrecionales están sometidos al control jurisdiccional, debido a que no pueden contrariar la Constitución ni la ley, y a que, en todo caso, es necesario diferenciar tal facultad de la arbitrariedad [...] Lo arbitrario expresa el capricho o voluntad individual, contraria a la razón, de quien ejerce el poder sin sujeción a la ley. […] la potestad discrecional, en nuestro sistema jurídico, tiene un límite fuerte en la prohibición de la arbitrariedad […]"*[71].

Igualmente, en materia tributaria, la Corte ha señalado que *"la cláusula general de competencia en favor del Congreso y la libertad de configuración que en virtud de esta tiene, no pueden interpretarse en forma tal que conduzcan a la desprotección o al desconocimiento de valores superiores."*[72].

En concreto, la Corte Constitucional ha señalado que el margen de configuración legislativa en materia tributaria *"está sujeto a límites constitucionales"*[73], y en particular a *"los principios de justicia, equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad"*[74] al igual que *"los principios de razonabilidad y proporcionalidad"*[75].

Además, debe respetar los principios de certeza y legalidad del tributo según los cuales *" los elementos esenciales de los ingresos nacionales deben ser definidos de manera "clara e inequívoca" por el Legislador"*[76].

También debe respetar los derechos fundamentales.

Por tal motivo, existen varios aspectos vedados para el Congreso en ejercicio de esta potestad. En primer lugar, al ser la imposición de tributos uno de los diversos instrumentos de intervención en la economía[77], el Congreso tiene el mandato de respetar el principio de razonabilidad:

> *"no puede sostenerse que el Congreso de la República contraviene los preceptos constitucionales acerca de la intervención del Estado en la economía* ***cuando hace un uso razonable*** *de las facultades que la Carta le confiere para el efecto y, en particular, la de crear, modificar o suprimir los tributos"*[78] (énfasis añadido).

En segundo lugar, derivado de lo anterior, el Congreso debe respetar la prohibición de ejercer la potestad tributaria de manera arbitraria:

> *" como ninguna potestad, por amplia que sea, es absoluta en una democracia constitucional, el Congreso no puede ejercer su poder impositivo de una manera incompatible con los mandatos constitucionales,* ***lo cual excluye su ejercicio***

---

[70] Ibíd.
[71] Sentencia SU-172 de 2015.
[72] Sentencia C-1441 de 2000.
[73] Sentencias C-592 de 2019 y C-305 de 2022.
[74] Ibíd.
[75] Sentencia C-305 de 2022, citando a su vez las sentencias C-060 de 2018 y C-117 de 2018.
[76] Sentencia C-278 de 2019.
[77] Sentencia C-316 de 2022: *"i) 'del sistema tributario depende el mantenimiento, fortalecimiento y la propia subsistencia del Estado', lo cual se refleja en 'el correlativo deber para todas las personas de tributar (art. 95-9 C.P.)', así como en 'el principio de solidaridad que impone a todos participar en la consecución de los fines del Estado (arts. 1 y 2 C.P.)',* ***y ii) 'el Estado tiene la función de intervenir en la economía mediante la ley (art. 334 C.P.), para lo cual no solo puede definir su política tributaria, sino los medios para alcanzarla'****."*
[78] Sentencia C-007 de 2002.

> ***arbitrario****, es decir, imposible de justificar a partir de razones acordes con la Constitución"*[79] (énfasis añadido)

En tercer lugar, *"[t]ampoco puede ejercerla de una forma contraria a los derechos fundamentales"*[80], razón por la cual la Corte ha declarado inconstitucionales normas tributarias que vulneran derechos fundamentales como el mínimo vital[81], la igualdad[82] o el debido proceso[83]. La jurisprudencia igualmente ha señalado la necesidad de que se preste *"especial atención"* a *"la exigibilidad de los derechos sociales y económicos, y la prohibición de regresividad"*[84].

En cuarto lugar, independientemente del grado de escrutinio al que se sometan las medidas tributarias (leve, intermedio o estricto, según las circunstancias), el Congreso debe perseguir una finalidad permitida por la Constitución[85]. Esto implica que se encuentran por fuera del margen de configuración las medidas destinadas a cumplir fines prohibidos por la Constitución, como la utilización de la política tributaria para perseguir o asfixiar a una industria. Por lo anterior, las leyes tributarias, como todas las leyes, deben cumplir el principio de universalidad o generalidad:

> *"la exigencia de la universalidad o generalidad de las leyes es una de las manifestaciones del principio de igualdad en la producción normativa, pues corresponde a la exigencia de que el Legislador debe tratar de manera igual a un conjunto de sujetos destinatarios de una regulación específica y esta finalidad se cumple mediante la expedición de disposiciones de carácter general, impersonal y abstracto, características que, ordinariamente, se asocian con el concepto de ley en la mayoría de los ordenamientos jurídicos. […]*
>
> *[…]*
>
> *Desde esta perspectiva* ***las leyes de contenido singular o leyes de caso único siempre han suscitado recelos sobre su constitucionalidad****, precisamente por apartarse de la exigencia de generalidad de la ley y por ser sospechosas de vulnerar el principio de igualdad. […]"*[86] (énfasis añadido)

Las leyes de contenido singular pueden presentarse de manera expresa o también bajo el ropaje de la generalidad. Como se explicará a continuación, en este caso el Congreso, por iniciativa del Gobierno, ha utilizado una reforma tributaria para perseguir y asfixiar a un sector específico de la economía, el sector productor de petróleo. En esta actuación ha incurrido en una desviación de poder, la cual se demuestra posteriormente en esta demanda.

En quinto lugar, a pesar de que el margen de configuración en materia tributaria es alto, y este supone el poder de decidir entre distintas opciones de política económica, la potestad de configuración hace parte de la función del Estado de *"intervenir en la economía mediante la ley"* previsto en el artículo 334 de la Constitución[87]. A su vez, la Corte ha precisado que esta función de intervención en la economía supone el funcionamiento de un mercado donde distintos agentes ejercen la libertad de empresa y la iniciativa privada:

---

[79] Ibíd.
[80] Ibíd.
[81] Sentencia C-776 de 2003 (imposición de IVA a la canasta familiar sin mecanismo de compensación).
[82] Sentencias C-188 de 1998 (exención al pago de impuesto de renta por empresas oficiales o mixtas de servicios públicos domiciliarios) y C-117 de 2018 (imposición de IVA a toallas higiénicas y tampones).
[83] Sentencia C-674 de 1999 (procedimiento administrativo de decomiso sin control judicial).
[84] Sentencia C-117 de 2018.
[85] Sentencia C-203 de 2021.
[86] Sentencia C-141 de 2010.
[87] Sentencia C-117 de 2018.

*"**la Carta adopta un modelo de economía social de mercado, que reconoce a la empresa y, en general, a la iniciativa privada, la condición de motor de la economía**, pero que limita razonable y proporcionalmente la libertad de empresa y la libre competencia económica, con el único propósito de cumplir fines constitucionalmente valiosos, destinados a la protección del interés general"*[88]. (énfasis añadido)

De acuerdo con lo anterior, el núcleo esencial de las libertades económicas (libertad de empresa y libre competencia económica) es un límite al margen de configuración en materia tributaria. El Congreso tiene la potestad de fijar la política tributaria, y de esa manera puede incluso incentivar o desincentivar ciertas actividades económicas. Pero no puede, por medio de medidas que resultan en una tributación excesiva y desproporcionada, cercenan la libertad de empresa al imponerle cargas que asfixian el ejercicio de una actividad lícita. La intervención en la economía

"[…] i) necesariamente debe llevarse a cabo por ministerio de la ley; ii) no puede afectar el núcleo esencial de la libertad de empresa; iii) debe obedecer a motivos adecuados y suficientes que justifiquen la limitación de la referida garantía; iv) debe obedecer al principio de solidaridad; y v) debe responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad"[89]

El núcleo esencial de la libertad de empresa, a su vez, incluye

"(i) el derecho a un tratamiento igual y no discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa como la organización empresarial y los métodos de gestión; (iv) el derecho a la libre iniciativa privada; (v) el derecho a la creación de establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos que exija la ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable."[90]

5.1.2. Principios constitucionales específicos en materia tributaria

En la definición de la política tributaria deben respetarse los principios previstos en el artículo 95-9 de la Constitución, que establece que

"Son deberes de la persona y del ciudadano:

[…]

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

Estas normas se aplican tanto al sistema tributario como un todo, como a los tributos individualmente considerados: *"aunque […] la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, **su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo**"*[91].

El principio de equidad *"prohíbe que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente"*[92]. Este principio *"ha sido entendido como un*

---

[88] Sentencia C-228 de 2010.
[89] Sentencia C-615 de 2002.
[90] Sentencias C-263 de 2011, C-197 de 2012 y C-909 de 2012.
[91] Sentencia C-266 de 2019.
[92] Sentencia C-129 de 2018.

desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria"[93] y es *"un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"*[94].

El principio de equidad, a su vez, se subdivide en los elementos de equidad vertical y equidad horizontal: *"(i) la equidad horizontal, según la cual 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; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto."*[95]

Por otra parte, el principio de justicia tributaria es *"una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos"*[96].

A propósito de este principio, en la sentencia C-056 de 2019 la Corte señaló que

> *"16. Sobre este último particular, la Corte considera que se desconoce el principio de justicia tributaria cuando a pesar que determinada actividad económica involucra el uso de recursos naturales o de otra índole o, de manera general, se beneficia de un mercado en particular, el régimen fiscal no refleja en modo alguno una medida de compensación para dichos costos. Es claro que el poder impositivo del Estado y, en particular, su altísima capacidad de intervención en la economía a través del sistema tributario, no puede ser utilizado de manera tal que prive a las comunidades involucradas en la actividad económica gravada de fórmulas de compensación para los costos en que incurren o, de una manera más general, que genere desbalances en el mercado con un nivel de intensidad que lleven a resultados materialmente injustos en términos distributivos.*
>
> *Bajo esta lógica, mecanismos como la tributación ambiental, generalmente conocida como "impuestos verdes" resultan prima facie constitucionales, en tanto desarrollos válidos del principio de justicia tributaria. Ello debido a que* ***un ingreso fiscal que tenga por objeto (i) retribuir el costo que en términos de contaminación y uso de recursos naturales o (ii) generar desincentivos para aquellas actividades con un alto costo social, mayor a los beneficios que irrogan a la economía y a la sociedad, es intrínsecamente justo y compatible con la fundamentación constitucional del sistema tributario****. Sin embargo, es importante anotar que el vínculo entre el principio de justicia tributaria y la compensación de costos mencionada puede lograrse a través de diversas vías, debido al amplio margen de configuración que tiene el Legislador sobre la materia. Por ende, lo que se exige es que el sistema tributario, en su conjunto, termine por definir un arreglo distributivo injusto para las comunidades o mercados afectados, sin que ello signifique que los costos deban compensarse a través de un ingreso tributario particular y concreto."*[97] (Énfasis añadido)

---

[93] Sentencia C-600 de 2015.
[94] Sentencia C-169 de 2014.
[95] Sentencia C-056 de 2019.
[96] Sentencia C-492 de 2015.
[97] Sentencia C-056 de 2019.

El presente aumento de la carga tributaria a la actividad productora de petróleo no cumple ninguno de los fines que la jurisprudencia asocia a los "impuestos verdes". En particular, estos impuestos no generan ningún desincentivo al consumo de combustibles fósiles ni tienen la posibilidad de reducir las emisiones de carbono generadas en Colombia. Tales emisiones se generan, no por la producción, sino por el consumo de combustibles fósiles, en distintas actividades productivas y de consumo (manufactura, transporte, etc.), las cuales no son tocadas en estas normas. El verdadero efecto de este aumento de la carga tributaria es el de marchitar la industria del petróleo de Colombia y, con ello, obligar al país a aumentar la importación de petróleo o derivados del petróleo necesarios para cubrir las necesidades de consumo del país, mientas no haya fuentes alternativas de energía y sectores que usen exclusivamente dichas fuentes.

5.1.3. Límites constitucionales al deber de tributar

A lo anterior podría responderse que las empresas de la industria del petróleo deben contribuir solidariamente a financiar al Estado.

Efectivamente, el artículo 95, numeral 9, contiene un deber de todas las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. El mismo numeral, sin embargo, incorpora los límites a este deber al indicar que esta contribución debe darse *"dentro de conceptos de justicia y equidad"*.

Este artículo tiene como consecuencia que el Estado, al fijar los tributos, debe observar *"un tratamiento impositivo diferencial que responda a la situación económica y a la capacidad contributiva de [las personas] (artículo 95, numeral 9, de la CP)"*[98].

Por tal motivo, las cargas tributarias que exceden la capacidad de pago no solo son inequitativas y desproporcionadas, sino que también exceden los límites al deber constitucional de tributar.

5.1.4. Algunas normas tributarias declaradas inconstitucionales

Teniendo en cuenta los múltiples límites al margen de configuración legislativa, la Corte Constitucional ha declarado inconstitucionales distintas normas de carácter tributario:

- En la sentencia C-511 de 1996 la Corte declaró inexequible una amnistía tributaria por violación del principio de equidad, señalando que *"La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley."*[99]

- En la sentencia C-318 de 1998 la Corte declaró inexequible una norma que exigía la constitución de una caución con el fin de reclamar judicialmente contra la administración tributaria, debido a que la norma restringió injustificadamente el acceso a la administración de justicia y afectó el principio de igualdad, y no superó un juicio estricto de proporcionalidad[100].

---

[98] Sentencia C-066 de 2021.

[99] La Corte declaró inexequible una norma con el siguiente texto: *"Artículo 243.- Saneamiento a contadores, revisores fiscales y administradores. Para efectos de los saneamientos previstos en este capítulo, no se harán investigaciones, ni se aplicarán sanciones por ningún motivo, a los contadores, revisores fiscales y administradores, por hechos que sean objeto de tales saneamientos."*

[100] Sentencia C-318 de 1998.

- En la sentencia C-674 de 1999 la Corte declaró inexequible una norma que permitía el decomiso de mercancías adquiridas sin contar con factura, siempre que la persona fuera sorprendida en un radio de 600 metros del establecimiento de comercio, debido a que se desconoció la reserva judicial en la afectación a la propiedad[101].

- En la sentencia C-740 de 1999 la Corte declaró inexequible la creación de un régimen unificado de imposición que fusionaba los impuestos nacionales con los territoriales, debido a la indeterminación de sus elementos que desconocía el principio de legalidad[102].

- En la sentencia C-1441 de 2000 la Corte declaró inexequible una norma que impedía presentar recurso de reconsideración sin acreditar el pago de la liquidación privada. Según la Corte, esta condición *"es irrazonable pues, por más loable que sea la finalidad de propiciar el efectivo recaudo en que se inspira, no se remite a duda que, en un Estado Social de Derecho, el recaudo de los tributos con los que cada ciudadano debe contribuir al financiamiento de las cargas públicas, no puede, en modo alguno, obtenerse a costa del sacrificio de instituciones y valores supremos que son constitucionalmente prevalentes como ocurre con el derecho de defensa y el derecho de acceso a la administración de justicia para controvertir la acción ilegítima o ilegal del Estado o de sus autoridades"*[103].

- En la sentencia C-1714 de 2000 se declaró inconstitucional la norma que impedía tener en cuenta documentos como prueba mientras no se pagara el impuesto de timbre. Según la Corte, la eficiencia del recaudo no justificaba esta norma desproporcionada: *"el contenido de la norma acusada no se aviene con el ordenamiento constitucional, porque para conseguir la eficiencia del recaudo del impuesto de timbre, que es un fin constitucional, el legislador compromete abiertamente el derecho de defensa de los contribuyentes, sin que tales restricciones guarden un grado de razonabilidad y proporcionalidad con el objetivo legal, de manera que éstas se justifiquen"*[104].

- En la sentencia C-1060A de 2001 la Corte declaró inconstitucional la designación de los gastos de representación de varios altos funcionarios como rentas exentas. La Corte indicó la existencia de una *"ruptura del principio de igualdad"* debido a que *"[l]a concesión de esta exención constituye la liberación parcial del deber solidario de contribuir al financiamiento de los gastos públicos para los altos funcionarios que perciben mayores ingresos, en una porción adicional equivalente al 50% del total de los salarios, mientras que los demás ciudadanos del común están obligados a sufragarlos con las exenciones específicas sobre prestaciones sociales y la general del 30%, que en todo caso también aplica para los altos funcionarios, bajo la consideración legítima de la protección del mínimo vital, según el rango salarial de cada uno, ya que el factor general exento crece en la misma proporción en que se incrementa el ingreso laboral."*[105]

- En la sentencia C-876 de 2002 la Corte declaró inexequible un aparte del decreto legislativo que creó por primera vez el impuesto al patrimonio, el cual indicaba que el patrimonio líquido a 31 de agosto de 2002 *"se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001"*. La Corte consideró que esta presunción imbatible era contraria a la equidad tributaria: *"[e]n el presente caso la confrontación entre el principio de eficiencia, que respalda como ya se señaló el*

---

[101] Sentencia C-674 de 1999.
[102] Sentencia C-740 de 1999.
[103] Sentencia C-1441 de 2000.
[104] Sentencia C-1714 de 2000.
[105] Sentencia C-1060A de 2001.

establecimiento de presunciones en este campo, y el principio de equidad tributaria, debe resolverse en favor de este último."[106].

- En la sentencia C-231 de 2003 la Corte declaró inexequible una norma que suponía el cobro de una doble sanción tributaria por el mismo hecho, por ser contraria a los principios de equidad y proporcionalidad: *" como bien lo señala uno de los intervinientes y lo ha sido explicado la Corte en esta sentencia, si la sanción moratoria busca compensar el detrimento patrimonial del Estado ante la tardanza para la disponibilidad de recursos, y si esa compensación incluye la actualización de la deuda, no resulta compatible con los principios de equidad y proporcionalidad tributaria que se pueda cobrar el mismo valor por otra vía, en particular la prevista en el artículo 867-1 del ET, porque ello supondría un detrimento patrimonial injustificado para el deudor y un enriquecimiento sin fundamento razonable para el Estado"*[107].

- En la sentencia C-690 de 2003 la Corte declaró inexequible un régimen de paraísos fiscales que hacía remisiones normativas a la designación de países como tales por la OCDE, lo cual producía un déficit de certeza debido a que no era claro qué países esa organización consideraba paraísos fiscales y además constituía un compromiso de la autonomía del Estado colombiano en el manejo de su política fiscal[108].

- En la sentencia C-776 de 2003, la Corte declaró la extensión del IVA a bienes y servicios de la canasta familiar por una violación simultánea de los principios de progresividad y equidad tributaria, igualdad, derecho al mínimo vital y deliberación legislativa.

- En la sentencia C-1114 de 2004 la Corte declaró inexequible la norma que impedía a quienes tuvieran locales en centros comerciales acceder al régimen simplificado de IVA. Según la Corte, se desconoció el principio de igualdad al introducir un trato diferenciado sin que la medida fuera idónea, necesaria o proporcional al fin propuesto de determinar la capacidad económica del responsable del impuesto[109].

- En la sentencia C-292 de 2008 fue declarada inexequible la norma que impedía la salida del país de extranjeros que no hubieran cancelado el valor de los impuestos, por ser una limitación ineficaz, innecesaria y desproporcionada a la libertad de circulación[110].

- En la sentencia C-748 de 2009, la Corte extendió una exención tributaria a favor de los magistrados de los tribunales, en beneficio de los magistrados auxiliares de las altas cortes, debido a que la norma, tal como estaba configurada, introducía una diferenciación irrazonable que *"vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria"*[111].

- En la sentencia C-668 de 2015, la Corte declaró inexequible una norma que impedía a los trabajadores independientes solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos en que incurrieran en ejercicio de su profesión, debido a que *"la norma comporta un sacrificio del principio de equidad tributaria, en la medida en que desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes y genera una tributación paritaria entre los trabajadores independientes y los empleados asalariados, quienes cuentan con una mayor capacidad económica […]"*[112].

---

[106] Sentencia C-876 de 2002.
[107] Sentencia C-231 de 2003.
[108] Sentencia C-690 de 2003.
[109] Sentencia C-1114 de 2004.
[110] Sentencia C-292 de 2008.
[111] Sentencia C-748 de 2009.
[112] Sentencia C-668 de 2015.

- En la sentencia C-060 de 2018 la Corte declaró inexequible una amnistía tributaria por ser contraria *"al deber constitucional de tributar y a los principios de equidad y justicia tributaria"*[113].

Los anteriores ejemplos, como otros que serán mencionados a lo largo de esta demanda, demuestran que, a pesar de que hay un margen amplio de configuración, efectivamente también hay límites constitucionales y estos límites han sido defendidos y aplicados por la Corte Constitucional. Un margen de configuración, e incluso una potestad discrecional, no es lo mismo que una potestad ilimitada ni un permiso para desconocer la Constitución.

5.2. Constitucionalización de los recursos del subsuelo, de su explotación y de las regalías

Como ya se dijo en la sección 4.4, la Constitución de 1991 no es indiferente a la explotación de los recursos naturales no renovables. Esta contiene cinco elementos que es importante destacar como parámetro de constitucionalidad de las normas demandadas.

En primer lugar, la actividad de exploración y producción de petróleo no es cualquier actividad económica. Se trata de una actividad que recae sobre recursos del subsuelo con un estatus constitucional explícito, que pertenecen al Estado. No pertenecen a la Nación ni a las entidades territoriales, sino al Estado como un todo, por lo cual se deben aplicar los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad para adoptar las decisiones respecto de su explotación[114].

En segundo lugar, la Constitución supone que estos recursos serán explotados. La finalidad anunciada por el Presidente de la República de dejar el petróleo debajo de la tierra, simplemente no está contemplada por la Constitución. La razón es muy sencilla: la Constitución prevé el pago de unas regalías, junto con la concepción de un Sistema General de Regalías que es una garantía institucional de la autonomía de las entidades territoriales. La Constitución no prevé una situación de desfinanciación completa del Sistema General de Regalías por dejar de explotar los recursos naturales no renovables.

La garantía institucional que consagra derechos sobre las regalías en favor de los entes territoriales proviene del artículo 361 constitucional que establece el destino de los recursos del SGR . Lo que se pone en riesgo por inadvertencia del legislador es ni más ni menos los recursos que permiten sostener las condiciones sociales de los más vulnerables, de todos aquellos que viven en territorios productores de hidrocarburos y minerales, o en municipios y distritos portuarios, los que son atravesados por las líneas de transporte y todos los demás que reciben regalías para financiar sus proyectos vitales. Con un agravante: nadie planteó ni tampoco se discutió sobre cómo reemplazar esa fuente de recursos. Por una razón, no hay sustituto claro en el corto, mediano y largo plazo.

En efecto, la garantía institucional se expresa en nuestra Constitución, modificada por el Acto Legislativo 005 de 2019, así:

> *"**Artículo 361.** Los ingresos corrientes del Sistema General de Regalías se destinarán a **la financiación de proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo social, económico, y ambiental de las entidades territoriales**.*
>
> *Los ingresos a los que se refieren el inciso anterior, se distribuirán de la siguiente manera:*

---

[113] La Corte declaró inexequible el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 que contemplaba una "condición especial de pago" respecto de impuestos, tasas y contribuciones territoriales.
[114] Sentencia SU-095 de 2018.

20% para los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelante la explotación de recursos naturales no renovables, así como para los municipios con puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos. Los municipios donde se exploten recursos naturales no renovables tendrán además una participación adicional del 5% que podrán ser anticipados en los términos que defina la ley que desarrolle el Sistema.

15% para los municipios más pobres de país, con criterios de necesidades básicas insatisfechas y población, de los cuales, mínimo dos (2) puntos porcentuales se destinarán a proyectos relacionados o con incidencia sobre el ambiente y el desarrollo sostenible, que serán invertidos de acuerdo con una estrategia nacional de protección de áreas ambientales estratégicas por los municipios.

34% para los proyectos de inversión regional de los departamentos, municipios y distritos, con criterios de necesidades básicas insatisfechas, población y desempleo, priorizando proyectos de alto impacto regional.

1% para la conservación de las áreas ambientales estratégicas y la lucha nacional contra la deforestación.

10% para la inversión en ciencia, tecnología e innovación, a través de convocatorias públicas, abiertas, y competitivas, en los términos que defina la ley que desarrolle el Sistema, de los cuales, mínimo dos (2) puntos porcentuales se destinarán a investigación o inversión de proyectos de ciencia, tecnología e innovación en asuntos relacionados o con incidencia sobre el ambiente y el desarrollo sostenible.

2% para el funcionamiento, la operatividad y administración del sistema, para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos y conocimiento y cartografía geológica del subsuelo, la evaluación y el monitoreo del licenciamiento ambiental a los proyectos de exploración y explotación de recursos naturales no renovables, para el incentivo a la exploración y a la producción.

1% para la operatividad del Sistema de Seguimiento, Evaluación y Control que velará por el uso eficiente y eficaz de los recursos, fortaleciendo la transparencia, la participación ciudadana y el Buen Gobierno; de este, la mitad se destinará a la Contraloría General de la República.

El remanente se destinará al ahorro para el pasivo pensional y al ahorro para la estabilización de la inversión.

El mayor recaudo generado, con respecto al presupuesto bienal de regalías, se destinará en un 20% para mejorar los ingresos de las entidades territoriales donde se exploren y exploten recursos naturales no renovables, así como para los municipios con puertos marítimos o fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, un 10% para los municipios más pobres de país, con criterios de necesidades básicas insatisfechas y población, un 20% para la conservación de las áreas ambientales estratégicas, y la lucha nacional contra la deforestación, un 5% para proyectos de emprendimiento y generación de empleo que permita de manera progresiva la ocupación de la mano de obra local en actividades económicas diferentes a la explotación de recursos naturales no renovables, y el 45% restante se destinará para el ahorro de los departamentos, municipios y distritos.

La ley a la que se refiere el inciso segundo del artículo 360 de la Constitución Política reglamentará todo lo contenido en este artículo, de manera que los proyectos de inversión guarden concordancia con el Plan Nacional de Desarrollo y los planes de desarrollo de las entidades territoriales. De igual manera, esta ley determinará 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. Así mismo, regulará 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. En dichas instancias podrá participar el Gobierno nacional, propendiendo por el acceso de las entidades territoriales a los recursos de Sistema General de Regalías.

El Sistema General de Regalías tendrá un sistema presupuestal propio de iniciativa del Gobierno nacional, que se regirá por normas orgánicas en los términos del artículo 151 de la Constitución Política, el presupuesto será bienal y no hará parte del Presupuesto General de la Nación.

Parágrafo. *En ningún caso los porcentajes que actualmente reciben los departamentos, municipios y distritos por los fondos de Desarrollo Regional y Compensación Regional se disminuirán, como lo dispone el porcentaje de inversión regional establecido en este artículo.*

Parágrafo 1° transitorio. *El parágrafo 4° del artículo 1° y los parágrafos transitorios 7°, 9° y 10 del artículo 2° adicionados al presente artículo mediante el Acto legislativo número 04 de 2017 mantienen su vigencia, salvo lo relacionado con el inciso 3° del parágrafo 7° transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, modificado por dicho Acto Legislativo. En todo caso y en desarrollo del Acto Legislativo número 02 de 2017, el Gobierno nacional debe garantizar la intangibilidad de los recursos de que trata este parágrafo transitorio, para cumplir con los mandatos relacionados con el Acuerdo Final para la terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera.*

Parágrafo 2° transitorio. *El Gobierno nacional radicará a más tardar el 30 de marzo de 2020 el proyecto de ley que ajuste el Sistema General de Regalías. Hasta tanto se promulgue la ley, seguirá vigente el régimen de regalías contemplado en los Actos Legislativos 05 de 2011 y 04 de 2017 y las normas que lo desarrollen.*

Si al 30 de agosto de 2020 el Congreso de la República no ha expedido la ley a que se refiere el inciso anterior, se faculta por un (1) mes al Presidente de la República para expedir decretos con fuerza de Ley que garanticen la operación del Sistema según el nuevo marco constitucional, incluido el presupuesto para el 2021.

Parágrafo 3° transitorio. *El Gobierno nacional deberá, por medio del Sistema General de Regalías, adelantar los recursos que sean necesarios para la Paz, definidos en el Acto Legislativo 04 de 2017 a los que hace referencia el parágrafo transitorio 7° de este artículo, correspondientes al 7% de las regalías para el OCAD Paz, previstos para la vigencia del Acuerdo. Dichos recursos serán invertidos exclusivamente en la implementación de los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET) o, en su momento, la Hoja de Ruta que los incorpore, durante los años 2020, 2021 y 2022.*

En el caso en que los recursos de la asignación Paz sean efectivamente menores a los proyectados en el momento de adelantar los recursos, el Sistema General de Regalías, garantizará el pago de las obligaciones con cargo a los recursos de ahorro para la estabilización de la inversión.

Para el efecto y con cargo a los mimos recursos, las entidades que ejerzan administración del OCAD Paz correspondiente coordinarán la estrategia de estructuración de los proyectos. ”

A su vez, el artículo 360, varias veces citado, dispone que la explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía. La naturaleza constitucional de la regalía es la de ser una contraprestación, es decir, un egreso para la empresa que se le paga al Estado. No es potestativo de la empresa, es un requisito *sine qua non* para realizar la actividad, una obligación, de la que además, no se beneficia la empresa. Transformar esa contraprestación en un castigo por la explotación del bien, o en una pena pecuniaria por una actividad permitida y amparada constitucionalmente, o en un pago invisible para el derecho tributario (como una mera liberalidad espontánea del empresario), es inadmisible si se respeta la norma de normas.

Como se recordará, las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable, es decir, en boca de pozo, y pueden ser pagadas en dinero o en especie, pero la norma acusada estipula que este pago no **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.***

El sistema constitucional construye una prestación pública que le permite al Estado y, por su conducto, a los entes territoriales, recibir el precio por el bien o recurso natural y derechos que entrega, es decir la contraprestación que ingresa a un sistema de interés común que constituye una garantía institucional para la financiación estable de los territorios. Dicho de otra forma, además de las ventajas y sacrificios que cada una de las partes involucradas en la explotación saca de la operación, existe un interés que surge en el plano del sistema hacendístico, dentro de un Estado Social de Derecho.

Las normas demandadas ignoran por completo ese interés común que existe en el pago y recaudo de las regalías. Como se expone en el artículo 361 transcrito, las más esenciales necesidades de los entes territoriales y sus habitantes dependen de la explotación de recursos naturales no renovables, razón por la cual se protege esta bolsa de recursos de muchas maneras, de suerte que una norma que desconoce la esencia de la regalía y le ordena al deudor de regalías que su pago no tendrá consecuencias en la rentabilidad gravada, implica desconocer el carácter de precio y por ende la naturaleza constitucional de la regalía como contraprestación que ingresa al Estado y es distribuida a las entidades territoriales mediante las reglas del Sistema General de Regalías como garantía institucional de la autonomía territorial.

Las regalías no son despreciables como magnitud ni como fuente de atención de las personas en situación de marginación y pobreza, en los territorios que tienen acceso a ellas de manera que el legislador especial, el de regalías a la luz del artículo 360 es el llamado a regular cualquier cambio en la financiación de las necesidades que se cubren con regalías.

En efecto el artículo 360 dispone que

> ***""La explotación*** **de un recurso natural no renovable causará*, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía,*** *sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.*
>
> **La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.**
>
> Mediante otra ley, a iniciativa del Gobierno, la ley determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente **y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones**

constituye el Sistema General de Regalías. (Artículo modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 201)

Como ha dicho ya la Corte*: El núcleo esencial de la autonomía territorial está en la gestión de los intereses propios de manera que el Legislador debe garantizar o compensar a estas entidades que contarán con los recursos suficientes "para que planeen, programen, dirijan, organicen, ejecuten, coordinen y controlen sus actividades, en aras del cumplimiento de las funciones y fines del Estado.*

En la exposición de motivos y en el debate no hay una sola palabra sobre el efecto de la disminución de la explotación de recursos en las regalías de las cuales son beneficiarias las regiones lo que permite afirmar una inadvertencia sobre el efecto que produce la desfinanciación en las entidades territoriales.

Un informe estadístico del sector[115] proyecta una producción promedio nacional alrededor de 380 mil barriles día. Esto implicaría que, frente a la producción actual de 750 mil barriles día, se pierdan 370 mil barriles por día[116], impactando con ello los ingresos para la Nación y las regiones.

Con esta caída en producción, hacia el año 2026 y en adelante**, se estima que el recaudo CON reforma tributaria será inferior al recaudo SIN reforma tributaria, es decir, el país y las regiones perderán ingresos como consecuencia de la reforma tributaria.** A finales de esta década el recaudo con reforma será 32% inferior[117] al esperado antes de la reforma tributaria.

La misma fuente estima que las regiones pierden ingresos por regalías en los próximos años y **se reducirían en 24% las posibilidades de solucionar sus necesidades básicas insatisfechas en las regiones** (agua potable, salud, educación, alcantarillado, vías). Además, la financiación de sus proyectos regionales para el cierre de brechas de pobreza, que actualmente se financian con recursos de regalías, tendría una mayor dependencia de las transferencias del Gobierno Nacional, el país retrocedería en descentralización fiscal.

La protección de una garantía institucional como la de regalías conlleva que cualquier modificación que afecte el recaudo vaya acompañada de una deliberación, así fuere sobre la incidencia en la lucha contra la pobreza de los territorios y en últimas sobre la sustitución de rentas para cerrar la brecha que se crea por una disposición como la acusada en esta demanda.

En tercer lugar, y ligado con lo anterior, la Constitución contempla que el sector privado participará en la explotación de estos recursos. No de otra manera dispondría el pago de una regalía a favor del Estado.

En cuarto lugar, las regalías se encuentran definidas, expresamente, como *"una contraprestación económica"* causada por *"[l]a explotación de un recurso natural no renovable"* y *"a favor del Estado"*[118]. El legislador debe respetar esta definición constitucional.

Como se elabora en los cargos específicos contra el artículo 19 sobre no deducibilidad de regalías, el Congreso no puede contravenir esta definición de las regalías, al redefinirlas

---

[115] Informe ACP. Análisis a la Reforma tributaria aprobada (Sobretasa petróleo y deducibilidad regalía). Diciembre de 2022. Publicado en: https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390

[116] Estos barriles incluyen lo que se perdería por la reforma tributaría más lo que se perdería por la caída en la producción propia de la declinación de las reservas de hidrocarburos.

[117] Cálculo comparado frente a nivel de producción de crudo proyectada en el MFMP 2022.

[118] Constitución Política, art. 360.

como un ingreso gravable de un particular, cuando la Constitución directamente las define como una contraprestación *"a favor del Estado"*.

5.3. Intensidad del juicio de proporcionalidad a aplicar

La jurisprudencia constitucional ha adoptado la metodología del juicio de proporcionalidad para determinar la legitimidad de limitaciones a los derechos fundamentales. Este juicio se utilizó inicialmente en discusiones sobre igualdad, en las cuales se debía determinar si un trato diferenciado era razonable a la luz de la Constitución. En ese contexto, en la sentencia C-673 de 2001, se planteó la diferenciación de tres escalas del juicio de proporcionalidad, entre leve, intermedio y estricto, dependiendo del margen de configuración que tuvieran las autoridades y otros elementos constitucionales relevantes.

La estructura y los parámetros de análisis constitucional varían en cada escala del juicio de proporcionalidad.

En el juicio leve, *"[l]a medida legislativa es compatible con la Carta si: (i) persigue una finalidad que no está prohibida por la Constitución y (ii) es idónea en algún grado –esto es, potencialmente adecuada–, para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue"*[119].

En el juicio intermedio *"[l]a medida legislativa es compatible con la Constitución si: (i) persigue una finalidad constitucional importante, es decir, "un fin deseable, que hay buenas razones para perseguirlo y que, por tanto, debería buscarse", (ii) es idónea –efectivamente conducente–, esto es, adecuada para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue; y (iii) no es evidentemente desproporcionada, esto es, si "la norma demandada genera mayores ventajas frente a los eventuales perjuicios""*[120].

Finalmente, en el juicio estricto *"[l]a medida legislativa es compatible con la Constitución si: (i) persigue una finalidad constitucional imperiosa; (ii) es idónea –efectivamente conducente–, esto es, adecuada para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue; (iii) es necesaria, "esto es, si no puede ser reemplazad[a] por otr[a]s menos lesiv[a]s para los derechos de los sujetos pasivos de la norma"; por tanto, debe ser la más benigna con los derechos intervenidos entre todas aquellas otras medidas que revistan igual idoneidad, y (iv) es ponderada o proporcional en sentido estricto "si los beneficios de adoptar la medida exceden […] las restricciones impuestas sobre otros valores o principios constitucionales"."*[121].

Para determinar cuál es la escala del juicio a aplicar, la jurisprudencia ha establecido varios criterios materiales y formales, pero ha precisado que factores adicionales pueden modificar la escala del juicio en cada caso. En la sentencia C-673 de 2001, se advirtió que el juicio leve era apropiado *"en ciertos casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional"*, pero señaló que esto no significaba *" que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve"*[122].

En la sentencia C-305 de 2022, que sintetiza la jurisprudencia actualmente aplicable, se indica que

> *"Por regla general, el análisis de razonabilidad y proporcionalidad de las medidas tributarias corresponde a un escrutinio débil. A partir del escrutinio débil, la Corte debe verificar que dichas medidas persigan (i) "una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente" y (ii) sean "adecuadas para alcanzar [esa] finalidad". De esta manera, advierte la Corte, se garantiza que "el legislador no adopte decisiones arbitrarias y caprichosas", sino "fundadas en un mínimo de racionalidad". Ahora*

---

[119] Sentencia C-119 de 2021.
[120] Ibíd.
[121] Ibíd.
[122] Sentencia C-673 de 2001.

bien, siempre que las medidas tributarias comprometan derechos fundamentales, el examen de razonabilidad y proporcionalidad debe llevarse por medio de un escrutinio intermedio. Por medio de este escrutinio, la Sala deberá constar si la medida (i) persigue una finalidad "constitucionalmente importante" y (ii) es "efectivamente conducente" para alcanzar dicha finalidad. Además, deberá verificar "que la medida no sea evidentemente desproporcionada"."[123]

La Corte, en todo caso, ha aplicado todas las etapas correspondientes al juicio estricto, incluso en casos tributarios cuando examina si se comprometen los principios del artículo 363 de la Constitución, como el de equidad. Por ejemplo, en la sentencia C-1114 de 2004 se revisaron los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido los cuales, de acuerdo con la sentencia C-673 de 2001, corresponden al juicio estricto, ya que no hacen parte del juicio leve ni intermedio.

De acuerdo con la regla expuesta en la sentencia C-305 de 2022, en caso de examinarse la razonabilidad de medidas que limitan principios tributarios, como medidas que irrazonablemente sacrifican la equidad, es aplicable un juicio leve. Por otra parte, en los cargos donde se examina la limitación de un *"derecho constitucional no fundamental"* como puede ser la libertad de empresa, es aplicable el juicio intermedio, de acuerdo con la sentencia C-673 de 2001.

En los cargos específicos a continuación, donde se requiere hacer el juicio de proporcionalidad, por ejemplo como parte de un juicio integrado de igualdad o para evaluar la legitimidad de una restricción a un derecho, se aplicará en primer lugar el juicio de intensidad leve. Como se verá, ninguna de las normas demandadas supera un juicio leve, ya que estas no buscan cumplir, ni cumplen con, una finalidad constitucionalmente permitida. Por el contrario, buscan perseguir a una industria, finalidad que no es permitida por la Constitución, y especialmente si se trata de la industria dedicada a la explotación del subsuelo, actividad que está ordenada constitucionalmente.

En segundo lugar, estas normas tampoco cumplen con el requisito de idoneidad. Si se asume, en gracia de discusión, un fin constitucional relacionado con la reducción de las emisiones de dióxido de carbono, se observa fácilmente que las medidas tributarias dirigidas a marchitar la industria del petróleo no tienen ningún efecto en estas emisiones.

Si se asume, por otra parte, una finalidad de aumentar el recaudo, también se observa que estas medidas tienen el efecto contrario de *reducir* dicho recaudo, ya que propenden por la reducción de la actividad petrolera, lo cual a su vez redunda en la reducción del recaudo con base en dicha actividad.

Por último, si se asume esta finalidad de aumentar el recaudo y se aplica el juicio intermedio, se observa adicionalmente que la medida no cumple tampoco el requisito de proporcionalidad. Esta es *"evidentemente desproporcionada"*[124], ya que sacrifica por completo la continuidad de la actividad petrolera con el fin de obtener un recaudo por unos años.

6. Cargos contra el artículo 10 (sobretasa)

En este capítulo se desarrollan los cargos contra los apartes demandados del artículo 10, los cuales pretenden crear una denominada "sobretasa" a la renta obtenida con la actividad de extracción de petróleo crudo.

La disposición demandada vulnera las siguientes normas constitucionales:

---

[123] Sentencia C-305 de 2022. Citas omitidas.
[124] Sentencia C-305 de 2022.

El artículo 6°, cuyo texto es el siguiente:

> *"Los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones".*

El artículo 13, sobre el derecho a la igualdad, cuyo texto es el siguiente:

> *"Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan."*

El artículo 95, numeral 9°, que dispone:

> *"La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano:*
>
> *[…]*
>
> *9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."*

El artículo 133, en el cual se lee:

> *"Los miembros de cuerpos colegiados de elección directa representan al pueblo, y deberán actuar consultando la justicia y el bien común. El elegido es responsable políticamente ante la sociedad y frente a sus electores del cumplimiento de las obligaciones propias de su investidura."*

El artículo 136-5, según el cual:

> *"Se prohíbe al Congreso y a cada una de sus cámaras:*
>
> *[…]*
>
> *5. Decretar actos de proscripción o persecución contra personas naturales o jurídicas."*

El artículo 338, que establece:

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

[…]

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

Por último, el inciso 2° del artículo 363 relativo a los principios del sistema tributario, que establece:

> *"Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."*

6.1. Primer cargo: Violación de los principios de reserva de ley y certeza tributaria, previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, por la incertidumbre que genera para el contribuyente en lo que concierne a la indefinición de la tarifa de la "sobretasa" del impuesto sobre la renta (léase "tarifa especial del impuesto sobre la renta") a cargo de los contribuyentes del sector, y del artículo 6°, ibidem, por someter a los contribuyentes colombianos a lo que disponga una autoridad extranjera no sujeta al paradigma de la legalidad de sus actos en Colombia

6.1.1. Contexto general para la formulación del cargo

La Corte Constitucional ha sido particularmente cuidadosa y exigente en lo que tiene que ver con el respeto del *principio fundamental* de *reserva de ley* y con los *principios derivados* de *certeza y predeterminación* de los tributos. La línea jurisprudencial en esta materia ha girado, en lo que aquí interesa, alrededor de lo previsto por el artículo 338 de la Carta Política, en cuyo inciso primero se lee lo siguiente:

> *"(…) La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (….)".*

Con fundamento en los principios de *certeza* y *predeterminación normativa* de los elementos del tributo, las reglas de juego sobre las condiciones en que los asociados han de cumplir el deber de contribuir a la financiación de la actividad pública deben ser claras y precisas, de forma tal que no queden los contribuyentes sometidos a la incertidumbre y la inseguridad jurídica.

A la luz de la predeterminación normativa de los tributos, las condiciones en que ha de surgir la obligación de pagar los tributos deben haber sido establecidas con anterioridad a la ocurrencia del hecho generador. Significa lo anterior que, si una ley que crea un impuesto no regula con precisión alguno de los comentados elementos (sujetos, hechos generadores, bases gravables y tarifas) o los somete a reglas que entrañen incertidumbre sobre su configuración, necesariamente habrá de ser declarada inexequible por la Corte Constitucional porque violaría el principio de predeterminación normativa.

Entre las sentencias que se han detenido en los principios de predeterminación normativa y certeza, cabe mencionar las siguientes:

La sentencia C-084 de 1995, en la que se lee lo siguiente:

> "*la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido*".

La sentencia C-569, de 2000, en la que la Corte exige, como corresponde al principio de reserva de ley, que no solo incluya la ley correspondiente todos los elementos de los

tributos, sino que lo haga con absoluta claridad y certeza en relación con cada uno de ellos "*pues en la base del régimen general de obligaciones que regula el ordenamiento jurídico, se encuentra la necesidad de conocer con precisión cuál es el contenido de las cargas que se le imponen a un deudor*".

La sentencia C-228 de 1993: dijo la Corte sobre el principio de certeza:

> *"El principio de certeza, en materia tributaria, tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresen con claridad, o porque en el evento de que una disposición remita a otra para su integración, sea posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del tributo"*

6.1.2. Exposición y fundamentación del cargo

6.1.2.1. La ley no puede dejar sujeta la determinación de uno de los elementos esenciales, específicamente la tarifa, a hechos que solo se conocen después de transcurrido el período gravable objeto de tributación

Es indispensable, para la configuración de la obligación tributaria, que sus elementos esenciales estén perfectamente determinados. Es decir, no es posible que se configure una obligación tributaria sin la determinación clara de sus cinco elementos básicos (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa). Sin embargo, para el caso de la "sobretasa" del sector petrolero, uno de los elementos esenciales, específicamente la tarifa, será desconocido por el contribuyente hasta después de finalizado el período gravable, lo cual es totalmente inadmisible y violatorio de los principios de predeterminación del tributo y reserva de ley. En efecto, el contribuyente solo conocerá si queda sometido a la "sobretasa" al impuesto de renta a la tarifa del 0, 5, 10 o 15%, una vez el período gravable correspondiente ha concluido.

A la luz de la ya comentada jurisprudencia constitucional, el principio de *reserva de ley* comporta una garantía de seguridad jurídica y certeza para los contribuyentes, fruto de la cual estén en condiciones de conocer, clara y suficientemente, las reglas de juego impositivas a que están sometidos, esto es, los alcances de la obligación tributaria a su cargo.

Es lo que tanto en la jurisprudencia constitucional colombiana y extranjera, como en la doctrina, se conoce como *predeterminación* o *certeza*. La disposición acusada viola palmariamente esos principios, porque somete a las compañías del sector petrolero a la inevitable consecuencia de no saber, con ningún grado de certeza, y con antelación al inicio de cada periodo gravable o ejercicio fiscal, cuáles son las reglas de juego a que quedarán sometidas, cuál es el alcance de sus obligaciones tributarias.

Basta leer la norma para confirmar que la definición sobre el nivel de la llamada "sobretasa", en realidad el nivel de la tarifa especial arbitraria que se les impuso, solo lo pueden conocer las compañías contribuyentes después de finalizado el periodo fiscal.

Es por eso que, como se dejó anotado, semejante tratamiento, a todas luces carente de cualquier tipo de consideración o respeto de lo significa la fijación de condiciones para contribuir, no solo es violatorio del principio de *reserva de ley*, sino, además, del principio fundamental de justicia.

Aún más, el propio inciso 5° del parágrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario, acusado, pone en evidencia, sin recato alguno, la violación de los principios de certeza y predeterminación ya mencionados. Solo hace falta, para confirmarlo, leer su texto:

"(…) *Para la aplicación de los puntos adicionales,* (…) ***la Agencia Nacional de Hidrocarburos, para el caso de la actividad económica de extracción de petróleo crudo CIIU – 0610, publicará(n) a más tardar, el último día hábil de enero de cada año, mediante resolución, la información correspondiente a los precios promedio del año gravable inmediatamente anterior, así como la tabla de percentiles de precios promedio mensuales, incluyendo por lo menos* (…)*:*** (La subraya no es del texto)

No se necesita mayor esfuerzo para concluir que los contribuyentes del sector petrolero solamente podrán saber cuál es la tarifa que se les aplica, para la tasación del impuesto sobre la renta, en el mes de enero del año siguiente al gravable, esto es, después de acontecido y dimensionado el hecho imponible.

6.1.2.2. La ley no puede hacer depender la tarifa de la "sobretasa" aplicable de deflactar los precios promedio del petróleo con índices que calculen autoridades del exterior, ni de un precio de referencia cuya cuantificación y definición no es realizada por ningún organismo internacional ni ninguna autoridad pública nacional ni internacional.

Por si lo anterior fuera poco, la determinación del índice para deflactar los precios promedio de referencia del petróleo Brent, para el cálculo en cuestión, le fue asignada a una autoridad que no tiene nada que ver con Colombia, como es la Oficina de Estadísticas Laborales de Estados Unidos. Ante esa situación, surgen interrogantes irresolubles y particularmente peligrosos desde el punto de vista de la seguridad jurídica: ¿Qué posibilidad hay de cuestionar los cálculos realizados por esa Autoridad para la determinación del índice?; ¿La Autoridad Norteamericana en mención es infalible? Evidentemente, esa dependencia de un cálculo y una certificación que ha de realizar una autoridad extraña al Estado colombiano viola al artículo 6° de la Constitución Política, porque deja a los contribuyentes colombianos sin garantía alguna sobre la sujeción a la ley colombiana de la crucial actividad que le corresponde realizar a la autoridad estadounidense, materializada en el cálculo del *índice* que se ha de tomar como referencia para hallar, en definitiva, la tarifa de la sobretasa a que estarán sometidos. Ante semejantes cuestionamientos lo que se concluye, con inequívoca claridad, es que lo que diga o disponga la aludida Autoridad Norteamericana constituye *verdad sabida y buena fe guardada* y es indiscutible, lo cual es inadmisible desde el punto de vista del *Estado de Derecho* y la posibilidad que ha de tener toda persona de cuestionar, censurar o demandar los actos de la Administración.

En este caso, sencillamente eso no es posible, porque la Autoridad que establece el índice de precios al consumidor urbano, para deflactar los precios promedio del petróleo a que se refiere la norma, no tiene nada que ver con el país, ni con sus habitantes, ni con sus contribuyentes. En definitiva, nos encontramos ante una disposición abiertamente inconstitucional, que no respeta las exigencias del artículo 338 de la Carta Política ni el principio de sujeción a la ley de las autoridades, a que alude su artículo 6°.

Lo propio se puede decir del ***precio internacional del petróleo crudo de referencia BRENT USD/Barril***": **¿Quién lo calcula?, ¿Con qué criterios?, ¿Autorizado o habilitado por quién?**

Evidentemente, es esta otra falencia constitucional de la norma, por dos potísimas razones: i) porque no hay un solo precio de referencia Brent, según se dejó expuesto en páginas anteriores, con lo cual la dependencia de este aspecto de la definición de la tarifa de la "sobretasa" a cargo de las compañías del sector petrolero resulta incierta y, en últimas, será el criterio discrecional de la Agencia Nacional de Hidrocarburos el que finalmente determine cuál se ha de escoger, circunstancia esta que viola, sin atenuantes, los principios de certeza y reserva de ley de los tributos; y ii) porque hace depender la definición de la tarifa de la "sobretasa" a aplicar de un *precio de referencia* que no calcula ni certifica ningún organismo internacional, ninguna autoridad pública ni nacional ni internacional. La ley se

limita a aludir al "precio internacional del petróleo crudo de referencia Brent" como si fuera un dato único, claramente definido y suministrado por una autoridad u organismo expresamente habilitado por los Estados, lo cual no ocurre en la realidad.

Ante situaciones que, por así decirlo, eran menos ostensibles que la que aquí se cuestiona, la Honorable Corte Constitucional ha retirado del ordenamiento normas que apelaron a organismos internacionales reconocidos para estructurar definiciones concretas relacionadas con los elementos de la obligación tributaria. Solo es del caso recordar, para confirmarlo, la sentencia número C-690, de 2003, por la que declaró inexequibles los en su momento artículos 260-6 y 260-9, del Estatuto Tributario, según los cuales se debía acudir a las *Guías de la OCDE* para interpretar las normas nacionales sobre *precios de transferencia,* esto es, normas definitorias de la *base gravable* del *impuesto sobre la renta.* Dijo la Corte:

"(…) no solamente se trata de unas normas que no tienen rango de ley, sino que se trata de unas disposiciones elaboradas por un organismo internacional, del que no hace parte Colombia, que no han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno por el procedimiento establecido en la Constitución, y por consiguiente no pueden tener alcance vinculante en Colombia".

Si eso concluyó la Corporación respecto de la apelación a *guías* elaboradas en el seno de un organismo internacional ampliamente reconocido, como es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, nada diferente se puede esperar en este caso, en el que el *precio de referencia* en comentario ni siquiera proviene de un organismo internacional de esas características.

La violación del principio de *reserva de ley*, previsto en el artículo 338 de la Carta Política, en concurrencia con el artículo 6°, ibidem, por consiguiente, es protuberante e incontestable.

6.1.2.3. La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido enfática al proscribir la apelación a *precios de referencia* para la delimitación concreta de cualquiera de los elementos de la obligación tributaria

Según lo establece la disposición acusada, la tarifa de la "sobretasa" se define, cada año, en función del percentil en que se encuentre el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración respecto de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, "*precios promedio que corresponderán al* ***precio internacional del petróleo crudo de referencia Brent USD/Barril****".*

Ese *precio de referencia Brent* nada tiene que ver con la posición propia de la compañía contribuyente de que se trate, ni con las condiciones y características de calidad y peso del crudo que venda en el año gravable, como tampoco consulta la realidad de los productos extraídos, producidos y vendidos en Colombia para el mercado interno o del exterior. Simplemente, se trata de un índice o cálculo que se realiza en función de los precios de venta del petróleo de calidad Brent, un precio de tipo estándar para un 78% de las variedades de crudo que hay en el mundo.

Presupuesto este que no consulta, en absoluto, la certeza ni la reserva de ley, y se agrava sensiblemente ante el hecho de que no hay una autoridad pública internacional que certifique oficialmente el "***precio internacional del petróleo crudo de referencia Brent USD/Barril****".* Esa es una tarea que cumplen entidades privadas, sin fuerza vinculante alguna y, sobre todo, sin que resulte factible endilgarle responsabilidad ni cuestionar los alcances y el contenido de lo que certifique o concluya, con lo cual se viola, también en este aspecto, el artículo 6° de la Constitución Política.

Y no se diga ni que la certificación anual que expide la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en el mes siguiente al de la finalización del período gravable en que se ha de aplicar la tarifa, supera la afrenta a los principios de reserva de ley y certeza, de que hace gala la norma, ni

que la apelación a "precios de mercado" ha sido usual en el ordenamiento tributario y que, en consecuencia, la dependencia del precio promedio del precio del petróleo Brent es suficiente para respetar esos mismos principios. Lo primero, porque la ANH no está constitucionalmente habilitada para crear ni definir el alcance de ninguno de los elementos del tributo; y lo segundo, porque la remisión de las normas tributarias a "precios de mercado" se dirige a las potestades de fiscalización que pueden y deben ejercer las autoridades tributarias en pro de la justa tasación de los impuestos, no a la definición de los elementos del tributo. Esto último, por la vía de la apelación al precio de referencia del petróleo Brent, fue precisamente lo que hizo la norma acusada.

Tampoco se podría argüir, en defensa de la disposición cuestionada, que la tarifa sí está definida porque es la ley la que remite a la utilización del "precio de referencia del petróleo Brent" y al índice de consumo urbano cuantificado por una autoridad estadounidense. Justamente esas dos remisiones son las que evidencian la ostensible e incontestable violación del artículo 338 de la Carta Política porque la definición, año a año, de la *tarifa,* elemento fundamental del tributo, no quedó establecida nítida ni claramente por el legislador, sino que dependerá, período por período, de cálculos y cuantificaciones con las que nada tienen que ver las autoridades colombianas. De ahí el quebrantamiento, igualmente palmario, que aquí se denuncia, del artículo 6° de la Carta Política.

Ni se pretenda que es natural que en un impuesto de período anual solo se conozca por el contribuyente el importe tributario, que ha de sufragar, tan pronto como finalice el ejercicio fiscal y, por ese motivo, nada de inconstitucional tendría que la tarifa a aplicar se defina en el mes siguiente a esa finalización. Porque no se puede confundir la cuantificación del importe definitivo por pagar, con fundamento en elementos del tributo precisamente establecidos por la ley y, por tanto, conocidos suficientemente por el contribuyente, con la dependencia, para su cuantificación, de la aplicación o no de un elemento definitivo, como es la tarifa, después de transcurrido el año gravable y en medio de las falencias y la transgresión al *principio de seguridad jurídica*, que han quedado expuestas. De hecho, como consecuencia de la arbitraria disposición que aquí se demanda, las compañías de la industria del petróleo ni siquiera pueden cumplir con la obligación de provisionar día a día y mes a mes, durante el transcurso del período imponible, el importe que han de sufragar a título de impuesto sobre la renta, importe que constituye un gasto del ejercicio en curso y es muy relevante para la cuantificación y definición de su estado de ganancias y pérdidas. Situación esta particularmente grave en el caso de las compañías que cotizan sus acciones en bolsas de valores y que, en todo caso, entraña un tratamiento especialísimo y discriminatorio para las compañías afectadas.

Pero, además, es de trascendental importancia advertir, al respecto, que ya la honorable Corte Constitucional ha sido enfática en señalar que el legislador colombiano no puede hacer depender de los llamados "*precios de referencia"* la configuración concreta de los elementos de la obligación tributaria. En reciente sentencia, relacionada con la base gravable para la cuantificación de la cuota parafiscal de fomento del sector de la palma de aceite y sus derivados, por ejemplo, dijo la Corte:

*"**La Sala nota que el diccionario panhispánico del español jurídico define el precio de referencia como aquel "precio tomado en consideración por el consumidor para compararlo con el precio observado". Según esta definición, el precio de referencia no tiene un contenido semántico autónomo y preciso, sino que, por el contrario, es un "precio" que es fijado por un determinado agente del mercado como parámetro para llevar a cabo una comparación con otros valores o precios**."*[125]. (Negrillas y subrayas fuera del texto).

Ante tan contundente como acertado pronunciamiento de la Corte, no hay duda alguna en el sentido de que la apelación de la disposición acusada al "*precio promedio internacional del petróleo crudo de referencia Brent USD/Barril*", para la configuración y delimitación

[125] Sentencia C-019 de 2022.

concreta de la tarifa de la sobretasa (léase tarifa especial arbitraria del impuesto sobre la renta), que ha de tener lugar con posterioridad a la finalización de cada año gravable quebranta, abruptamente, al principio de reserva de ley previsto en el artículo 338 de la Constitución Política, como viola igualmente, según se dejó expuesto, al artículo 6° ibidem.

6.2. Segundo cargo: Violación del *principio de irretroactividad* de la ley tributaria, previsto en el artículo 363 de la Constitución Política, en concordancia con el último inciso del artículo 338, ibidem

6.2.1. Contexto general para la formulación del cargo

La *predeterminación* comentada en el contexto para el desarrollo del cargo, expuesto en el punto 3.1., cumple una función fundamental para los fines de la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, como un complemento del *principio de irretroactividad* y la proscripción de la *retrospectividad* de la ley tributaria, que contemplan los artículos 363, inciso segundo, y 338, inciso 3°, de la Carta Política. El objetivo del último inciso del artículo 338, citado, de principio a fin, es ofrecer certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, de manera que no sean sorprendidos con nuevas reglas de juego que entren a regir durante el mismo periodo fiscal en los impuestos de hecho generador de periodo, como es el de renta, y cambien las condiciones que regían con anterioridad a su iniciación.

Para la aplicación del aludido inciso constitucional resulta de especial importancia la distinción entre *hechos generadores instantáneos* y *hechos generadores periódicos o conjuntivos.*

Los primeros (hechos generadores instantáneos) se denominan así porque se configuran en un instante o momento preciso y cada vez que ocurren dan lugar al impuesto, como sucede con el impuesto sobre el valor agregado (IVA) el cual se causa con ocasión de cada operación de venta, importación de bienes o prestación de servicios. Los segundos (hechos generadores conjuntivos o periódicos) reciben ese nombre porque se configuran en un lapso, v.gr. anual, como resultado del periodo, tal como ocurre en Colombia con el *impuesto sobre la renta,* cuyo hecho generador es el resultado, en términos de enriquecimiento, de un año o ejercicio fiscal.

La norma constitucional prohíbe que las nuevas reglas sobre impuestos de *hecho generador de periodo* se empiecen a aplicar en el mismo ejercicio fiscal en que entren a regir. De modo que si se prohíbe que una nueva regla se aplique para el mismo ejercicio o periodo fiscal en que entra a regir, respecto de un impuesto de periodo, como es el de renta, con mayor razón resulta inaceptable que una nueva regla se aplique respecto de un impuesto de periodo después de transcurrido ese mismo periodo o ejercicio imponible.

El principio de irretroactividad de la ley tributaria, por su parte, se traduce en Colombia en la expresa prohibición de aplicar retroactivamente la ley tributaria, que está prevista en el inciso segundo del artículo 363 de la Constitución. De ahí la estrecha relación que hay entre esta última disposición y el último inciso del artículo 338, comentado.

Toda disposición legal que conlleve la aplicación retroactiva de una norma tributaria o de una regla incluida en una norma tributaria, está enfática y terminantemente prohibida por la Carta Política, como bien lo ha puntualizado la Corte Constitucional, en términos como lo siguientes:

> *"Es principio normativo general que las leyes –en sentido material- rigen a partir de su promulgación, y sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo. Sin embargo, en materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 Superior <u>que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad. (…)</u>. La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda*

tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica"[126]. (Las subrayas no son del texto).

6.2.2. Exposición y fundamentación del cargo: La disposición acusada viola los artículos 363, inciso segundo, y 338, último inciso, de la Constitución Política, porque dispone la aplicación retroactiva, para un año gravable ya transcurrido, de una tarifa que se cuantifica y delimita en el año siguiente al gravable

Resulta ostensiblemente contrario al principio de irretroactividad de la ley tributaria cualquier regla que pueda entrañar la aplicación retroactiva de uno cualquiera de los elementos del tributo. Dice el inciso segundo del artículo 363 de la Constitución Política:

*"Las leyes tributarias **no se aplicarán** con retroactividad"*

Como se observa, no se trata solamente de que una ley nueva que se apruebe y sancione no pueda tener efectos hacia atrás, respecto de su entrada en vigencia. Lo que el inciso segundo transcrito dispone va mucho más allá: está enfáticamente prohibida toda suerte de aplicación retroactiva de la ley tributaria.

Por consiguiente, si una norma legal dispone que la configuración y delimitación precisa de uno cualquiera de los elementos de la obligación tributaria solo se conocerá después de que el año gravable haya transcurrido, a no dudarlo auspicia, de manera inconstitucional, la aplicación retroactiva de la ley tributaria y viola irremediablemente lo previsto por el artículo 363 de la Carta.

La norma acusada incurre, clara e inequívocamente, en la violación flagrante de esa disposición constitucional y no solo desconoce, por completo, los móviles que dieron lugar a la prohibición de sorprender al contribuyente con cambios en las reglas de juego tributarias que se apliquen en el mismo año en que entren a regir, sino que llega al inconcebible extremo de hacer aplicable a un año gravable ya transcurrido una delimitación tarifaria que se concreta en el año siguiente. Es más, aun si la norma estableciera, que no es el caso de que aquí se trata, que el cálculo definitorio de la tarifa en el mes de enero se aplica para el mismo año gravable en que se realiza, sería inconstitucional porque violaría lo previsto por el inciso tercero del artículo 338 de la Carta.

La Carta de 1991 consagró esa prohibición para proteger justamente la seguridad jurídica y la certeza, que han de imperar en la relación jurídica impositiva, ante el hecho de que la obligación tributaria es *ex lege* y solo halla su razón de ser en el deber de contribuir y la capacidad de pago del contribuyente, sin mediar contrapartida o contraprestación alguna a cargo del Estado y a su favor.

Precisamente ese mismo criterio, que informa al último inciso del artículo 338 de la Carta Política, es vulnerado ostensiblemente por la disposición acusada porque, al acoger y establecer una regla según la cual la tarifa del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente solo se define en enero del año siguiente, esto es, ni siquiera durante el año gravable en que se ha de aplicar, lesiona irremediablemente lo ordenado por la Constitución. Pero, además, y de ahí el quebrantamiento tanto del último inciso del artículo 338 como del inciso segundo del artículo 363, llega al extremo de disponer que la definición

[126] Sentencia C-430 de 2009.

de la tarifa para el año gravable solo sea conocida por los contribuyentes mediante una resolución que ha de emitir la Agencia Nacional de Hidrocarburos en el mes de enero del año siguiente al de su culminación.

La norma censurada desatiende los principios de irretroactividad y certeza, por cuanto los elementos necesarios para determinar el porcentaje de sobretasa aplicable, y en últimas de la tarifa definitiva del impuesto sobre la renta, solo será conocido por los contribuyentes de la industria del petróleo después de finalizado el ejercicio gravable materia de tal aplicación. Veamos:

El precio promedio del petróleo en el respectivo año gravable solo se conocerá cuando la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) publique la información correspondiente a los precios promedio del año gravable, así como la tabla de percentiles de precios promedio mensuales, para lo cual, según lo previsto en el parágrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 10º de la ley 2277 de 2022, tendrá hasta el último día hábil del mes de enero siguiente, es decir, cuando ya ha finalizado el año gravable respecto del cual se ha de aplicar.

Lo anterior significa que, ni al inicio ni durante el transcurso del año gravable, el contribuyente sabe cuál es la tarifa que ha de aplicar para la tasación de la llamada "sobretasa" a su cargo. No se cumple la predeterminación de las condiciones y alcances de la obligación tributaria, no se acata el principio de certeza, no se respeta la proscripción de la retroactividad de la ley tributaria y no se consultan, en manera alguna, ni el espíritu ni los móviles que dieron lugar al último inciso del artículo 338 de la Constitución. ¿Queda alguna duda sobre su absoluta inconstitucionalidad?

6.3. Tercer cargo: Violación de los principios de justicia, equidad e igualdad, desde la óptica de los artículos 95, numeral 9°, y 13 de la Constitución Política, en relación con el impuesto sobre la renta en particular, y quebrantamiento de los artículos 133 y 136-5, ibidem, porque el verdadero móvil de la disposición acusada es la persecución a la industria del petróleo, con claro desmedro de las disposiciones y principios constitucionales que se acaban de mencionar, del imperativo al Congreso de procurar, con sus acciones, la realización de la justicia y el bien común, y de la prohibición constitucional de ejecutar actos que entrañen persecución contra las personas.

6.3.1. Introducción necesaria – La verdadera finalidad de la "sobretasa" acusada es la persecución a la industria del petróleo a costa de los principios de justicia, igualdad y equidad y en ostensible afrenta al imperativo constitucional según el cual los congresistas han de actuar en función de la realización de la justicia y el bien común y lejos de cualquier intención de daño a las personas.

6.3.1.1. Los motivos aducidos por el Gobierno y el Congreso (saneamiento ambiental y recaudo) no corresponden a la realidad

Como preámbulo indispensable para la formulación de este cargo corresponde analizar cuál es la finalidad buscada por el Gobierno con la sobretasa acusada. Durante el trámite que precedió a la Ley 2277 en el Congreso, se aludió a dos fines que, curiosamente, son diametralmente contradictorios. Según el primero, de tipo ambiental, se justificaría la sobretasa en la necesidad de *"internalizar la externalidad negativa que genera en el medio ambiente la explotación de petróleo en las regiones productoras en el país, así como los efectos que el posterior uso del combustible y sus derivados tienen en la contaminación ambiental"*[127]. Y de acuerdo con el segundo, de estirpe recaudatoria, la sobretasa tendría

[127] Véase Congreso de la República, Gacetas Oficiales números 1358 de 2022, Págs10 a 12 y 1359 de 2022, págs. 10 a 12.

por objeto atender las sensibilidades rentísticas y participar del superávit de las empresas del sector[128].

En relación con la supuesta finalidad ambiental, es del caso precisar, en primer lugar, que la lucha contra el cambio climático es de suma importancia y es necesario que Colombia siga participando en ella activamente, teniendo en cuenta que el país es responsable de la emisión del 0.37% de la totalidad de los gases efecto invernadero (en adelante GEI) en el mundo. Según la última actualización del Inventario Nacional de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero, Colombia aporta el 0,37% (180.008,18 Gigagramos) del total emitido en el mundo (49 gigatoneladas)[129].

Según lo acordado a nivel global, en la lucha en contra de las emisiones de GEI, algunos países han optado por el sistema de mercado de derechos de emisión, otros por la consagración, en sus legislaciones, del impuesto al carbono.

En el particular caso de Colombia, se estableció, desde el año 2016, el *impuesto al carbono*, impuesto que, además, se incrementó significativamente por la reciente ley tributaria, la 2277 del 13 de diciembre de 2022, de la que hace parte la "sobretasa censurada". Se trata de un impuesto que, a nivel global, fue pensado para castigar las emisiones de GEI que afectan negativamente la atmósfera, con miras a que los sujetos pasivos del tributo optimicen sus procesos productivos y actividades para, de esta manera, mejorar la situación ambiental. Un tributo que busca, con lo recaudado, compensar, en la medida de lo posible, el daño que causan al ambiente las emisiones de GEI. De ahí que el impuesto al carbono tenga destinación específica en las normativas que lo consagran, incluida la colombiana: los dineros que se recaudan por su imposición se dirigen al mejoramiento o conservación del medio ambiente.

Lo que resulta a todas luces exótico y contradictorio es que un impuesto cuya razón de ser es gravar el enriquecimiento de los contribuyentes, como es el de renta, por una inexplicable decisión del Gobierno y del legislador, y sólo para el caso particular de dos industrias adquiera la pretendida condición de *impuesto ecológico*, cuando ya hay otro impuesto ecológico que, además, se fortaleció con la aludida Ley 2277 y está diseñado específicamente para contribuir en la importantísima lucha para preservar el medio ambiente ante los efectos nocivos de los GEI.

Lo cierto, en definitiva, es que la "sobretasa" aquí censurada no se instituyó con un objetivo ambiental. Veamos:

i) Carece de destinación específica y, en ese sentido, es nítido que su recaudo puede destinarse por el Estado a cualquier finalidad distinta de la del mejoramiento del medio ambiente

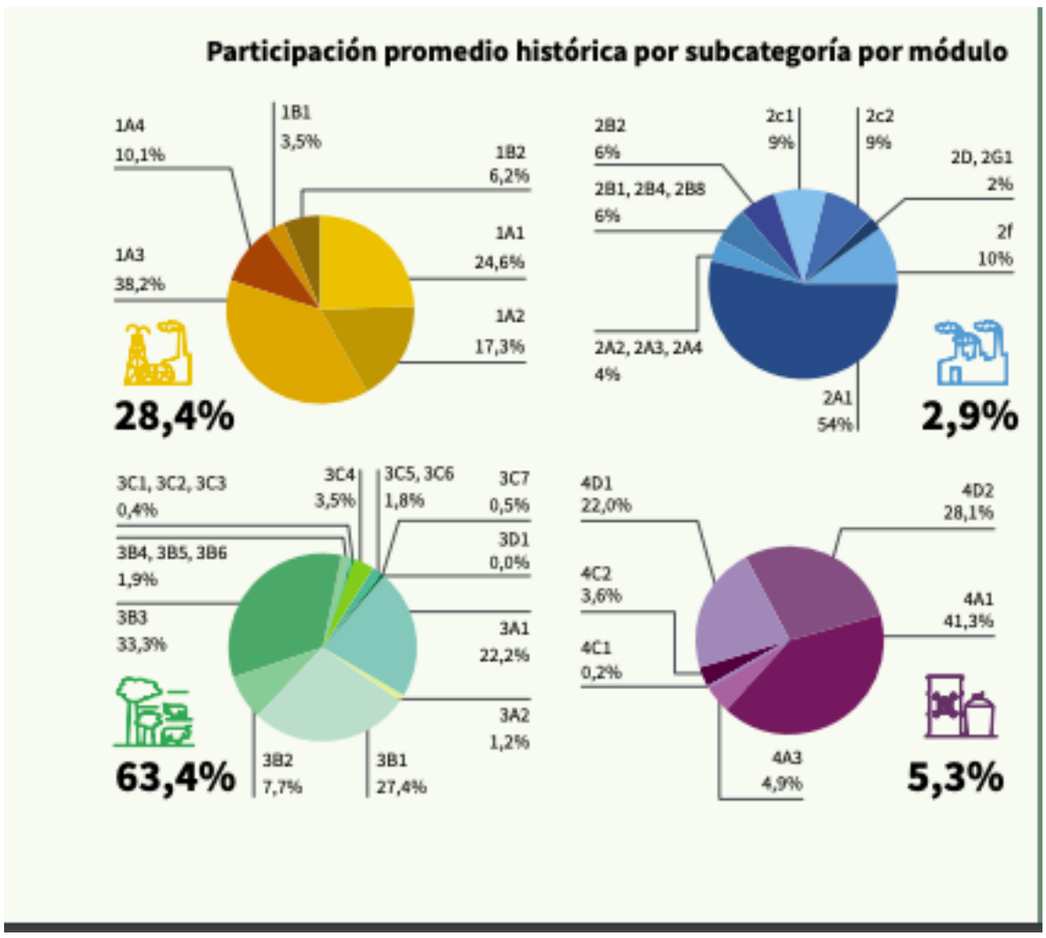
ii) Solo recae, en lo que concierne al nivel de sobretasa del 15%, sobre la actividades de producción/extracción de petróleo, pese a que hay muchas otras actividades responsables de emitir gases con efecto invernadero (GEI) en Colombia, en proporciones notoriamente superiores a las generadas por el sector de petróleos (la actividad de exploración y explotación de petróleo

---

[128] "En atención a las preocupaciones señaladas por los ponentes y coordinadores, 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. Sin embargo, informó que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público está evaluando alternativas para tal efecto, dentro de las cuales se encuentra la de establecer una sobretasa para estas empresas o el mantenimiento de la prohibición de deducir las regalías" Congreso de la República, Gaceta Oficial número 1199 de 2022, pág. 6, y 1200 de 2022, pág. 6.

[129] Las emisiones per cápita están por debajo del valor medio mundial y muy distante de los valores registrados para Europa, Asia Occidental y Norteamérica.
Colombia: 3,66 t CO2 eq per cápita/año
Europa: 11,1 t CO2 eq per cápita/año
Norteamérica: 23,5 t CO2 eq per cápita/año

genera menos del 1% de las emisiones de GEI colombianas), tal como se puntualiza en la sección 4.2.3. de esta demanda, en la que se demuestra que la disposición acusada no se dirige realmente a una finalidad ecológica. Al respecto, es importante tener en cuenta que el Informe Bienal de Actualización de Cambio Climático de Colombia (BUR 3), expedido a principios del 2022, que alude a los datos de emisión de gases con efecto invernadero en el país, es claro al expresar que el promedio histórico de 1990 a 2018 por módulo, en el total de emisiones de GEI, está distribuido así:



Fuente: [130].

De hecho, dentro del sector energía, que aporta el 28.4% histórico, como se advirtió, a la actividad de producción y explotación de hidrocarburos le son atribuibles 6 de esos 28.4 puntos. Si la finalidad fuera ambiental, el tributo devendría en inequitativo e injusto, por no incluir, dentro de los sujetos pasivos de la "sobretasa ambiental", las demás actividades generadoras de GEI.

De manera que la supuesta finalidad ecológica de la sobretasa no corresponde a la realidad.

Ahora bien, en relación con la pretendida finalidad recaudatoria, que es la que estuvo más presente como justificación de la sobretasa censurada, se concretó en que el Estado debía participar de la "bonanza" o "superávit" de las empresas del sector, por los altos precios del petróleo, debido fundamentalmente a la guerra Ucrania-Rusia. Indudablemente, el alza en los precios se traduce en mayores ganancias o utilidades para las empresas y es comprensible que el Estado aspire a ser partícipe del superávit, como de hecho ya lo viene siendo por la vía de la recaudación del impuesto sobre la renta, pero en condiciones

[130] Página 124 del Informe. Consultar el informe en: https://unfccc.int/sites/default/files/resource/BUR3%20-%20COLOMBIA.pdf. Cada dato corresponde a participación promedio histórica por subcategoría por módulo.

moderadas y razonables, no con excesos ostensibles como los que caracterizan a la "sobretasa" materia de esta demanda.

En algunos países se han utilizado, en casos de precios extraordinarios de ciertos bienes por una coyuntura externa ajena a la empresa, impuestos a las ganancias extraordinarias o *windfall taxes*, los cuales permiten al Estado participar de los "superávits" por precios altos excepcionales.

En Italia, por ejemplo, recientemente se adoptó un impuesto, únicamente para el año 2022, que grava el rédito extraordinario de, entre otras, las compañías que exploran y explotan petróleo. Su base imponible es el incremento de la utilidad que haya obtenido la empresa, a partir de comparar la utilidad generada entre el 1º de octubre de 2021 y el 31 de marzo de 2022 con la obtenida entre el 1º de octubre de 2020 y el 31 de marzo de 2021. El tributo solo tiene aplicación cuando el incremento en la utilidad, resultante de la comparación, sea superior a 5 millones de euros. Si el aumento es inferior al 10%, no se genera[131]. La tarifa inicialmente fue del 10% y subió al 25%.

Por lo que toca con Colombia, ya cuenta el Estado con mecanismos que le permiten participar de la "bonanza" o superávit", mediante cláusulas de derechos económicos en los contratos, en particular por los llamados "precios altos", según las cuales, la participación del Estado en la producción aumenta, de forma escalonada, a medida que el precio del petróleo aumenta. Es de advertir, además, que en numerosos casos estas cláusulas, al haber sido pactadas hace varios años y no haber sido renegociadas, se activan ante precios del petróleo que ni siquiera pueden considerarse altos en la actualidad, y van incrementando la participación del Estado conforme el precio va creciendo.

Todas las razones anteriores evidencian que la justificación de la sobretasa, en la intención de "participar en el superávit" de las empresas productoras de petróleo por los extraordinarios precios del petróleo en la actualidad, no es cierta. De hecho, de estudios y reflexiones tan serias como las de Fedesarrollo y el Comité Autónomo de la Regla Fiscal, a las que se alude más adelante, se infiere con claridad que, como consecuencia de lo previsto por la Ley censurada, la tendencia en el mediano y en el largo plazo no será al incremento sino a la reducción de los recaudos.

6.3.1.2. La verdadera finalidad de la "sobretasa" acusada es castigar al sector del petróleo por la vía del impuesto sobre la renta, en contraste con el deber del Congreso de procurar la realización del bien común y la justicia y la prohibición, que lo cobija, de realizar actos de persecución contra persona alguna.

Pero entonces, ¿cuál es la finalidad real de la medida? No es ambiental, no es participar de un superávit excepcional, es simplemente "castigar" a la industria petrolera del país. La verdadera finalidad de la sobretasa fue perseguir a la industria del petróleo, como se pone de presente, con especial detalle, en las innumerables declaraciones del Gobierno que se relacionan en la sección 4.2.1 que obra como contexto de esta demanda.

6.3.2. Contexto general para la formulación del cargo – Los principios de justicia y equidad respecto de un impuesto en particular, como es el de renta, y el imperativo y los imperativos, para el Congreso, de buscar siempre la realización de la justicia y el bien común y no perseguir a nadie

El *principio de justicia tributaria* está expresamente previsto en el numeral 9° del artículo 95 de la Carta Política y ha sido definido por la jurisprudencia constitucional en los siguientes términos:

[131] https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2022/03/21/67/sg/pdf. Ver página 20.

> *"El principio de justicia tributaria, consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, 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 conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos"*[132]

Un impuesto es violatorio del principio de justicia cuando resulta ostensible su desproporción, su exceso e inmoderación, de forma tal que salta a la vista, mediante la simple lectura del texto que lo regula, en lo pertinente, que no conduce ni a "*dar a cada cual lo suyo*" ni "*a recibir de cada cual lo que le corresponda sufragar a título de impuesto, según su capacidad*".

En tales casos, ante tan grosera violación del principio de justicia se hace necesario el retiro del orden jurídico de la norma correspondiente, de manera que se restablezcan las condiciones básicas o mínimas de una tributación acorde con lo que verdaderamente es justo.

El mismo artículo 95-9 alude al *principio de equidad*, relacionado con un impuesto en particular y sin necesidad de considerar al sistema tributario como un todo. Un impuesto, en su individualidad, es contrario al *principio de equidad* cuando resulta ostensible y evidente que asigna un tratamiento diferente a personas o contribuyentes que se encuentren en igual o similar situación o un tratamiento igual o similar a personas o contribuyentes que se encuentran en diferente situación.
A la luz del artículo 13 constitucional, un impuesto o el régimen de un impuesto es violatorio del *principio de igualdad* cuando asigna un tratamiento diferente a personas o contribuyentes que se encuentran en la misma o similar situación.

En tal sentido, el *principio de equidad* viene a ser una de las expresiones del *derecho fundamental a la igualdad,* debido a que proscribe cualquier norma que disponga tratamientos tributarios diferenciados, sin una justificación constitucionalmente admisible. Al respecto, la Corte Constitucional, en sentencia C-748 de 2009 consideró:

> *"El* ***principio de equidad tributaria, establecido en las normas constitucionales referidas, comporta la manifestación del derecho fundamental de igualdad*** *en esa materia, de suerte* ***que proscribe toda formulación legal que implique tratamientos tributarios diferenciados injustificados, tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual****, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual."* (Negrillas y subrayas fuera del texto)

Y es claro, por otra parte, que el simple hecho de que haya peculiaridades y características propias en los diferentes sectores de la economía no es motivo suficiente para que se establezcan regímenes intolerables y desmedidos para alguno o algunos de ellos. Las diferencias entre unos contribuyentes y otros pueden justificar regímenes distintos, desde el punto de vista de la incidencia de los impuestos, pero no constituyen una suerte de *patente de corso* para que, a nombre de ellas, se estructuren regímenes que desborden por completo lo que racionalmente y en justicia pueda exigirle el Estado a quienes han de cumplir el deber de contribuir.

---

[132] Sentencia C-833 de 2013.

La equidad, según lo ha puntualizado la Corte Constitucional, supone que quienes ostenten la misma capacidad económica deben ser incididos con los tributos en la misma forma.

Sobre el particular, la Corporación ha manifestado que, si bien la equidad se predica esencialmente del sistema tributario, como conjunto, (cfr. Sentencias. C-333 de 1993, C-511 de 1996, C-992, C-1115 de 2001, C-776 de 2003 y C-100, de 2014) no es de descartar la posibilidad de declarar inexequible un tributo cuando se vulneren manifiestamente los *principios de equidad y justicia*, es decir, cuando su impacto negativo sea evidente y determinante. Lo anterior, porque el *principio de equidad tributaria* se desenvuelve como derecho a la igualdad dentro del campo fiscal, en íntima correspondencia con el principio de la generalidad del tributo que, de suyo, es uno de los ejes de la igualdad en la imposición.

6.3.3. Exposición y fundamentación del cargo: ¿Por qué con la sobretasa censurada se violan los principios de justicia, igualdad y equidad y se vulneran los artículos 133 y 136-5 de la Carta Política relacionados, en su orden, con el deber del Congreso de procurar la realización de la justicia y el bien común y la prohibición de realizar o auspiciar actos de persecución contra las personas?

La sobretasa regulada por el parágrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 10° de la Ley 2277 de 2022, disposición acusada en esta demanda, opera respecto de todas las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras, con o sin residencia en el país, que se dediquen a la extracción de petróleo crudo (Actividad económica CIIU – 0610).

La sobretasa que aquí se censura, comporta un incremento desmedido, desproporcionado y arbitrario para la industria del petróleo exclusivamente, respecto no solo de lo que entraña la incidencia del impuesto sobre la renta para la generalidad de los contribuyentes sino, lo que es más grave, en relación con los otros sectores igualmente sometidos por la ley acusada al pago de una sobretasa, como así se hará ver a lo largo de este Capítulo de la demanda.

Consagra el parágrafo un reparto desmesurado, injusto, injustificado, desmedido y arbitrario del importe tributario por pagar a título de *impuesto sobre la renta*, si se tiene en cuenta que la tributación a que pueden quedar sometidas las empresas que se dediquen a la actividad extractiva de petróleo es o puede ser protuberantemente superior (hasta en 15 puntos adicionales) respecto de los demás contribuyentes, en abierto desconocimiento de los comentados principios de igualdad, justicia y equidad.

No se puede perder de vista que el impuesto sobre la renta halla su sentido en la incidencia sobre el enriquecimiento de los contribuyentes, abstracción hecha de las actividades que realicen y de los sectores de que hagan parte. En ese orden de ideas, las llamadas sobretasas, denominadas también "sobre tarifas" o "sobreimposiciones", por no corresponder a la estructura general del tributo, deben implicar, en cada caso, una justificación clara y contundente, en un contexto de racionalidad, proporcionalidad y moderación normalmente justificadas por su efecto temporal o por su destinación específica. La libertad de configuración normativa, que le corresponde al Legislador en un sistema democrático y de separación de poderes, no es ilimitada ni puede invocarse como justificativa de disposiciones aberrantemente injustas, como con tanto acierto lo ha puntualizado así la honorable Corte Constitucional[133]. Al respecto, ha dicho:

> "*La potestad legislativa en materia tributaria, pese a que es amplia no es absoluta. Existen precisos mandatos constitucionales a los que se encuentra sometido el Congreso, al ejercer sus competencias en materia tributaria.* ***<u>Entre ellos, se debe</u>***

[133] Al respecto, véanse, entre otras, las sentencias C-333 de 2017, C-776 de 2003, C-060 de 2018 y C-592 de 2019 y C-432 de 2020.

destacar el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 C.P.), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95.9 C.P.)…"

El *principio de equidad* entraña un límite para el ejercicio de la potestad de configuración normativa de que goza el Congreso en materia tributaria, según el cual el Legislador no puede establecer tratos diferenciales cuando estas medidas no se adecúan a ningún propósito constitucional o legal.

La sobretasa demandada, a que se refiere este Capítulo, consagra una tarifa mucho más alta y, por ende desproporcionadamente gravosa, a cargo de las personas jurídicas que desarrollan la actividad de extracción de crudo, con un trato que trasciende la connotación de "*diferenciado*" y resulta desmedido e injusto, en grado sumo, respecto de la generalidad de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, en los siguientes aspectos: (i) En lo que concierne a la tarifa general, del 35%, prevé un índice de tributación que puede llegar al 50%, es decir, una mayor incidencia con el impuesto del 42,85%; (ii) En lo que concierne al sector de generación de energía eléctrica, sobre gravado con una sobretasa del 3%, una mayor incidencia con el impuesto hasta del 31,57%; y (iii) En lo que concierne al sector financiero, sobre gravado con 5 puntos, una mayor incidencia con el impuesto hasta del 25%.

Salta a la vista, con la simple referencia a esas cifras que emergen de lo previsto en la Ley demandada, que la discriminación que consagra, en contra de las compañías de la industria del petróleo, es grosera, exagerada y excede en mucho los límites de la moderación y la razonabilidad.

Ya la Corte Constitucional ha avalado regímenes de sobretasa en el impuesto sobre la renta, pero a partir de lo que imponen la prudencia y la justicia. Jamás ha tenido que ver disposiciones tan aberrantemente contrarias a lo equitativo y a lo justo, como es la que regula la sobretasa materia de este Capítulo de la demanda.

Es muy diferente que la ley establezca un tratamiento diferenciado para un determinado sector de la economía a que, so pretexto de tal tratamiento, desborde los límites de lo justo y establezca incrementos sobre la tarifa aplicable a la generalidad de los contribuyentes, que pueden superarla en más del 42%, en inocultable desmedro de lo que imponen los artículos 133 y 136-5 de la Carta acerca de la búsqueda de la justicia y el bien común y la prohibición a los congresistas de promover o auspiciar la persecución de personas, so pretexto de cumplir sus funciones. Es claro que si, tras el ropaje de los tributos, se pretende ocultar una persecución contra los integrantes de un sector de la economía, los órganos estatales que participen en esa estrategia violan abiertamente las directrices que a sus acciones les impone la Carta Política.

Por lo demás, como aquí se hará ver, ese "régimen", deliberadamente dirigido a castigar al sector a que alude, no resiste ningún *test de proporcionalidad* o *razonabilidad*, por leve o flexible que sea.

A continuación, se puntualizan los aspectos más relevantes de este cargo:

6.3.3.1. La sobretasa a las compañías de la la industria del petróleo, en contraste con lo previsto para las sobretasas del sector de energía y del sector financiero, establecidas también por la Ley 2272, es definitiva y no temporal

Basta leer la disposición acusada para confirmar lo siguiente:

i. Para el sector de generación de energía eléctrica por medio de recursos hídricos, la sobretasa del 3% operará en los años 2023 a 2026;

ii. Para el sector financiero, la sobretasa del 5% operará en los años 2023 a 2027; y

iii. Para el sector de petróleos, en cambio, la sobretasa no es *temporal* sino *permanente,* como si la situación de auge extraordinario en los precios del petróleo, esgrimida por el Legislador como referente para su establecimiento, fuera para siempre.

No sobra confirmar, más allá de su validez constitucional, que durante el trámite legislativo se propuso su temporalidad, como corresponde a toda sobretasa; sin embargo, en definitiva, se adoptó como permanente. Se dijo durante el trámite:

Igualmente, esta sobretasa busca aumentar la contribución a la financiación de las obligaciones del Estado de este sector, que en particular en 2022 está enfrentando una fuerte época de auge derivada de los altos precios de sus productos (Gráfico 2). De esta manera, aumenta su capacidad contributiva, que se requiere en las circunstancias actuales en las que el país demanda mayor gasto social e inversión pública*"*[134]*.* (Negrillas y subrayas fuera del texto)

6.3.3.2. Esa permanencia de la "sobretasa", lo que entraña realmente es un régimen tarifario especial, definitivo y discriminatorio para los contribuyentes que hacen parte de la industria del petróleo

Lo que fluye, con inocultable claridad, de esa regulación, es la evidente decisión de crear un verdadero régimen definitivo del impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes de la industria del petróleo completamente diferente del que se aplica a la generalidad de los contribuyentes, cuya característica, en esencia, radica en que tendrán que pagar tarifas que no son comparables, en absoluto, con las aplicables a esa generalidad.

6.3.3.3. Los niveles de la sobretasa, y diríase más bien que de la tarifa discriminatoria especial para el sector, son exageradamente más elevados que los previstos para otros sectores a los que la Ley 2277 les impuso sobretasa y conducen a una tarifa del impuesto sobre la renta protuberantemente más alta que la aplicable a la generalidad de los contribuyentes

La sobretasa materia de esta censura tiene niveles de 5, 10 y 15% que, como se acaba de anotar, conllevan, en realidad, dada la condición de permanente que le asignó el legislador, un régimen especial, definitivo y arbitrario, que contrasta con la tarifa aplicable a la generalidad de los contribuyentes: la tarifa a que quedaron sometidas las compañías del sector, cuando no les sea aplicable la tarifa general, fruto de agregar a la tarifa general la llamada "sobretasa", oscilará entre el 40, el 45 y el 50%, en tanto que la tarifa prevista por el ordenamiento para las personas jurídicas, en general, es del 35%.

Insólitamente, para que se aplique a las compañías petroleras la tarifa del 35%, la de la generalidad de los contribuyentes, tienen que cumplir una condición: que "*el precio promedio internacional del petróleo crudo de referencia Brent USD/Barril*", deflactado en los términos del numeral 2° del parágrafo 3°, del artículo 240 del Estatuto Tributario, según el texto que le asignó la ley demandada, del respectivo año gravable, "*se encuentre por debajo del percentil 30 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses*".

Y aunque ante tan inadmisible discriminación el comentario sería innecesario, es de observar que, según un estudio de la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP, teniendo en cuenta las proyecciones de precio del petróleo del Marco Fiscal de Mediano

---

[134] Congreso de la República, Gaceta Oficiales números 1199 de 2022, Págs. 67 y 68, y 1200 de 2022, Págs. 67 y 68.

Plazo, en los próximos años operará siempre la "sobretasa" entre 5 y 15 puntos y predominarán las de 10 o 15%.[135]

De particular relevancia, al respecto, resulta advertir que el propio Ministerio de Hacienda reconoció que los primeros 5 puntos de sobretasa operan para precios medios bajos e igualmente que la sobretasa de 10 puntos tendrá lugar respecto de precios medios-altos (ni siquiera altos). Dijo el Ministerio:

> *"2. Sobretasa (…) Para el caso del petróleo, **la sobretasa se determinó en 5%, 10% o 15%, dependiendo si el precio promedio real del año excede el percentil 30 y hasta el 45 (precios medio-bajos), excede el percentil 45 y hasta el 60 (precios medio-altos), o excede el percentil 60 (precios altos)**, respectivamente, de la distribución de precios de los últimos 10 años"*[136]. (Negrillas y subrayas fuera del texto).

6.3.3.4. Aplicación del juicio de igualdad

Según la jurisprudencia constitucional,

> *"El juicio integrado de igualdad se compone entonces de dos etapas de análisis. En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales.*
>
> *Una vez establecida (iii) la diferencia de trato entre situaciones o personas que resulten comparables, se procede, como segunda parte de este juicio, a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución Política. Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre el medio y el fin. Según su nivel de intensidad, este juicio puede tener tres grados: estricto, intermedio y leve."*[137]

En este apartado se adelantan los dos primeros pasos para establecer que efectivamente hay una diferencia de trato entre situaciones o personas que resultan comparables. Posteriormente, en las secciones 6.3.3.4.1. y 6.3.3.4.2 se aplican los juicios leve e intermedio de proporcionalidad, ninguno de los cuales es superado por disposición acusada

Para efectos del juicio de igualdad, los supuestos de hecho a comparar son los siguientes:

- La incidencia del impuesto sobre la renta a cargo de las empresas del sector de petróleo, versus la incidencia que en general prevé la normativa vigente para los demás contribuyentes: Siendo el índice de capacidad contributiva que obra como

---

[135] ACP. Análisis a la Reforma tributaria aprobada (Sobretasa petróleo y deducibilidad regalía). Diciembre de 2022 https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria/?wpdmdl=21448&refresh=63b5ea562aa9b1672866390 y https://acp.com.co/portal/download/carta-acp-propuesta-r-tributaria-octubre-18-de-2022/?wpdmdl=21446&refresh=63b5ea562cc121672866390

[136] Ministerio de Hacienda y Crédito Público, "Tasa Efectiva de Tributación para la extracción de hidrocarburos y carbón en Colombia", disponible en: https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-207914%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

[137] Sentencia C-104 de 2016.

referente para la tasación del impuesto sobre la renta la llamada "renta líquida gravable" que obtienen las compañías, esto es el enriquecimiento logrado en el año gravable y cuantificado en los términos de la normativa tributaria sobre la materia, que la posición de las compañías del sector de la industria del petróleo es la misma de los restantes contribuyentes que igualmente han de tributar en función de su *renta líquida gravable.*

- El nivel de las sobretasas establecidas por la Ley 2277 de 2022 (Ley de la que hace parte la disposición acusada) y su permanencia en el tiempo, versus el nivel de la "sobretasa" y su permanencia en el tiempo para las sociedades del sector de petróleo dedicadas a la exploración y explotación del recurso natural: Los contribuyentes de la sobre tarifa o sobretasa, en tanto tienen que sufragarla en forma adicional a la tarifa general del impuesto sobre la renta, sobre una base gravable constituida por la *renta líquida* obtenida en el ejercicio, se encuentran en la misma situación, en una situación comparable respecto de las compañías del sector petrolero.
- Si se aborda la cuestión de manera aún más específica, para comparar al sector de la industria del petróleo con las empresas que emiten *gases con efecto invernadero*, GEI, bajo el pretendido argumento de que la medida censurada tiene una finalidad ecológica, resulta obvio que si de lo que se trata es de incidir sobre quienes emiten GEI, todos ellos, los emisores de GEI, se encuentran en una situación igual y comparable.

En definitiva, se cumple claramente, respecto de este cargo, el *patrón de igualdad* o *tertium comparationis,* a que alude la jurisprudencia de la Honorable Corte, parcialmente transcrita.

En segundo lugar, el trato desigual entre iguales está dado en este caso, por las siguientes razones:

- La incidencia del impuesto sobre la renta a cargo de las compañías del sector de petróleo, prevista por la disposición acusada, es desproporcionada, desmedida y arbitraria y excede, de manera notoria y exagerada, a la incidencia del impuesto sobre la renta que está prevista en general para los contribuyentes.
- El nivel de la "sobretasa" acusada, en relación con el de las sobretasas previstas por la Ley 2277 de 2022 (de la que hace parte la disposición acusada) excede, de manera desproporcionada y protuberante, al nivel que la misma Ley estableció para otros contribuyentes sometidos al pago de sobretasa, como el de energía hídrica o el financiero.
- La permanencia en el tiempo de la "sobretasa" a las empresas contribuyentes el sector de petróleos es definitiva, en contraste con lo que ocurre con los restantes contribuyentes sometidos al pago de las sobretasas establecidas por la Ley 2277 de 2022, salvedad hecha de la "sobretasa" a las compañías del sector de carbón la cual también se reguló como definitiva por la Ley acusada.
- Pese a que las compañías dedicadas a la exploración y explotación del petróleo emiten *gases efecto invernadero*, GEI, su participación en el total de los GEI que se emiten en Colombia es inferior al 1% (más exactamente es del 0,86%). Siendo ello así, resulta inconcebible que la ley, con el pretexto de su incidencia en los GEI, las haya sometido a la "tarifa especial arbitraria" del impuesto sobre la renta hasta del 50%, en función de una "sobretasa" supuestamente de contenido ambiental que puede llegar al 15%, en forma adicional a la tarifa general del 35%.

De lo anterior se concluye que efectivamente hay una diferencia de trato entre personas que resultan comparables.

6.3.3.5. Una necesaria comparación entre la "sobretasa" aquí cuestionada y la que declaró exequible la honorable Corte Constitucional – La sobretasa al sector financiero, declarada exequible, es diametralmente distinta a la "*sobretasa" al sector* de petróleo que aquí se demanda

Como se sabe, la honorable Corte Constitucional, mediante sentencia C-057 de 2021, declaró exequible la sobretasa al sector financiero, que estableció la Ley 2010 de 2019. Sin embargo, las diferencias ostensibles entre el régimen de esa sobretasa y el de la "sobretasa" a la industria del petróleo son tan evidentes que mal se puede pretender que la Corporación, al evaluar la constitucionalidad de la disposición censurada, la avale con apoyo en los criterios que atendió al pronunciarse desfavorablemente sobre la demanda de inconstitucionalidad que, en su momento, fue presentada contra la Ley 2010.

Sobre esa base, este apartado de la demanda se dedica a hacer una breve comparación de las dos normas, la de la sobretasa al sector financiero y la de la "*sobretasa"* a la industria del petróleo, a manera de contexto, para hacer ver que los aludidos criterios que tuvo en cuenta la Corporación en el fallo de exequibilidad comentado no son de recibo en lo que atañe a la nueva "sobretasa" petrolera. Veamos:

i. Cuadro comparativo entre la sobretasa del impuesto sobre la renta a cargo del sector financiero, establecida por la Ley 2010 de 2019, y la "sobretasa" a cargo de las compañías del sector del petróleo impuesta por la Ley 2277 de 2022.

Criterios de comparabilidad	**Sobretasa sector financiero Ley 2010 de 2019**	**Sobretasa extracción de crudo Ley 2277 de 2022**
Tarifa de la sobretasa	La sobretasa al sector financiero añadía a la tarifa general del impuesto sobre la renta los siguientes puntos adicionales: Año 2020: 4 puntos adicionales; Año 2021 3 puntos adicionales; y Año 2022 3 puntos adicionales.	La tarifa de la sobretasa para el petróleo es de 5%, 10% o 15% para el período, según el precio del petróleo.
Temporalidad	La sobretasa al sector financiero fue consagrada por **3 períodos gravables (temporal).**	La sobretasa a las personas que desarrollen actividades de extracción de carbón y petróleo se establece de forma **Permanente.**
Eventos en los que procede	Opera respecto de quienes tengan la condición de instituciones financieras	La sobretasa es aplicable respecto de las personas que desarrollen actividades de extracción de petróleo. Se genera por la simple realización de la actividad, siempre que el valor del bien sea igual o superior al percentil 30 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
Umbral de renta líquida sobre el aplica	Solo era aplicable a las personas jurídicas del sector financiero que tuvieran una renta gravable superior a 120.000 UVT.	Los puntos adicionales sobre la tarifa del impuesto sobre la renta solo son aplicables a los contribuyentes que tengan una renta gravable igual o superior a 50.000 UVT. Ese umbral se calcula de manera

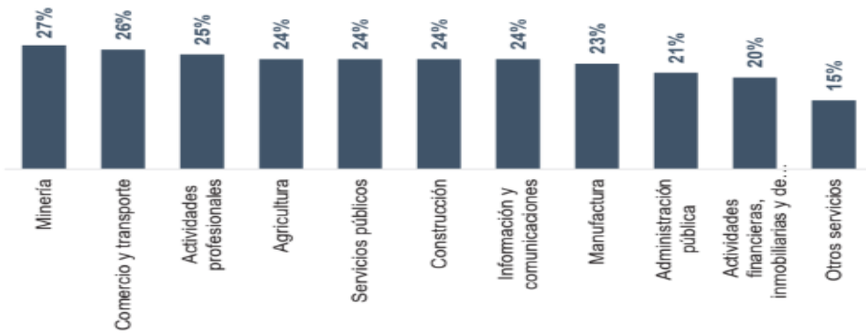
		agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas según los criterios de vinculación previstos en el artículo 260-1 del Estatuto
Destinación específica	Sí. A la financiación de carreteras y vías de la Red Vial Terciaria.	No.

El cuadro comparativo que se acaba de proponer deja suficientemente claro que la llamada "*sobretasa"* a la industria del petróleo es muy distinta a la sobretasa, esa sí sobretasa, al sector financiero, que la Honorable Corte declaró exequible, por las siguientes razones:

- La llamada "sobretasa" a la industria del petróleo en realidad no es sobretasa sino un incremento sustantivo de la tarifa del impuesto sobre la renta, especialmente diseñado para castigar a ese sector. En cambio, la sobretasa al sector financiero sí tenía y tiene esa condición porque es temporaria.
- La "*sobretasa*" a la industria del petróleo en realidad lo que comporta es un incremento permanente, definitivo y desmedido de la tarifa del impuesto sobre la renta, hasta el punto de poder llegar a ser del 50%, en contraste con la del 35% que se aplica en general a los contribuyentes.
- La sobretasa al sector financiero, pese al significativo esfuerzo que representó y representa para las entidades, mal se podía calificar como desproporcionada, si se tiene en cuenta que, además de ser temporal, implicó unos niveles razonables y decrecientes del 4 y 3%. Y con la ley tributaria nueva ya no es decreciente, pero se puede llegar a concluir que no es desmesurada, porque si bien incrementa en 5 puntos la tarifa del impuesto de renta es temporal (solo regirá por 4 años). La llamada "sobretasa" de la industria del petróleo, en cambio, desborda por completo los límites de la moderación y la prudencia porque puede incrementar la tarifa del impuesto hasta en 15 puntos y no es temporal, sino permanente. Adicionalmente, como el propio Ministerio de Hacienda lo reconoció, el percentil 30, a partir del cual hay lugar a la sobretasa, corresponde a "precios medio-bajos", lo que significa que no se sobre gravará a la industria cuando los precios del petróleo sean altos, como se adujo como sustento de la sobretasa en cuestión, sino también en los escenarios de precios medio-bajos y medios. Es decir, en realidad no se logra captar el auge de un sector, sino que se suman varios puntos a su tributación en épocas de normalidad e incluso cuando los precios del petróleo estén cercanos a los precios bajos, lo cual carece por completo de racionalidad, proporcionalidad y justificación.
- Su perdurabilidad en el tiempo se une a la inadmisible desproporción aun respecto de la sobretasa al sector financiero regulada por la misma ley 2277: puede llegar a ser tres veces superior, esto es, ascender a un 300% de la aplicable a las entidades financieras.
- Además de todo lo anterior, el umbral previsto en la Ley para que se empiece a generar la sobretasa al sector financiero es superior en un 140% al umbral a partir del cual se empieza a pagar la sobretasa a la industria del petróleo (en el primer caso, 120.000 y en el segundo 50.000 UVT). Una regla absolutamente contradictoria y paradójica, porque lo razonable habría sido que el sector con la tarifa más elevada de "*sobretasa*" tuviera un umbral más alto para su pago. Pero lo que a la postre el Legislador tuvo a bien fue establecer que para el sector con la sobretasa más baja el umbral para su causación fuera más alto.
- Según las propias cifras del Gobierno Nacional y del Congreso, aducidas durante el trámite del proyecto de Ley, la tarifa efectiva de tributación del sector financiero es notoriamente inferior a la tarifa de tributación de la industria del petróleo. En cuadro inserto en la exposición de motivos, que a continuación se trascribe, aparece claramente que la tarifa efectiva del sector financiero, antes de la Ley 2277, era del 20%, en tanto que la del sector minero-energético era del 27%. De hecho, según el

gráfico, la tarifa efectiva del sector minero-energético era la más alta de todos los sectores económicos a que alude. Veamos su texto:

Gráfico 10. Tasas efectivas de tributación del impuesto de renta por sector económico, pronóstico 2022

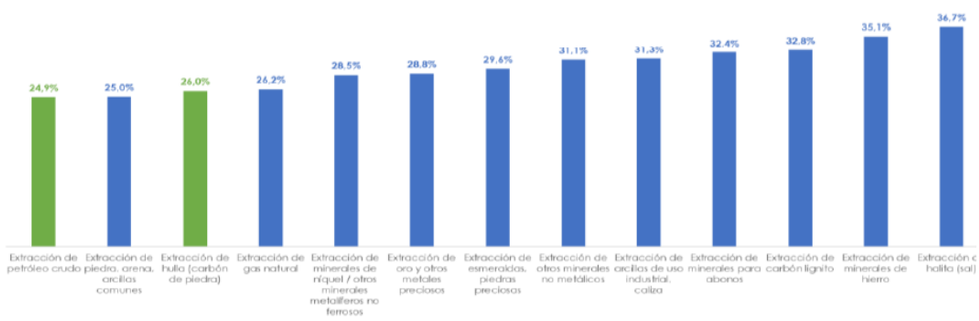


Fuente: gráfico elaborado por la DGPM-MHCP con información del Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios – OCDE, DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2021 (https://www.dian.gov.co/dian/Paginas/OCDE-CEBT.aspx).

[138]

Pero aún más, pese a la desegregación que del sector minero energético realizó el Gobierno y que adujo el Congreso en las ponencias para segundo debate de la Ley tributaria demandada, y más allá de la veracidad y exactitud de las cifras en cuestión, resulta que la tarifa efectiva de la extracción de petróleo crudo era supuestamente del 24,9%, en tanto que la del sector financiero era del 20%. El siguiente cuadro así lo pone de presente:

Tasas efectivas de tributación para el impuesto sobre la renta de explotación de minas y canteras*



Fuente: DIAN, Cálculos DGPM – MHCP

Se calcula a partir de los agregados de renta de 2019, aplicando la siguiente formula: $TET = \frac{Impuesto\ a\ cargo}{Renta\ liquida + INCR}$

[139]

Siendo ello así, ¿cómo se puede explicar que para el sector con la tarifa efectiva de tributación más baja se haya establecido la sobretasa temporal del 5%, en tanto que, para el sector con la tarifa efectiva más alta, el de petróleos, se haya dispuesto la mal llamada "sobretasa" del 5, 10 o 15%, y no de manera temporal sino permanente?

ii. **El criterio que, en esencia, tuvo en cuenta la Honorable Corte Constitucional al declarar exequible la sobretasa al sector financiero, prevista por la Ley 2010 de 2019 brilla por su ausencia en la regulación de la "sobretasa" a** la industria del petróleo **establecida por la Ley 2277 de 2022.**

La sola síntesis expuesta en el punto anterior pone de manifiesto que la llamada "sobretasa" al sector de la industria del petróleo, que estableció la Ley 2277 de 2022, es completamente diferente a la sobretasa, esa sí sobretasa, al sector financiero, que en su momento dispuso la Ley 2010 de 2019.

---

[138] Congreso de la República, Gaceta Oficial número 917, de viernes, 12 de agosto de 2022, Pág. 8.
[139] Congreso de la República, Gacetas Oficiales números 1358 y 1359 de 2022, Págs. 10 a 12.

En todo caso, importa precisar que la Corte, al declarar la exequibilidad de la aludida sobretasa al sector financiero, reparó en que las entidades que lo integran estaban sometidas a una tarifa efectiva de tributación más baja que la de la generalidad de los contribuyentes, que se trataba de pocos puntos porcentuales que se agregaban a la tarifa general y que era temporal. Y ocurre que, como se dejó contundentemente demostrado en páginas anteriores, no es esa la situación en que se encontraban las compañías del sector de la industria del petróleo cuando se tramitó y aprobó la censurada Ley 2277 de 2022, con su "sobretasa" definitiva y desmedida.

A continuación, se hace referencia a algunos apartes de la sentencia C-057 de 2021, mediante la cual la Corte declaró la constitucionalidad de la sobretasa al sector financiero, que evidencian, sin lugar a duda, que las características propias de esa sobretasa brillan por su ausencia en esta oportunidad. Al efecto, se aludirá a dos de las consideraciones expuestas en las intervenciones de quienes en su momento defendieron la exequibilidad de la sobretasa en cuestión y al fallo de la Corte que avaló su constitucionalidad. Luego de cada transcripción, se resaltará por qué esas consideraciones no son predicables de la sobretasa al sector de la industria del petróleo.

- **Consideraciones del Ministerio de Hacienda:**

"Esta menor carga efectiva a la que está sujeta este sector se deriva de los beneficios tributarios que se le han otorgado. Así, mientras que las actividades financieras y de seguros representan el 4,8% del valor agregado generado en la economía, son sujetos del 36,3% de las rentas exentas y del 11,9% de los descuentos tributarios. De forma tal que, estas empresas pagan en impuesto de renta un menor monto, relativo a sus utilidades, que el resto de las personas jurídicas, por lo cual, la sobre tarifa para el sector financiero permitiría nivelar con el resto de la economía la carga efectiva del impuesto de renta. (…)

Por otra parte, es necesario resaltar que la imposición de unos puntos adicionales sobre el impuesto de renta y complementarios, primero, <u>tiene carácter temporal</u>, y en segundo lugar, no se aplica a la totalidad de las instituciones financieras, sino únicamente a aquellas con una mayor capacidad económica, pues esta "sobre tarifa" únicamente aplica a aquellas que tengan una renta gravable igualo superior a 120.000 UVT"(…)"[140] (la subraya no es del texto).

Comentarios: El sector minero-energético no tiene actualmente una "carga fiscal" menor que la del resto de los contribuyentes.

- **Consideraciones la Procuraduría General de la Nación:**

"El Ministerio Público sostuvo que la mayor capacidad contributiva de las entidades financieras no se explica en función de su objeto social, sino en su capacidad de captar recursos del público, lo que les otorga una ventaja adicional a las entidades financieras que las diferencia de los demás sectores económicos del mercado, por lo que no se desconoce la igualdad y, en consecuencia, la equidad tributaria"

Comentarios: El sector de la industria del petróleo no tiene capacidad de captar recursos del público ni goza de esa ventaja adicional que tiene, según la Procuraduría, el sector financiero.

- **Consideraciones de la Corte:**

"De acuerdo con el informe "El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta – personas jurídicas", la Sala resalta, que, para el periodo gravable 2018, año anterior a la expedición de la ley que contiene la norma acusada, los beneficios tributarios de las empresas del sector financiero y de seguros representaban el veintinueve por ciento

[140] Intervención del Ministerio de Hacienda en el marco del expediente (…)

(29%) del total de las rentas exentas, deducciones por activos fijos y descuentos tributarios, pues, de los 15.2 billones que estas representan, dicho sector se favoreció con 4.4. billones, aproximadamente.
Como se observa, las entidades financieras tienen una carga tributaria menor, en comparación de los "otras sociedades". Esto, en criterio de la Sala, explicaría la imposición de unos puntos adicionales en renta (…)
La Corte resalta la intervención del Gobierno Nacional en el presente proceso, en la que afirmó que "la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta para el sector financiero es menor que la del promedio de la economía, y por lo tanto este sector tiene la capacidad de pagar temporalmente una mayor tarifa en este impuesto". Las utilidades generadas por las empresas del sector financiero están gravadas minoritariamente en relación con las demás actividades económicas, dado el reconocimiento de diversos beneficios tributarios (…)"[141]

Comentarios: La tarifa efectiva del sector de hidrocarburos no es inferior que la del promedio de la economía, ni sus utilidades están gravadas minoritariamente en relación con las demás actividades económicas. Los cuadros precedentemente transcritos, así lo evidencian.

iii. Conclusión: La jurisprudencia de la Corte Constitucional relacionada con la sobretasa al sector financiero no puede servir de respaldo para la "*sobretasa*" demandada.

De lo expuesto en el punto anterior se colige, sin necesidad de mayor esfuerzo, que la jurisprudencia constitucional que avaló a la sobretasa al sector financiero, estableció unos criterios que no se reúnen, en absoluto, al hacer la evaluación constitucional de la "sobretasa" al sector de petróleos.

6.3.3.6. La desproporción y exageración de la sobretasa, que aquí se censura, ni siquiera reparó en que las empresas petroleras tienen que pagar al Estado (ANH) derechos por "precios altos"

Si el Estado tiene contractualmente pactadas retribuciones a su favor cuando el barril de petróleo supera un determinado valor, y esa retribución va subiendo conforme el valor del barril de petróleo continúa al alza, resulta desmedido y carente de contexto que, además, se haya establecido la "sobretasa" acusada, que se genera por la misma razón. La participación al Estado en los precios altos del petróleo, o el superávit, si se quiere aludir a las palabras utilizadas durante el trámite legislativo en relación con la norma demandada, ya se viene generando, desde hace varias décadas, inicialmente en los términos de los *contratos de asociación*, celebrados entre las compañías privadas y Ecopetrol, y hoy en desarrollo de los aludidos en desarrollo de los *contratos de exploración y explotación,* celebrados entre las compañías y la Agencia Nacional de Hidrocarburos, justamente en virtud de lo pactado en cláusulas que regulan los derechos económicos a pagar por las compañías en virtud de los "precios altos".

Para mayor ilustración, seguidamente se transcriben, a manera de ejemplo, las cláusulas de algunos de los contratos que vienen en ejecución en el país. Veamos:

> *"D4. Derechos Económicos por Precios Altos*
>
> *A partir del momento en que la producción acumulada de hidrocarburos líquidos del Área Contratada, incluyendo el volumen de regalías, supere los cinco (5) millones de barriles, y en el evento de que el precio del crudo marcador "West Texas Intermediate" (WTI) supere el Precio Base Po, dependiendo de la gravedad API del crudo, según la Tabla B., o cuando la producción de gas alcance los cinco (5) años, y se destine a la exportación, y el precio del marcador "IJ.S. Gulf Coast Henry Hub" supere el Precio Base Po, según la misma tabla B., EL CONTRATISTA entregará a LA*

[141] Corte Constitucional. Sentencia C-057 de 2021.

ANH, en el punto de entrega, una participación en la producción neta de regalías como lo establece la siguiente fórmula:
Q=[(P-Po) / P] x S
Donde:
Q = Derecho económico a entregar a LA ANH
P = Precio WTI
Po = Precio Base de referencia según la tabla B
S = Porcentaje de participación según la tabla C
TABLA B.- Precios base de referencia

TABLA B.- Precios base de referencia

Gravedad API de Hidrocarburos Líquidos producidos	Po (USD/BI) (Año 2021)
Mayor de 29^0 API	37.80
Mayor a 22^0 API e inferior o igual a 29 ^{0} API	39.27
Mayor a15^0 API e inferior o igual a 22^0 API	40.73
Descubrimientos localizados a más de 300 mts. de profundidad de agua	46.56
Mayor a 10^0 API e inferior o igual a 15 ^{0} API	58.18
Gas natural exportado: Distancia en línea recta entre punto de entrega y punto de recibo en país de destino.	(USD/MMBTU)
Menor o igual a 500 km	8.75
Mayor a 500 y menor o igual a 1000 km	10.19
Mayor a 1000 km o planta de LNG	11.65

TABLA C.- Porcentajes de Participación

Precio WH (P)	Porcentaje de participación (S)
Po £ P<2Po	30%
2Po £P<3Po	35%
3Po £P <4Po	40%
4Po £ P< 5Po	45%
5Po £ P	50%

En la fórmula anterior se aplicarán las siguientes definiciones:

P: Para Hidrocarburos Líquidos, es el precio promedio del petróleo crudo marcador "West Texas Intermediate" (WTI) en Dólares de los Estados Unidos de América por Barril (USD/BI) y para Gas Natural es el precio promedio para el gas natural marcador "U.S. Gulf Coast Henry Hub" en Dólares de los Estados Unidos de América por millón de Unidad Térmica Británica BTU (USD/MMBTU). Estos promedios son para el Mes calendario correspondiente, cuyas especificaciones y cotizaciones se publican en medios de reconocido prestigio internacional.
Po: Para Hidrocarburos Líquidos es el precio base del petróleo crudo marcador, expresado en dólares de los Estados Unidos de América por Barril (USD/BI) y para Gas Natural es el precio promedio por Gas Natural en Dólares de [os Estados Unidos de América por millón de Unidad Térmica Británica (USD/MMBTU), indicado en la tabla B. Para la producción de Hidrocarburos Líquidos Pesados con una gravedad API menor o igual a diez grados (100), EL CONTRATISTA no pagará a LA ANH Derecho por Precios Altos"[142].

La Agencia Nacional de Hidrocarburos, en documento técnico relacionado con los "*derechos económicos por precios altos*", define este concepto en los siguientes términos:

"DERECHO ECONOMICO. El Derecho económico es generado a partir de la producción acumulada de hidrocarburos líquidos del Área contratada, incluyendo el volumen de regalías, cumpliendo las siguientes condiciones:

[142] ANH - Contrato de Exploración y Producción de Hidrocarburos – Continental, ANEXO D. DERECHOS ECONÓMICO, disponible en https://www.anh.gov.co/documents/220/Anexo_D_Derechos_Economicos_Adenda_25.pdf

✓El Derecho Económico de Precios Altos se establece en los contratos E&P suscritos por la ANH.

✓ Se cobra el porcentaje establecido en el contrato, cuando la sumatoria de la producción de todos los campos del área contratada supere los cinco (5) millones de barriles y el precio del crudo marcador "West Texas Intermediate" (WTI) supere el Precio Base de Referencia pactado en el contrato, el cual cambia anualmente con base en el IPB de USA."[143].

Con lo anterior resulta claro y evidente el ánimo del Gobierno y del Congreso, aquí denunciado, de castigar a las empresas del sector de la industria del petróleo con una incidencia tributaria y un *government take* que excede, en mucho, los niveles normales que se aplican a los demás contribuyentes.

Y bueno es advertir que la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP, fue enfática y clara al ponerle de presente al Gobierno y al Congreso todo lo que puede significar la coexistencia de la exagerada e injusta sobretasa a que aquí se alude, estructurada supuestamente en función de los llamados "*precios altos*", con la cláusula contractual de precios altos ya mencionada, desde la perspectiva del *government take,* máxime si se tiene en cuenta que, como el propio Ministro de Hacienda lo manifestó, la "sobretasa" se causa incluso en escenarios de precios medio-bajos del crudo. Planteamientos serios, razonables y ciertos, los de la ACP, porque al contribuyente el Estado no lo debe visualizar desde ventanas que no comprendan todo el horizonte el contexto de sus obligaciones con el Estado.

Sin embargo, a las Autoridades de Hacienda poco les importó esa consideración porque, a su parecer, lo que ocurra con los precios altos actualmente regulados no tiene por qué alterar el dimensionamiento de la incidencia tributaria del impuesto sobre la renta. Una posición mezquina, indudablemente, porque no se trataba simplemente de definir el alcance de la sujeción pasiva en el impuesto sobre la renta, sino de hacer ver que esa desmedida incidencia tributaria, que adoptó el proyecto y finalmente fue aprobada como ley, pondría en gravísima situación a las compañías petroleras obligadas, como ya estaban y están, a pagar la retribución por "precios altos".

Veamos, a continuación, lo advertido por la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP en numerosas reuniones llevadas a cabo con el Gobierno y el Congreso y en carta enviada al Congreso durante el trámite del proyecto de ley, todo lo cual quedó inmerso en el informe económico de la ACP agregado a su página web en el mes de diciembre, para, seguidamente, confrontarlo con la posición expuesta por las Autoridades de Hacienda y confirmar, por esa vía, el ánimo incontestable del Estado de castigar a las empresas del sector al costo que fuera necesario[144]:

Planteamientos hechos por la ACP al Congreso y al Gobierno durante el trámite del proyecto de ley, reiterados posteriormente en el Informe Económico publicado en su página web	**Posición de las autoridades de Hacienda**

[143] ANH. AGENCIA NACIONAL DE HIDROCARBUROS, *Derechos Económicos Por Precios Altos,* ANH-RDE-PR-01, 13/09/2016 Versión N°2, disponible en: https://www.anh.gov.co/documents/3734/DERECHOS_ECON%C3%93MICOS_POR_PRECIOS_ALTOS.pdf

[144] Cuadro comparativo elaborado con fundamento en los planteamientos hechos al Gobierno por la ASOCIACIÓN COLOMBIANA DEL PETRÓLEO Y GAS, ACP y la respuesta recibida del Ministerio de Hacienda. Cfr ASOCIACIÓN COLOMBIANA DEL PETRÓLEO Y GAS, ACP, *Análisis a la Reforma tributaria aprobada (Sobretasa petróleo y deducibilidad regalías)*. Diciembre de 2022. Cfr https://acp.com.co/portal/download/analisis-a-la-reforma-tributaria. Cfr también https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-207914%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestrelease.

La combinación de sobretasa y prohibición de deducibilidad de regalía aprobada en plenarias de Senado y Cámara, si bien considera la variación de los precios internacionales y, en el caso de la sobretasa, está referida a la utilidad y no al ingreso bruto como se pretendía con el impuesto a las exportaciones inicialmente propuesto, es ***119% más costosa que la propuesta radicada por el Gobierno en agosto.*** *El recaudo adicional estimado para 2023 por estas dos medidas (sobretasa 15 puntos y prohibición de deducibilidad de regalías) totalizará $9,5 billones[145].* *(…)* *FRENTE A LA SOBRETASA DE 15 PUNTOS* ***Esta propuesta si bien considera la variación de los precios internacionales, tiene los siguientes inconvenientes:*** • *La sobretasa se activa en precios que no son extraordinarios. Cobrar un impuesto adicional para periodos de precios altos, como lo justificó la exposición de motivos de la Reforma Tributaria, debe partir de niveles de precios que permitan a los proyectos cubrir: (a) sus costos de operación; (b) pagar sus impuestos, regalías y otros gravámenes; (c) recuperar inversiones ya realizadas; (d) obtener recursos de caja, de al menos USD 10 por barril, según cifras históricas, para inversiones en exploración y producción destinadas sostener la producción a mediano plazo; (e) y permitirle a los accionistas unos niveles de utilidad razonables que justifiquen mantener sus actividades en Colombia, en vez de re orientarla a otros países más competitivos. Como la ACP propuso durante el trámite de la Reforma Tributaria,* ***esta sobretasa debería aplicar a partir de un precio Brent de entre USD 70 y USD 75 por barril,*** *el umbral de precio aprobado quedó en niveles inferiores a USD70 /bl.* • *Por lo menos durante los próximos años****, se estima se causará una sobretasa principalmente de 10 y 15 puntos,*** *considerando las proyecciones del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Sin embargo, si se*	*"Por su parte, los cálculos de gremios del sector minero y petrolero (Asociación Colombiana de Minería, Asociación Colombiana de Petróleos – ACP) aplican metodologías distintas, que no son estrictamente comparables con las de este documento. Así, estas estimaciones miran estimaciones de Government Take,* ***<u>analizando la carga efectiva generada por otras cargas y contribuciones adicionales al impuesto de renta (regalías, contribuciones de precios altos).</u>*** *Adicionalmente, las estimaciones de la ACP analizan las cargas que enfrentaría un nuevo proyecto de extracción de petróleo y gas, de forma abstracta, y no los impuestos que efectivamente pagan las empresas del sector.* *Lo anterior lleva a que estas estimaciones de Government Take sean superiores a la TET estimada en el presente documento: 38,2pp frente a las estimaciones de la ACP y 33,5pp frente a los cálculos de la ACM.* *Con la información que se tiene disponible, no es posible hacer una comparación específica para el componente del impuesto de renta dentro de estas estimaciones de Government Take".*

[145] Estimado con base en un Brent de USD 90/bl.

consideran las proyecciones de otros analistas internacionales, las cuales en su mayoría estiman precios superiores a los del MFMP, ***es probable que se cause una sobretasa de 15 puntos para los próximos años.*** • *En todo caso, una sobretasa de 10 y de 15 puntos luce muy alta para precios que, como se observa, están alrededor de USD 80/bl.* • ***La proyección para el 2023 es superior, USD 94,2/bl y aún con esos precios, una sobretasa de 15 puntos es excesivamente alta teniendo en cuenta que****:* - *Las empresas no reciben el precio internacional como ingreso, sino que se realiza un descuento como castigo por la calidad, el cual ha venido aumentando como consecuencia de la guerra entre Rusia y Ucrania.* - *Es preciso descontar el costo de transporte y los costos de operar, los cuales, como se indicará más adelante, son de los más altos del mundo.* - *Se requiere dejar recursos para inversión con el propósito de desarrollar las reservas existentes. A medida que pasan los años estos costos serán mayores debido a que primero se extraen las reservan que más fácilmente se explotan y posteriormente las de mayor complejidad.* - *El crudo colombiano tiene un precio de equilibrio elevado que lo ubicaría entre el 70% de los más costosos de desarrollar a nivel mundial y por lo tanto menos competitivo (ver gráfica 1).* - *Factores que explican los altos costos en Colombia están relacionados con la prospectividad geológica, la demora del primer barril (permisos), el castigo por calidad, el transporte por oleoducto y los impuestos, la mayoría de ellos también presentes para desarrollar las reservas probadas.*	

Como se observa, las Autoridades de Hacienda simplemente no respondieron lo planteado por la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP. Se dedicaron a decir que, según sus cálculos, la tasa efectiva de tributación -TET- de las empresas del sector es más baja que la calculada por la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP, y que no les era posible examinar la TET en el impuesto sobre la renta dentro de estimaciones de *government take*.

Lo curioso es tratar de saber qué querían al afirmar que "*con la información que se tiene disponible no es posible hacer una comparación para el componente del impuesto de renta dentro de estas estimaciones de government take*".

¿Por qué no les era posible? ¿Acaso el Estado no está en condiciones de hacer esas mediciones o solicitar a los propios contribuyentes los datos adicionales que requiriere al efecto? Simple y llanamente no lo quisieron hacer: ¿tal vez porque no les convenía ante la evidencia y la magnitud del aparatoso incremento del *government take* que habría de ocasionar la nueva ley tributaria, como en efecto ocurrió? Esta es otra de las muchas expresiones de la inalterable decisión del Gobierno y el Legislador de perseguir al sector de la industria del petróleo a como diera lugar.

Pero la insólita respuesta del Estado sobre la materia no solo tuvo lugar en relación con la Asociación Colombiana del Petróleo y Gas, ACP. También lo hizo respecto de una institución científica, imparcial, y ajena al sector de la industria del petróleo, como es Fedesarrollo. Al respecto, nuevamente es del caso hacer una comparación entre lo sostenido por Fedesarrollo y lo respondido por las Autoridades de Hacienda del país[146]:

Documento Fedesarrollo	**Respuesta Ministerio de Hacienda**
"(…) Con base en esta metodología, se encuentra que la tasa efectiva de tributación del sector minero- energético con una sobretasa de 10 puntos porcentuales subiría del 36,0% al 65,2%, un aumento de 29,2 puntos porcentuales (Gráfico 1). Este aumento se desagrega así: *1) 17,7 puntos porcentuales (pps) de la no deducibilidad de regalías,* *2) 9,3 pps de la sobretasa en renta,* *3) 3,9 pps del impuesto a los dividendos de personas naturales,* *4) 1,3 pps de la limitación a los beneficios tributarios,* *5) 0,4 pps del cambio en el tratamiento del impuesto ICA.* *(…)* *En el caso de una sobretasa de 15 puntos porcentuales, la tasa efectiva de tributación subiría del 36,0% al 70,3%* [específicamente en lo que concierne a la industria del petróleo, sería un incremento del 36,3 a	*"Las TET presentadas en este documento parten de diferencias metodológicas sustanciales frente a las estimadas por otros analistas, que explican buena parte de las diferencias observadas en los resultados:* *• En el caso de Fedesarrollo, las estimaciones incluyen la no deducibilidad de regalías para el sector petrolero a valor comercial, y no valoradas al costo de producción, como efectivamente está redactado el texto aprobado en las plenarias del Senado y la Cámara de Representantes. Esto sobreestima sustancialmente la tasa efectiva de tributación de este sector.* *• Igualmente, no hay señales de que las estimaciones de Fedesarrollo de la incidencia de la sobretasa del impuesto de renta excluyan a las actividades de gas natural, como efectivamente quedó redactado en la versión del texto aprobada en las plenarias del Senado y la*

[146] Cuadro comparativo elaborado con fundamento en los planteamientos de la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo, FEDESARROLLO, *Efectos Económicos de la reforma tributaria sobre el sector minero - energético,* octubre de 2022, en https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/Documentos Trabajo/2022-10-31_memorando_reforma_tributaria_sector_minero-energetico.pdf. Cfr también https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-207914%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestrelease – https://acp.com.co/ortaldownload/tasa-efectiva-de-tributacion-para-la-extracción-de-hidrocarburos-y-carbon-en-colombia/?wpdmdl=21455&refresh=63bb6c42ae5421673227330.

70,5%], *un aumento de 34,3 puntos porcentuales, lo que prácticamente duplicaría la tasa efectiva de tributación del sector. Vale la pena anotar que, con los precios observados actualmente y los pronósticos de corto plazo, el sector petrolero pagaría una sobretasa de renta de 15 puntos porcentuales en las declaraciones correspondientes a los años gravables 2022, 2023 y 2024. Esto se suma a la ya existente cláusula de precios altos sobre los contratos de producción y exploración con ANH y Ecopetrol, que aumentan la carga impositiva a las ganancias extraordinarias en coyuntura de precios altos.* *Al interior del sector, la tasa efectiva de tributación de la industria del petróleo aumentaría de 36,3% a 64,4% (70,5% con sobretasa de 15 pps) y la del carbón del 33,7% al 82,3%. En el caso del carbón, el impacto más grande está asociado a la no deducibilidad de las regalías dado que la participación de estas sobre la renta líquida es cercana al 83%.* *(…)* *La conclusión principal es que, si bien compartimos la necesidad de aumentar la tasa de tributación efectiva del sector con el objetivo de continuar un necesario proceso de transición energética y fortalecer las finanzas públicas, la versión actual de la reforma generaría un aumento excesivo de la tasa efectiva de tributación del sector, incidiendo en el costo de uso del capital, y con ello desincentivando la inversión. Esto generaría un impacto negativo en la producción del sector, que además de tener efectos en los agregados macroeconómicos, también tendría incidencia en la economía local, a través principalmente de la reducción en la producción de petróleo y la consecuente disminución de regalías provenientes de estos recursos.*	*Cámara de Representantes.* *• Por otro lado, Fedesarrollo también incluye en sus estimaciones de la tasa efectiva de tributación del sector minero y petrolero la sustitución del descuento del 50% del monto* *pagado de Impuesto de Industria y Comercio (ICA), por una deducción de 100%. Las empresas del sector no están sujetas a este impuesto, por lo que esta disposición no las afecta. En este sentido, es impreciso incluirla en la estimación de la TET del sector.* *• Finalmente, las estimaciones de Fedesarrollo incluyen en impacto de varias disposiciones contenidas en la reforma tributaria, en las que no es claro cómo se cuantifica su impacto fiscal, y por lo tanto su incidencia sobre la TET del sector. Este es el caso de la amortización acelerada para inversiones exploratorias, la imposición del límite de beneficios tributarios o la eliminación de los CERT. Estas disposiciones no se incluyen en los cálculos presentados en este documento, debido a la dificultad en cuantificar su impacto.* *• Lo anterior lleva a que las estimaciones de la TET de Fedesarrollo sean más altas: 23,7pp para la extracción de hidrocarburos, y en 25,8pp para la extracción de carbón*

Sobre las objeciones del Gobierno es de advertir que las empresas de la industria del petróleo sí están sujetas al ICA, cuando las regalías sean inferiores al tributo que se cause en la Jurisdicción correspondiente. Así lo ha puntualizado ya la Sección Cuarta del Consejo de Estado en numerosas sentencias[147]. Causa perplejidad la respuesta dada por el Ministerio de Hacienda a Fedesarrollo en cuanto manifiesta que no le es posible saber el impacto de las medidas adoptadas en el proyecto de ley, hoy Ley, en el sector de la industria del petróleo,

[147] A continuación, se citan algunas de las sentencias de esa Corporación: Sentencias del 6 de mayo de 2020, Exp. 15001-23-33-000-2017-00682-01(24251), CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 03 de diciembre de 2020, Exp. 15001-23-31-000-2012-00238-01(23936), CP. Julio Roberto Piza.

con lo cual lo que da a entender es que no hubo mediciones de ninguna clase y la norma a que alude, ante el decidido y simple ánimo de perseguir al sector, ha sido fruto de la improvisación. Pero, por otra parte, el problema no está en esas otras normas, sino en la irracional y desmedida sobretasa.

6.3.3.7. El tratamiento discriminatorio contra el sector de la industria del petróleo, en desmedro de los principios de justicia, igualdad y equidad, no supera un test leve de razonabilidad o proporcionalidad

La disposición demandada es tan abiertamente contraria a la Constitución, arbitraria, injusta y discriminatoria, que no logra superar los parámetros previstos por la Honorable Corte para el *test leve de razonabilidad.* A continuación, se confirma esa conclusión a partir de cada uno de los referentes considerados por la Corporación, más allá de la flexibilidad con la que ha abordado la cuestión en las temáticas tributarias, y no sin recordar que, según lo ha puntualizado, el incumplimiento de cualquiera de esos parámetros conlleva como consecuencia la inconstitucionalidad de la norma cuestionada. Al decir de la Corte, el *test de intensidad leve* tiene la siguiente estructura, *"[l]a medida legislativa es compatible con la Carta si: (i) persigue una finalidad que no está prohibida por la Constitución y (ii) es idónea en algún grado –esto es, potencialmente adecuada–, para contribuir a alcanzar la finalidad que persigue"*[148]. Veamos los dos presupuestos en lo que concierne a la norma acusada:

i) Verificar que la medida persiga una finalidad no prohibida por la Constitución

La verdadera finalidad de la sobretasa fue perseguir y marchitar al sector de la industria del petróleo, como se demostró en la sección 4.2.

Ya se ha expresado aquí que, en la historia del establecimiento de la ley, no se encuentra verdaderamente una finalidad nítida distinta de la de generar un impacto desproporcionado contra las compañías del sector de la industria del petróleo, por la vía de los tributos.

Y obviamente tal objetivo, que no solo no tiene respaldo constitucional, sino que es ostensiblemente violatorio de lo previsto por los artículos 133 y 136-5 de la Carta porque está muy lejos de orientarse al bien común y a la justicia y desconoce abiertamente la prohibición a los congresistas de realizar actos de persecución contra las personas, se logró finalmente con la aprobación de tan inconcebible régimen tarifario especial y discriminatorio denominado "*sobretasa*".

La disposición acusada es un ejemplo elocuente de lo que significa la creación de derecho positivo legislado en función, simple y llanamente, de la decisión irrazonable del Gobierno y del Congreso, en nada orientada a la realización de la justicia y el bien común.

El Ejecutivo y el Legislativo fueron advertidos, insistentemente, sobre el desastre que puede llegar a generar la norma, pero, pese a ello, insistieron en su mantenimiento en el proyecto de ley hasta lograr su aprobación.

A lo largo de esta demanda se hace particular énfasis en que el Gobierno y el Congreso siempre tuvieron claras las graves consecuencias de la norma. La completa falta de disposición al diálogo en torno a la propuesta, finalmente elevada a rango legal, tuvo expresiones tan significativas como el cambio intempestivo de los móviles considerados para su defensa. Así ocurrió, para mencionar un ejemplo, con su surgimiento inicial como alternativa dirigida a sustituir el arbitrario régimen de improcedencia del costo o deducción de las regalías a cargo de las empresas exploradoras y explotadoras de recursos naturales no renovables, en últimas desatendida porque en el texto final de la ley se mantuvo esa improcedencia en forma concurrente con la sobretasa.

Otra expresión no menos diciente acerca del empeño del Gobierno y del Congreso de mantener, a toda costa, la desmedida incidencia tributaria sobre las compañías del sector, fue la decisión que tomaron de establecer la sobretasa acusada en lugar del impuesto a las exportaciones, inicialmente concebido en función de precios altos del crudo, en medio de una clara afrenta de Colombia a los compromisos que le atañen como Estado Parte del Convenio Multilateral constitutivo de la Organización Mundial del Comercio -OMC.

Consideraciones como esas ponen de manifiesto que brilló por su ausencia una posición sólida y consistente para el establecimiento de ese verdadero régimen arbitrario tarifario especial, eufemísticamente denominado "sobretasa".

Simplemente reiterar que aquí estamos ante una discriminación prohibida por la Constitución, que se tradujo en el quebrantamiento de los principios de justicia, igualdad y equidad. La relación de medio a fin que se puede encontrar entre esa tarifa arbitraria especial y la discriminación que se denuncia es protuberante y constituye grave afrenta contra los artículos 133 y 136-5 de la Carta Política: Someter a las compañías del sector de petróleos a una tarifa que puede llegar a ser superior en un 42% respecto de la generalmente aplicada a los restantes contribuyentes, además en forma permanente y definitiva y no de manera transitoria, mal se puede considerar constitucionalmente permitido.

Y como se hará ver en el punto siguiente, de esta sección de la demanda, la norma cuyo retiro del ordenamiento jurídico se solicita no solo no supera, en absoluto, el llamado *test leve de razonabilidad,* sino que menos aún puede pasar el *test intermedio* a que alude la jurisprudencia constitucional.

En efecto, en lo que tiene que ver con las cifras a que aludió el Gobierno acerca de la tributación efectiva de las empresas de la industria del petróleo en el impuesto sobre la renta, es palmario que, aun a pesar de los esfuerzos para tratar de justificar la tributación desmedida de las compañías del sector, no logró demostrar que fueran de las más bajas del país como, según su propia lógica, habría sido lo necesario para que procediera una sobre imposición.

Al confrontar el cuadro sobre tasas efectivas de tributación por sectores, incluidas por el Gobierno en la exposición de motivos del proyecto de ley, con el inserto en las ponencias para segundo debate, sobre la tasa efectiva desagregada del sector minero, se tiene lo siguiente:

- En la exposición de motivos con que el Gobierno pretendió sustentar la sobretasa para el sector financiero dejó en evidencia que la tasa efectiva de tributación del sector minero energético es del 27%; esto es, la más alta de las relacionadas en el mismo cuadro.

- Ya en la ponencia para segundo debate, con el objeto de respaldar la sobretasa y la desmesurada incidencia tributaria sobre el sector de la industria del petróleo, decidió desagregar la tasa efectiva de tributación en el sector minero energético para llegar, por separado, a la tasa efectiva de tributación del sector del petróleo. Pero lo que resulta sorprendente, por decir lo menos, es que aun a partir de esa desagregación, y más allá de la exactitud de los cálculos del Gobierno, le fue imposible demostrar que la aludida tasa efectiva de tributación (TET) era la más baja en Colombia, como lo imponía su pretensión, a la postre lograda efectivamente por la aprobación de la ley, de incidir con el impuesto sobre la renta en niveles diametralmente superiores a los aplicables a la generalidad de los contribuyentes.

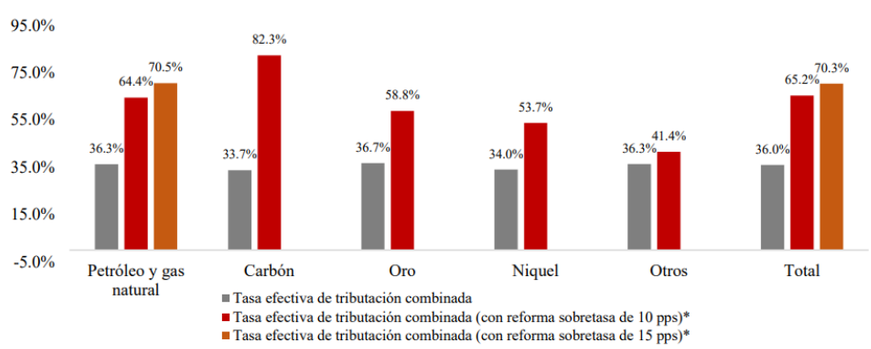
- Basta avizorar el cuadro inserto en la aludida ponencia para segundo debate, para confirmar que, según se aprecia en su contenido, la *tasa efectiva de*

tributación del sector de petróleos era del 24,9%, en tanto que otros sectores venían siendo sometidos a tarifas efectivas mucho más bajas (v.gr. "otros servicios" con el 15%, "servicios financieros" con el 20%, "administración pública" con el 21%, o "manufactura" con el 23%)

Ese solo cotejo entre los dos cuadros, aducidos por el Gobierno y el Legislativo para respaldar las inconstitucionales medidas relacionadas con el sector de la industria del petróleo, pone de manifiesto que lo que quedó en esa materia, de principio a fin, hasta la sanción presidencial, fue el decidido ánimo de castigar a las empresas petroleras en condiciones que ofenden gravemente principios constitucionales tan relevantes y necesarios para nuestro Estado social y constitucional de derecho, como son los de justicia, equidad y igualdad y en palmaria afrenta contra los artículos 133 y 136-5 de la Carta, sobre imperativo, para el Congreso, de cumplir sus funciones con miras a la realización de la justicia y el bien común y prohibición de realizar actos persecutorios contra las personas.

- Pero por si lo anterior fuera poco, agréguese a lo expuesto, el hecho de que la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo, Fedesarrollo, durante el trámite de la ley, fue insistente al denunciar que la inadmisible tarifa efectiva a la que quedarían sometidas las compañías del sector de la industria del petróleo, como a la postre sucedió, nefastos efectos para la Hacienda Pública. Veamos:

"Estimación de la tasa efectiva de tributación del sector minero-energético
Con el fin de evaluar la carga impositiva total de las empresas, se calculan las tarifas efectivas de tributación
(TET) sin reforma y con reforma, usando la metodología de Fedesarrollo (2021) y la información de la
DIAN. Esta tarifa efectiva se calcula así:
TET = <u>Impuesto de renta, ganancias ocasionales y dividendos a personas naturales – descuentos tributarios</u>
Renta líquida gravable + renta exenta
Con base en esta metodología, se encuentra que la tasa efectiva de tributación del sector minero- energético con una sobretasa de 10 puntos porcentuales subiría del 36,0% al 65,2%, un aumento de 29,2 puntos porcentuales (Gráfico 1).
Este aumento se desagrega así:
1) 17,7 puntos porcentuales (pps) de la no deducibilidad de regalías,
2) 9,3 pps de la sobretasa en renta,
3) 3,9 pps del impuesto a los dividendos de personas naturales,
4) 1,3 pps de la limitación a los beneficios tributarios,
5) 0,4 pps del cambio en el tratamiento del impuesto ICA.



Fuente: Fedesarrollo.
Nota: Para los sectores de petróleo y carbón se tuvo en cuenta una sobretasa de 10 puntos porcentuales (pps) y una estimación adicional de 15 pps para petróleo. El cálculo tiene en cuenta el cambio en el tratamiento del ICA, la no deducibilidad de regalías, la sobretasa en el impuesto de renta, la limitación de beneficios tributarios y el impuesto a los dividendos para personas naturales. "[149]

[149] Fedesarrollo, *"Efectos económicos del impacto de la reforma tributaria sobre el sector minero-energético",* octubre 31 de 2022, disponible en:

En definitiva, todas esas manifestaciones y cifras evidencian, en grado sumo, que lo que se intentó por el Gobierno, y finalmente logró con el aval del Congreso, fue consumar una incidencia del impuesto de renta desproporcionada e injusta sobre las compañías de la industria del petróleo, en una deliberada estrategia de persecución al sector de petróleos, lo cual se desprende de las propias declaraciones del Gobierno, en grave detrimento de lo previsto por los artículos 13, 95-9, 133 y 136-5 de la Carta Política.

ii) Establecer si la medida es idónea para la consecución de la finalidad permitida por la Constitución

Para el inconstitucional objetivo de persecución contra el sector de la industria del petróleo, el mecanismo de la sobre imposición a que aquí se alude es, paradójicamente, un "medio idóneo".

Como quedó demostrado, las supuestas finalidades ambiental o de recaudo no fueron las que realmente inspiraron la norma; y en la hipótesis de que lo hubieran sido, la medida adoptada claramente no es el mecanismo adecuado para lograr los objetivos pretendidos, temática que ya se abordó en el acápite introductorio de este cargo. Veamos:

La hipotética finalidad ambiental:

- Ya hay un impuesto ecológico diseñado específicamente para "castigar" las emisiones de gases con efecto invernadero (GEI). Este tributo, el *impuesto al carbono*, se fortaleció aún más con la Ley 2277, acusada, y los dineros que se recaudan por su causación se destinan a la protección y recuperación del medio ambiente.
- El impuesto sobre la renta no es un tributo ecológico, sino un impuesto que grava la riqueza de los asociados. Su finalidad es eminentemente fiscal y mal se puede predicar de su naturaleza lo que se predica de los impuestos verdaderamente ecológicos. Del impuesto sobre la renta no se puede decir: "el mejor impuesto ecológico es el que no se causa".
- Las compañías exploradoras y explotadoras de petróleo expiden el 0,86% del total de los gases con efecto invernadero (GEI) de Colombia. Si la sobretasa buscara "castigar" las emisiones de GEI, han debido someterse al tributo todas las demás actividades emisoras de GEI, máxime cuando varias de ellas generan huella de carbono mucho más alta. Cabe reiterar aquí lo ya expuesto en el punto 4.2.3. de esta demanda:
  Si del total de GEI que se emiten en Colombia la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos representa menos del uno por ciento (1%), exactamente el 0,86%, la pretendida justificación ambiental de las arbitrarias normas que aquí se censuran, de la Ley 2277 de 2022, no es cierta, no es relevante, en absoluto, si se compara con los restantes sectores y subsectores que, emiten el resto de las GEI: i) Si el llamado AFOLU (Agriculture, Forestry, Other Land Use - Agricultura, Silvicultura y otros usos de la tierra), representa el 59% del total de emisiones de GEI en el país, y el objetivo de la Ley era proferir medidas contra esa realidad, ¿por qué no contempló la Ley acusada una medida proporcionada y acorde con esa altísima participación porcentual, casi sesenta veces superior a la correspondiente al sector de exploración y explotación de hidrocarburos, para regular a su cargo una sobretasa acorde con lo que acontece en el país, sino que optó por hacerlo, en medio del exceso, la inequidad, la injusticia y la *desviación del poder legislativo,* contra el sector de exploración y explotación de hidrocarburos, cuya participación en la emisión de GEI de Colombia es del 0,86% y no del 59%?; ii) Si de los 31 puntos de emisiones de GEI del sector energético, como un todo, ¿por qué la "sobretasa" aquí demandada, que representa menos de

---

https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/DocumentosTrabajo/2022-10-31_memorando_reforma_tributaria_sector_minero-energetico.pdf

uno (1), de esos 31 puntos, resultó sobre gravada en las condiciones que aquí se denuncian, sin que hubiera ocurrido algo comparable con subsectores como el de transporte, que representa casi 13, de esos 31 puntos?

- La medida ignora y desatiende el esfuerzo que han hecho y vienen haciendo las compañías productoras de petróleo en pro de la descarbonización[150].

Si su finalidad hubiera sido participar en el superávit extraordinario de que actualmente gozan las compañías productoras de petróleo:

- El Estado ya participa del superávit extraordinario, a través de la estipulación contractual de "precios altos", según la cual la participación del Estado en la producción crece a medida que sube el precio del petróleo.
- Si hipotéticamente la participación contractual por *precios altos* fuera insuficiente en el ciclo de auge que se transita, lo procedente habría sido una verdadera *sobretasa temporal* y *moderada.*
- Solo se habrían sometido a la sobretasa las utilidades extraordinarias de las compañías, no toda su renta líquida.
- A la sobretasa solo habría lugar ante precios altos del petróleo y no desde precios "medios – bajos", como según el propio Ministerio de Hacienda ocurrirá en virtud de la Ley 2277.
- Se habrían podido establecer medidas que aseguraran la permanencia de la inversión, como lo hizo el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para proponer un ejemplo, al estructurar un impuesto a ganancias extraordinarias (de forma transitoria y solo sobre utilidades realmente extraordinarias) y otorgar a las compañías contribuyentes una "super deducción", equivalente 80% del monto de las nuevas inversiones, con el objeto de no desincentivar la inversión mientras el tributo esté vigente.

En contraste con esas medidas, se optó por la cuestionada "sobretasa" en un contexto de incidencia impositiva desproporcionada y exagerada que organismos y entidades como el Comité Autónomo de la Regla Fiscal y Fedesarrollo advirtieron y presagiaron como funestas desde el punto de vista de lo que habrá de ocurrir con la recaudación y la Hacienda Pública en general.

Pero aun en la hipótesis de que los fines que orientaron a la "sobretasa" no fueran constitucionalmente prohibidos y se concretaran en los contradictorios objetivos ambiental y de recaudo, es claro que dista en grado sumo de ser razonable y no es idónea para el cumplimiento de tales fines: no es realmente una sobretasa, por su condición de definitiva, y sin embargo se anunció como tal; conlleva una tarifa desproporcionada y exagerada del impuesto sobre la renta a cargo de las compañías del sector de petróleos, con niveles superiores en más del 42% respecto de los aplicables a las sociedades contribuyentes en general; no se ampara en una finalidad clara de referencia, sino que fue defendida por el Gobierno y por el Congreso a partir de la alusión a caóticos y contradictorios fines , detrás de los cuales lo que en realidad se esconde es la deliberada intención de aumentar desmesuradamente la incidencia del impuesto de renta sobre las compañías de la industria del petróleo; comparada con otras sobretasas previstas en las propia Ley que la incluyó registra niveles inconcebibles; no contiene parámetros ciertos y precisos en lo que concierne a la tarifa aplicable cada año y, lo que es aún más grave, deja a las sociedades contribuyentes ante la situación de solo llegar a conocer la posible tarifa después de transcurrido el periodo fiscal; hace depender el tipo impositivo de cálculos en los que para

---

[150] Las empresas afiliadas a la ACP han adelantado 69 proyectos de transición energética entre el 2020 y 2025, con una inversión total de 86 millones de dólares y una meta de 707 mil toneladas de CO2 por año, que significa el 6% del total de la meta (4.6 millones de toneladas de CO2 eq a 2030, esta meta fue fijada en el pasado gobierno a través del Plan Integral de Gestión de Cambio Climático – PIGCCME). https://acp.com.co/portal/download/encuesta-proyectos-de-transicion-energetica-del-seector-hidrocarburos/?wpdmdl=21444&refresh=63b5ea562e0aa1672866390

nada interviene el Estado Colombiano, en el ámbito de una suerte de subordinación a lo que tenga a bien definir cada año la Oficina de Estadísticas Laborales de los Estados Unidos de América. En ese orden de ideas, no se requiere mayor esfuerzo para insistir en que estamos ante una norma que nada tiene de racional.

6.3.3.8. Si bien ha quedado claro que la evaluación constitucional de la disposición acusada no logra superar ni siquiera el *test leve de razonabilidad,* es de observar que se configuran, en este caso, los presupuestos para evaluar el tratamiento discriminatorio contra el sector de la industria del petróleo a partir de un *test intermedio*

La jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional ha optado por la aplicación de un *juicio intermedio* en materia tributaria, cuando median indicios de inequidad o arbitrariedad en el gravamen o en alguno de sus elementos. Ha dicho al respecto:

"(...) si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil"[151].

En estos casos ha considerado que, cuando una medida cumpla con alguna de las siguientes características, queda ensombrecida por una suerte de "*ropaje de presunción de inequidad*", que sólo puede ser desvirtuado por la vía de un *test intermedio*[152]. Las situaciones que dan lugar a que se configure ese "ropaje", según la Corte, son las siguientes:

i) **Que se trate de un *tributo novedoso*:** Tiene lugar *"cuando la disposición afecta un derecho más allá de lo que puede históricamente considerarse como el efecto normal de la medida tributaria*"[153].

En el caso en análisis, el régimen de la llamada "sobretasa", en realidad de *tarifa especial discriminatoria del impuesto sobre la renta a cargo* de las compañías petroleras, es completamente anormal y cercena inobjetablemente el derecho a cumplir el deber de contribuir en condiciones de justicia y equidad, previsto en el artículo 95-9 de la Carta Política. Salta a la vista el hecho de que una tarifa que puede ser superior en más de un 42% a la de la generalidad de los contribuyentes dista, en grado sumo, de ser normal o corriente. Con mayor razón, si a esa grosera injusticia se agregan las demás falencias aquí descritas.

Huelga decir, naturalmente, que no resultaría factible, desde ningún punto de vista, pretender que este anormal tributo no es novedoso por el hecho de que ya ha habido sobretasas dentro de nuestra normativa tributaria. En este mismo Capítulo de la demanda se hizo una comparación entre esta llamada "sobretasa" y la sobretasa del sector financiero, que vino a ser la originaria de la jurisprudencia más reciente y consolidada de la Corte sobre la materia, en la que se percibe, de modo protuberante, que entre una y otra hay grandes diferencias.

ii. **Que grava solo a ciertos grupos:** se concreta "*cuando existen ciertos beneficios fiscales que no abarcan a todos los contribuyentes sino sólo a algunos*"[154].

No estamos aquí ante un beneficio excluyente a favor de un sector, pero sí ante un perjuicio y un tratamiento discriminatorio, deliberadamente concebido por el Estado, en desmedro de las compañías del sector de la industria del petróleo.

---

[151] Sentencia C-1021 de 2012.
[152] Al respecto, consultar, entre otras, las sentencias C-183 de 1998, C-1074 de 2002, C-741 de 2003, C-1021 de 2012, C-766 de 2013, C-129 de 2018, C-161 de 2021.
[153] Sentencia C-128-18, MP. Gloria Stella Ortiz.
[154] Sentencia C-129-18.

Ya a lo largo de la formulación de este cargo contra la llamada "sobretasa" se ha evidenciado suficientemente por qué, y con qué alcances, estamos aquí ante un tratamiento odioso e injusto que, en su condición de tal, permite concluir que procede, para su evaluación constitucional, el test medio de razonabilidad. Es un tratamiento discriminatorio respecto de la generalidad de los contribuyentes y respecto de los grupos o sectores de contribuyentes sometidos por la misma Ley demandada al régimen de sobretasas del impuesto de renta, como aquí se ha dejado expuesto en detalle.

iii. Que afecte la libre competencia por gravar solo a ciertos contribuyentes y no a otros aunque, *prima facie*, son competidores en condiciones similares; **por lo que la intervención del Estado puede calificarse como arbitraria, inaceptable o no soportable.** "*Esta última hipótesis encuentra sustento en principios fundamentales de un sistema constitucional, pues el poder tributario en cabeza del Estado no puede manifestarse a través de políticas fiscales irrazonables o caprichosas, por lo que le está vedado generar ventajas contingentes para ciertos beneficiarios que puedan imponerse sobre otros competidores solamente porque así lo disponen las mayorías políticas imperantes*"[155].

Obviamente no estamos aquí ante un problema de competencia de las empresas del sector de la la industria del petróleo con otras empresas en el mercado nacional. Lo grave y muy relevante es que el arbitrario régimen de la llamada "sobretasa" le puede generar al país sesgos materializados en decisiones de no invertir o desinvertir, con perverso detrimento de la Hacienda Pública y las políticas de empleo y redistribución.

La Honorable Corte ha abordado este punto de la alteración de la libre competencia desde la óptica que se acaba de describir; pero es necesario que haga extensiva su conclusión a situaciones tan absolutamente inadmisibles como la que se denuncia en esta demanda. Resulta inconcebible, por decir lo menos, que, por una decisión irrazonable del Gobierno y del Congreso, se deje al país a merced de todo lo que puede acontecer en el ámbito de la llamada competencia fiscal internacional, debido al alto *government take* con el que queda Colombia en comparación con la región, como se puso de presente en la sección 4.3. Esto, a su vez, impacta la libertad de empresa y la libre competencia económica, a las que se hizo alusión en la sección 5.1.1 de esta demanda.

Son de traer a este texto, por su crucial importancia, los siguientes planteamientos del Comité Autónomo de la Regla Fiscal, organismo del Estado colombiano de singular importancia, en los que se avizora un verdadero desastre para las finanzas públicas de Colombia con motivo del exceso del Legislador al estructurar la incidencia impositiva a cargo de las compañías del sector la industria del petróleo que, finalmente, dispuso la Ley 2277 acusada:

> *"Los ingresos derivados de la exploración y explotación de hidrocarburos son determinantes para la estabilidad fiscal y la balanza de pagos de Colombia. Estos ingresos son la principal fuente de oferta de divisas, cerca del 40% de las exportaciones y del 20% de la inversión extranjera directa; y representan entre el 10 y 20% de los ingresos del Gobierno Nacional Central. Esto hace que la sostenibilidad del sector sea clave para asegurar los recursos del Gobierno Nacional y las regiones.*
> *La continuidad de la política de exploración y explotación de petróleo y gas en el país es necesaria dada la importancia de estos recursos para la sostenibilidad de las finanzas públicas y la dificultad de reemplazarlos en el corto plazo.*
> *La capacidad y el costo de financiar el déficit fiscal y atender el servicio de deuda de la Nación está limitado por la disposición de los acreedores a extender préstamos, sean estos entidades multilaterales o prestamistas a través de los mercados de bonos. La certeza sobre los ingresos futuros es indispensable para mantener las fuentes de financiamiento y un adecuado nivel de riesgo.*

[155] Sentencia C-129-18.

La Reforma Tributaria es importante para la sostenibilidad de las finanzas públicas. Los cambios propuestos en la tributación del sector son parte de la política de hidrocarburos. Sobre ésta, el CARF hace un llamado para que se asegure la competitividad de las inversiones en el sector dentro del contexto económico global, y que las modificaciones al régimen tributario que se aprueben aseguren un trato equivalente a todos los actores del sector de manera transversal.
En ese orden de ideas, es importante que la política de hidrocarburos y la transición energética tengan en cuenta de manera clara y creíble la capacidad de la economía y del gobierno de reemplazar dichos recursos de forma permanente y en los plazos que ello requiera. La alta dependencia de estas transferencias para la Nación hace que una política que suspenda la actividad o desincentive la inversión en el sector represente un riesgo elevado para la sostenibilidad fiscal y cambiaria del país con efectos adversos sobre el desarrollo y el crecimiento económico. En el mismo sentido, Ecopetrol es un activo estratégico para la Nación, por lo cual mantener su dinámica de inversión y su solidez financiera es esencial para la estabilidad económica y fiscal"[156].

iv. Que la carga tributaria podría no ser soportable ni exigible.

Considerando lo que precedentemente se ha expuesto acerca de la exorbitante diferencia en la tarifa a que quedan sometidas las empresas del sector de petróleos, comparada con la tarifa aplicable a los otros contribuyentes, así como el hecho de que el propio Ministerio de Hacienda ha reconocido que la "sobretasa" del 10% ni siquiera opera respecto de precios altos, sino que es aplicable para precios medios altos y la del 5% para precios medios bajos, parece claro que la incidencia efectiva del impuesto sobre la renta respecto de las empresas del sector de petróleos puede ser intolerable. De hecho, el Comité Autónomo de la Regla Fiscal lo puso de presente al anunciar el inminente riesgo que entraña el arbitrario régimen, que aquí se cuestiona, en lo que concierne a la alta dependencia que tiene el país, tanto para su hacienda pública en general, como para la balanza comercial, la solvencia y solidez de las compañías petroleras. Nadie niega que es necesaria en Colombia, como en el mundo entero, la transición en busca de energía sana desde el punto de vista medio ambiental; pero, como lo anota el Comité Autónomo de la Regla, no por ello se puede arrasar o conducir a arrasar, vía la excesiva tributación, con las actividades exploratorias que viene realizando y ha de continuar realizando el sector petrolero.

En definitiva, según ha quedado demostrado, se cumple plenamente no solo uno, sino la totalidad de los presupuestos estructurados por la Corte Constitucional para que el *test de razonabilidad* sea *intermedio* y no *leve*. Y no sobra insistir, en todo caso, según lo ha dejado en claro la Corte, que la existencia de uno solo de esos presupuestos es suficiente para que la evaluación constitucional sea de intensidad intermedia.

6.3.3.9. El tratamiento discriminatorio en contra de las compañías del sector de la industria del petróleo no supera el *test intermedio de razonabilidad* que procede en este caso

Así se evidencia a partir de los tres referentes que ha fijado a efecto la Corte Constitucional:

i) ¿Persigue la disposición acusada una finalidad "*constitucionalmente importante*"?

Siempre será una premisa de la Hacienda Pública nacional su sostenibilidad y siempre ha sido la reducción del déficit fiscal, desde hace muchos años, una meta financiera pública, que obra como contexto para la disciplina fiscal del país, con fines financieros de la mayor

---

[156] Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF), octubre 31 de 2022, Comunicado número 5, "*Política de hidrocarburos, reforma tributaria y sostenibilidad fiscal*", disponible en: https://www.carf.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-205847%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

trascendencia e implicaciones tan relevantes como los llamados grados de inversión, las tasas de interés en la deuda pública interna o externa y la propia competitividad fiscal de Colombia. Y obviamente es claro que unas finanzas públicas sanas constituyen condición básica para que el Estado pueda cumplir los fines y deberes que le impone la Constitución Política. Pero lo que interesa, para los fines del *test intermedio,* no es simplemente que desde el punto de vista constitucional sea viable y recomendable la sostenibilidad fiscal.

Todo lo que se relacione con el Estado Colombiano tiene relevancia constitucional, pero eso no quiere decir que toda medida que tenga que ver con el Estado Colombiano es suficiente para que se supere el *test intermedio de razonabilidad,* en lo que concierne a su importancia constitucional.

Cuando la Honorable Corte alude a tal importancia lo que pretende, sin duda, es exigir que la medida de que se trate, aunque entrañe tratamientos discriminatorios o diferencias a favor o en contra de sus destinatarios, debe permanecer dentro del orden jurídico por la gran relevancia constitucional de los objetivos que persigue.

Y es que, en realidad, por encima de toda esa caótica baraja de objetivos aducidos durante del trámite del proyecto de ley en el Congreso, que precedió a la Ley 2277, acusada, fluye la verdadera finalidad de la norma, como es la de causar daño o castigar a las compañías del sector de la industria del petróleo con un régimen tributario desmedido y arbitrario al que detalladamente se ha aludido en este escrito.

Es evidente que, al menos en la teoría o en la imaginación, ese aumento desproporcionado y exagerado de la incidencia del impuesto de renta sobre las compañías petroleras se habría de traducir en mayores recaudos. Empero, ese ilusorio objetivo no es el que verdaderamente tuvo lugar en este caso: el Gobierno y el Congreso, para decirlo sin ambages, urdieron un entramado normativo tributario claramente orientado a aumentar de manera exagerada la incidencia del impuesto de renta sobre las compañías del sector de petróleos.

ii) ¿La medida adoptada es conducente para lograr esa finalidad constitucionalmente importante?

Evidentemente, la medida adoptada sí logra la finalidad de afectar negativamente al sector de la industria del petróleo con el entramado tributario que se aprobó. Lo cual, por supuesto, no solo no es constitucionalmente importante, sino que contraría la obligación de los congresistas de actuar con miras a la realización de la justicia y el bien común y la enfática prohibición, que los cobija, de realizar o auspiciar actos de persecución contra las personas (artículos 133 y 136-5 de la Carta).

Pero aún más, ni siquiera el objetivo de mayor recaudo se avizora como realizable si se tienen en cuenta dos consideraciones incontestables:

Como con tanta propiedad lo demostró el profesor Arthur Laffer, el aumento excesivo en las tarifas, y en general en la incidencia del impuesto sobre la renta, en lugar de generar incrementos en los recaudos lo que provoca es su reducción. Según se colige de sus planteamientos[157], ante medidas de esa naturaleza y, como corolario, las inversiones no solo decrecen, sino que tienden a migrar de la jurisdicción en la que entre a regir la tributación desproporcionada hacia otras jurisdicciones.

Huelga decir, por lo demás, que ese impacto adverso en las inversiones o en la propia prosecución de las inversiones en el sector de petróleos se traduce en una inmediata reducción de la base tributaria, con un impacto negativo de impredecibles alcances en tributos tan importantes como el *impuesto sobre el valor agregado*.

---

[157] Cfr. MAURICIO A PLAZAS VEGA, *Historia de las ideas políticas y jurídicas,* vol II, Bogotá, Temis, 2014, págs. 150 a 153.

Ya se comentó aquí el pronunciamiento del Comité Autónomo de la Regla Fiscal en el que, de manera enfática, se advierte que la medida materia de esta censura va a generar desastrosas consecuencias para la Hacienda Pública y la economía colombiana y se puntualiza que la llamada transición energética debe concebirse y estructurarse de manera paulatina y racional y no por la vía de disposiciones legislativas como la que aquí se aborda.

Muchos son los caminos que la racionalidad y la prudencia aconsejan y habrían podido ser acogidos por el Estado colombiano, con la impronta de varios Estados que ya están comprometidos con esas políticas, para el tránsito a la energía saludable. Veamos algunas de ellas:

Comprometer a las compañías extractoras de crudo a que sistemáticamente vayan estructurando y realizando políticas e inversiones dirigidas a la transición energética, mediante incentivos tributarios en aspectos como tarifas especiales a aplicar, exenciones bajo ciertas limitaciones y tantos otros que han sido concebidos dentro de la política fiscal de los países;

Simultáneamente establecer regímenes especiales con incentivos tributarios, políticas de crédito blando, cofinanciaciones estatales y atracción a las inversiones internacionales para procurar la vinculación de grandes capitales a la infraestructura requerida para la energía saludable;

Ya en lo que tiene que ver con el "objetivo de recaudo", no solamente era posible, sino suficientemente conocido por el Gobierno y el Congreso, que había otras medidas que si habrían podido incrementar de manera sustantiva los ingresos del Estado, ejemplo de las cuales hubiera sido el justo y equitativo tránsito del sistema actual de exoneraciones en el IVA al de exoneraciones focalizadas únicamente en las personas de menores recursos identificadas con códigos biométricos, en un contexto de IVA digital que ofrecería innumerables ventajas para el erario y para el país en general. Esa sola modificación al ordenamiento tributario, fruto de la concesión de las exoneraciones solo para las personas de menores recursos, habría aumentado considerablemente la recaudación tributaria.

El presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, ICDT, así lo puso de manifiesto en una presentación ante el Congreso durante el segundo debate del proyecto que precedió a la Ley 2277, en la que aludió al ensayo del doctor Juan Pablo Córdoba, actual miembro del Comité Autónomo de la Regla Fiscal, intitulado "*Generalización del iva en Colombia: una propuesta para mejorar la equidad del sistema tributario*", en el que se expone en detalle la propuesta del IVA DIGITAL.[158]

A todo lo cual es de agregar que, en el informe de la Comisión de Expertos sobre Beneficios Tributarios, rendido al Estado Colombiano en el mes de febrero de 2021, se propusieron otras alternativas viables y expeditas para mejorar los alcances de la tributación. Cabe mencionar algunas de ellas: (i) la asignación de un porcentaje fijo del precio para la cuantificación de la base gravable del IVA en los servicios de la construcción; (ii) la eliminación de la exención del IVA por ventas de materias primas e insumos a usuarios industriales de zonas francas; o (iii) la eliminación del imperfecto sistema de exclusión del IVA, especialmente en lo que concierne a los bienes y su sustitución por una tarifa diferencial baja y la reducción de los servicios excluidos del IVA a lo que sea estrictamente necesario.[159]

Por si lo anterior fuera poco, el Estado Colombiano no solo cuenta con la posibilidad, sino que está obligado a aplicar, y en su caso incorporar al orden jurídico, las numerosas disposiciones de la Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad Andina, que racionalizan y

---

[158] Cfr Revista número 83 del ICDT, de enero de 2021.
[159] Cfr https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf

reducen a lo necesario las exoneraciones en el IVA, con lo cual los recaudos podrían aumentar significativamente.

También cuenta el Estado colombiano con una normativa supranacional andina que fija, de manera clara y completa, los parámetros para gravar con impuestos selectivos al gasto los bienes y servicios suntuarios que integran las canastas de consumo de las personas más pudientes de la población (Decisión 600 de la Comisión de la CAN).

En definitiva, como se puede observar, no solo no estamos aquí ante una medida que entrañe un objetivo constitucional importante, sino todo lo contrario: ante un objetivo inconstitucional. Además, muchas otras vías, distintas de la excesiva sobre incidencia tributaria contra el sector de la industria del petróleo, algunas de las cuales se acaban de mencionar, habría podido tomar el Legislador.

iii) ¿La medida es evidentemente desproporcionada?

Como ya se ha argumentado detalladamente a lo largo de este Capítulo de la demanda, solo resta reiterar, en esta Sección, que la medida adoptada es ostensiblemente desproporcionada: Someter a las compañías del sector de la industria del petróleo a pagar una supuesta "sobretasa", que en realidad entraña un *régimen tarifario discriminatorio especial y definitivo* en el que el tipo impositivo a cargo de tales compañías puede llegar a ser superior en más del 42% respecto de la tarifa general aplicable a los contribuyentes en general, y obligarlas a pagar una "sobretasa" que excede de manera inconcebible a las sobretasas que la misma Ley 2277 dispuso para otros sectores, pone de manifiesto, de manera incontestable, que estamos ante una desproporción abiertamente violatoria de los principios de igualdad, justicia y equidad, en un contexto de afrenta a la búsqueda del bien común y la justicia y a la prohibición de auspiciar actos de persecución, a que está sometido el Congreso de acuerdo con los artículos 133 y 135-6 de la Constitución.

6.4. Recapitulación de los cargos contra el artículo 10

Con los elementos que se acaban de desarrollar, a continuación, se da respuesta a los primeros tres problemas jurídicos planteados en esta demanda:

(1) ¿Vulnera los principios de reserva de ley y certeza de la ley tributaria (arts. 6 y 338 CP) una norma que establece una sobretasa al impuesto sobre la renta con elementos indeterminados, que serán fijados por autoridades y empresas privadas extranjeras, sin ningún referente en la ley colombiana y ningún control por las autoridades colombianas, tales como el precio Brent y el índice de precios al consumidor de Estados Unidos?

La respuesta es afirmativa. La norma demandada establece una denominada "sobretasa" cuya tarifa depende de la evolución de un precio "Brent" sin indicar a cuál de los índices se refiere y no necesariamente refleja el precio realmente obtenido por los sujetos gravables durante el año. También depende del índice de precios al consumidor, no de Colombia, sino de Estados Unidos, establecido por una autoridad extranjera. Es decir, depende de dos factores: uno establecido sin controles y sin regulación de la ley colombiana por unas empresas privadas extranjeras y otro establecido por autoridades extranjeras. Es claro, de esta forma, que la tarifa, que es un elemento esencial del tributo, no ha sido fijada por la ley. En cambio, ha sido deferida a la discrecionalidad de empresas y autoridades extranjeras en desconocimiento de la Constitución. Por estos motivos se desconocen los principios de reserva de ley y certeza de la ley tributaria contenidos en el artículo 338 de la Constitución, debido a que la ley no estableció un elemento esencial del tributo, al igual que el artículo 6 de la Constitución, al sujetar a los contribuyentes colombianos a las disposiciones de una autoridad extranjera.

(2) ¿Desconoce el principio de irretroactividad de la ley tributaria (arts. 338 y 363 CP) una norma que establece una sobretasa al impuesto sobre la renta cuya tarifa se configura y delimita después de transcurrido el respectivo año gravable, y por lo tanto no es conocida por el contribuyente ni antes ni durante el año gravable?

La respuesta es afirmativa. La tarifa, que como se dijo antes es indeterminada, solo se configurará y delimitará después de transcurrido el año gravable en que se ha de aplicar. El contribuyente no podrá dimensionar el horizonte cuantitativo de su obligación tributaria a título de impuesto sobre la renta, ni estará en condiciones de cumplir con la obligación de ir apropiando, durante el transcurso del ejercicio imponible, la provisión para el pago del tributo. Solo conocerá la tarifa que se le aplicará cuando la autoridad administrativa colombiana, en ejercicio de un alto grado de discrecionalidad, determine su nivel a partir de los referentes emitidos por las empresas y autoridades extranjeras. Por estos motivos se desconoce el principio de irretroactividad de la ley tributaria, contenido en los artículos 338 y 363 de la Constitución.

(3) ¿Es violatoria de los principios de justicia, equidad e igualdad (arts. 13 y 95-9 CP), al igual que del deber del Legislador de actuar consultando la justicia y el bien común y la prohibición de decretar actos de proscripción (arts. 133 y 136-5 CP) una norma tributaria que fija una sobretasa indefinida y muy elevada adoptada con un móvil de persecución al sector de la exploración y explotación del petróleo?

La respuesta es afirmativa. El parágrafo 3 del artículo 10 contiene un tratamiento diferenciado que perjudica a las empresas del sector de exploración y producción del petróleo, y dicho tratamiento diferenciado no se justifica por la consecución de ningún fin legítimo. Es decir, la medida no supera el juicio integrado de igualdad ni el test leve de razonabilidad. Dado que fue concebida con el fin de perseguir al sector, esta no tiene un fin legítimo. Con esto se vulneran las siguientes disposiciones de la Carta Política: el artículo 13, por desconocer el principio de igualdad, porque, a diferencia de otros sectores (como el sector financiero) este es el único sector que ha sido gravado con una "sobretasa" permanente, sin que exista una justificación para este trato diferenciado; el artículo 95-9, por no consultar los principios de justicia y equidad, al formular un tratamiento tributario diferenciado sin ninguna justificación; y 133 y 136-5, porque el Legislador no solo desatendió, con la norma, el imperativo de obrar en función del bien común y la justicia, sino que lo hizo en un contexto de persecución a las compañías del sector de petróleos.

7. Cargos contra el artículo 19 (no deducibilidad de regalías)

7.1. Primer cargo: la norma demandada contraviene la definición constitucional de las regalías contenida en el artículo 360 y 361 de la Constitución como ingresos estatales y su contrapartida de egresos o costos del explotador

7.1.1. Contexto general para la formulación del cargo

La Corte Constitucional ha dicho una y otra vez que regalías e impuestos tienen naturaleza disímil y por ello pueden concurrir, según conveniencia fiscal (sentencias C-221 de 1997; Sentencia C-580 de 1999; Sentencia C- 427 de 2002; Sentencia C-1071 de 2003). Las regalías son de causación obligatoria en todos los eventos de explotación de los recursos naturales, mientras que los impuestos responden a un deber más general, de contribuir a la financiación de las cargas públicas en la medida de las capacidades individuales. Las regalías en Colombia constituyen **un pago que hace el explotador de un recurso natural que se encuentra en el subsuelo, a su propietario**[160], **como contraprestación** por el derecho de explotar el recurso mismo y, por ello, el explotador adquiere los derechos de uso sobre el

[160] Art 332. El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo de las leyes preexistentes.

reservorio, usufructo y disposición sobre los productos extraídos dentro de un área determinada, previas inversiones y gastos necesarios en exploración y extracción.

La causa legítima de la regalía es entonces el aprovechamiento económico del producto mediante su extracción del pozo o mina. De allí que la regalía se haga exigible en el momento de la explotación, a la vista del producto extraído y controlado, en boca de pozo o de mina, y, consecuencialmente, se le caracterice como un **pago retributivo al propietario por el derecho a explotar y usufructuar el producto extraído** (arts. 80, 332, 334, 360 y 361CP).

En el Antiguo Régimen, las regalías eran los derechos del rey o prerrogativas regias que debían pagar los súbditos directamente a la Corona por todos los derechos concedidos sobre las minas de sal, oro y metales preciosos. Abolido el absolutismo y ya en tiempos modernos se denominaron "participación" atendiendo esa realidad que se traduce en compartir una riqueza para generar desarrollo económico, aunque en algunos lugares se mantuvo el vocablo "regalías", como en nuestro país. Es sabido que el activo que recibe el concesionario, contratista o explotador no es comercialmente aprovechable en estado natural, tal como está en el subsuelo o en la formación superficiaria, sino después de un proceso geofísico, tecnificado y con una gran inversión de capital, que es la tarea que le corresponde al inversionista explorador y explotador.

Actualmente, la OCDE, a la que pertenecemos, ha publicado sus guías de interpretación de los términos económicos, en las que define el término regalías como "contraprestación" y las asemeja a arrendamientos, así:

> "**Regalías** 16. La propiedad de los activos del subsuelo en forma de depósitos de minerales o combustibles fósiles (carbón, petróleo o gas natural) depende de la forma en que los derechos de propiedad están definidos por la ley y también de los acuerdos internacionales en el caso de depósitos bajo aguas internacionales. En algunos casos, ya sea en el terreno por debajo del cual se encuentran los depósitos minerales, los depósitos en sí o ambos pueden pertenecer a una unidad del gobierno local o central.
> 17. En tales casos, estas unidades del gobierno general pueden otorgar arrendamientos a otras unidades institucionales que les permitan extraer estos depósitos durante un período de tiempo específico a cambio de un pago o una serie de pagos. Estos pagos a menudo se describen como "regalías", pero **son esencialmente rentas que se acumulan a los propietarios de los recursos naturales a cambio de poner estos activos a disposición de otros agentes durante períodos de tiempo específicos**. El alquiler puede tomar la forma de pagos periódicos de cantidades fijas, independientemente de la tasa de extracción, o, más comúnmente, pueden ser una función de la cantidad, el volumen o el valor del activo extraído. **Las empresas dedicadas a la exploración en tierras del gobierno pueden hacer pagos a las unidades del gobierno general a cambio del derecho a realizar perforaciones de prueba o investigar de otro modo la existencia y ubicación de los activos del subsuelo**. Dichos pagos también se registran como rentas, aunque no se realice ninguna extracción. Por lo tanto, estos pagos se clasifican como ingresos no tributarios.
> 18. Los mismos principios se aplican cuando a otras unidades institucionales se les conceden arrendamientos que les permiten talar madera en bosques naturales en tierras que son propiedad de unidades del gobierno general. Estos pagos también se clasifican como ingresos no tributarios." OCDE 2021[161].

Pues bien, en nuestra Constitución existe una definición expresa de regalías, válida para todos los efectos, que se contraría por la norma acusada, al negar su naturaleza contraprestacional, que constituye precisamente un gasto propio de la explotación

[161] www.oecd.org/tax/tax-policy/ocde-clasificacion-impuestos-guia-interpretacion.pdf

necesario para recibir los derechos sobre el recurso natural extraído por el explotador autorizado.

7.1.2. Exposición y fundamentación del cargo

Las dos normas violadas, artículos 360 y 361 de la Constitución, son absolutamente claras al concebir la regalía como un tipo de ingreso público que representa la contraprestación por la explotación de los recursos naturales y su regulación por ley especial:

> *Artículo 360.* ***La explotación*** **de un recurso natural no renovable causará*****, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía,*** *sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.*
>
> *Mediante otra ley, a iniciativa del Gobierno, la ley determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de* ***los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables*** *precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías.*
> (Artículo modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2011)

El artículo 361 completa la definición jurídico constitucional de regalías, estableciendo lo siguiente:

> *"****Los ingresos corrientes del sistema general de regalías*** *se destinarán al* ***financiamiento*** *de proyectos para el desarrollo social, económico y ambiental* ***de las entidades territoriales****; al ahorro para su pasivo pensional; para inversiones físicas en educación, para* ***inversiones*** *en ciencia, tecnología e innovación; para la generación de ahorro público; para* ***la*** *fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos y conocimiento y cartografía geológica del subsuelo; y* ***para aumentar la competitividad general de la economía buscando mejorar las condiciones sociales de la población.***
>
> ***Los departamentos, municipios y distritos en cuyo territorio se adelanten explotaciones de recursos naturales no renovables, así como los municipios y distritos con puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, tendrán derecho a participar en las regalías y compensaciones, así como a ejecutar directamente estos recursos.***
>
> *Para efectos de cumplir con los objetivos y fines del Sistema General de Regalías, créanse los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación; de Desarrollo Regional; de Compensación Regional; y de Ahorro y Estabilización.*
>
> ***Los ingresos del Sistema General de Regalías*** *se distribuirán así: un porcentaje equivalente al 10% para el Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación; un 10% para ahorro pensional territorial, y hasta un 30% para el Fondo de Ahorro y Estabilización. Los recursos restantes se distribuirán en un porcentaje equivalente al 20% para las asignaciones directas de que trata el inciso 2º del presente artículo, y un 80% para los Fondos de Compensación Regional, y de Desarrollo Regional. Del total de los recursos destinados a estos dos últimos Fondos, se destinará un porcentaje equivalente al 60% para el Fondo de Compensación Regional y un 40% para el Fondo de Desarrollo Regional.*
>
> ***De los ingresos del Sistema General de Regalías****, se destinará un porcentaje del 2% para fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, y el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo. Este porcentaje se descontará en*

forma proporcional del total de los ingresos del Sistema General de Regalías distribuidos en el inciso anterior. Las funciones aquí establecidas serán realizadas por el Ministerio de Minas y Energía o por la entidad a quien este delegue.

La suma de los recursos correspondientes a las asignaciones directas de que trata el inciso 2º del presente artículo, y de los recursos del Fondo de Desarrollo Regional y del Fondo de Compensación Regional, crecerán anualmente a una tasa equivalente a la mitad de la tasa de crecimiento total de los ingresos del Sistema General de Regalías. La ley que regulará el sistema definirá un mecanismo para mitigar la disminución de los mencionados recursos, que se presente como consecuencia de una reducción drástica en los ingresos del Sistema General de Regalías.

La diferencia entre el total de los ingresos del Sistema General de Regalías y los recursos destinados al ahorro pensional territorial, al Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, al Fondo de Desarrollo Regional, al Fondo de Compensación Regional, así como a los que se refiere el inciso 2º del presente artículo se destinará al Fondo de Ahorro y Estabilización.
Los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación y de Desarrollo Regional tendrán como finalidad la financiación de proyectos regionales acordados entre las entidades territoriales y el Gobierno Nacional.

Los recursos del Fondo de Compensación Regional se destinarán a la financiación de proyectos de impacto regional o local de desarrollo en las entidades territoriales más pobres del país, de acuerdo con criterios de Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI), población y desempleo, y con prioridad en las zonas costeras, fronterizas y de periferia. *La duración del Fondo de Compensación Regional será de treinta (30) años, contados a partir de la entrada en vigencia de la ley a la que se refiere el inciso 2º del artículo anterior. Transcurrido este período, estos recursos se destinarán al Fondo de Desarrollo Regional.*

Los recursos del Fondo de Ahorro y Estabilización, así como sus rendimientos, serán administrados por el Banco de la República en los términos que establezca el Gobierno Nacional. En los períodos de desahorro, la distribución de estos recursos entre los demás componentes del Sistema se regirá por los criterios que defina la ley a la que se refiere el inciso 2º del artículo anterior.

En caso de que los recursos destinados anualmente al Fondo de Ahorro y Estabilización excedan del treinta por ciento (30%) ***de los ingresos anuales del Sistema General de Regalías, tal*** *excedente se distribuirá entre los demás componentes del Sistema, conforme a los términos y condiciones que defina la ley a la que se refiere el inciso 2º del artículo anterior. "*

Los elementos definitorios de las regalías según la norma de normas vigente son válidos para todos los efectos, puesto que no existe libertad para que el legislador se aparte de la norma constitucional, bajo ningún pretexto, en tanto la Constitución limita a todos los poderes públicos incluido el Congreso en su tarea legislativa. De allí que la ley debe respetar las siguientes características de las regalías:

i. Se trata de una **contraprestación económica que recibe el Estado** a título de regalías.
ii. La causa de la contraprestación es la ***explotación del recurso natural no renovable***
iii. **Quien debe pagar es el explotador** que incurre en el gasto indispensable para explotar por quien debe pagar (sin perjuicio de otros derechos o compensaciones pactadas entre las partes).
iv. La ley regulará las condiciones de distribución, administración ejecución de ***dichos ingresos*** y la participación de los beneficiarios que son los territorios

v. El conjunto de ***ingresos, asignaciones, procedimiento y regulaciones se denomina Sistema General de Regalías.***

Los explotadores, todos sin excepción, públicos o privados, concesionarios, asociados o contratistas deben pagar al Estado esta **contraprestación** porque la Constitución así lo exige, para permitir que se exploten los recursos que se extraigan del subsuelo, independientemente de las circunstancias que rodeen el pago mismo. Quien recibe los ingresos y los distribuye es el Sistema General de Regalías, como ingresos públicos corrientes.

Ahora bien, a las voces de la norma analizada ese pago acarrea todos los efectos de una contraprestación puesto que los recursos se explotan por un sujeto que a su vez es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, dada la coexistencia de las regalías con los tributos. Como ese impuesto recae sobre las rentas líquidas de cada explotador, todas las contraprestaciones necesarias para adelantar el objeto de su actividad deben considerarse un factor de disminución de la renta, es decir minoran el ingreso propio. **La regla para obtener la renta líquida es sencilla**: **quien paga deduce y quien recibe el ingreso, contraprestacional -que es el Estado- no puede negar esa realidad sino expresarla como lo que corresponde: una contrapartida recibida por los derechos de explotación.**

Así, 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. Quien recibe no es contribuyente porque se confunde con el titular del poder tributario y es inmune a su propia potestad tributaria, tanto así que el artículo 22 del ET lo define como "no contribuyente", bien se considere receptor a la Nación (ANH o ANM) o a los departamentos y municipios beneficiarios.

Haciendo caso omiso a estas premisas constitucionales, la regla legal acusada establece, en el parágrafo 1, que esa contraprestación económica "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".** Es decir, el costo o gasto real de la actividad cuya utilidad resulta gravada, por denominarse "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**.

Es más, para el sector de hidrocarburos la norma acusada ordena sumar todos los costos anuales de producción pagados ***a título de regalías*** para determinar el valor unitario de producir el hidrocarburo de regalías, pero finalmente debe desecharse como pago, pese al calificativo que la Constitución le da a la regalía que egresa el productor y recibe el Estado como ingreso.

La contradicción de la norma acusada con la norma superior es evidente, porque tergiversa el concepto constitucional de regalía que termina quedando dentro de la sumatoria de ingresos brutos del contribuyente sin depuración alguna y, precisamente, lo que es un costo contraprestacional termina considerándose parte del ingreso gravado pese a la característica constitucional causal por el derecho a explotar. Lo que en el fondo dice la ley en el aparte acusado es que ***independientemente de lo que diga la Constitución el pago no se tendrá como proveniente de la explotación ni se le dará tratamiento de gasto necesario para explotar los recursos naturales no renovables.***

En relación con el derecho que se adquiere mediante el pago de regalías, como contrapartida que concede e su propietario[162], basados en las normas constitucionales

[162] Art 332. El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo de las leyes preexistentes.

(arts. 80, 332, 334, 360 y 361CP) colombianas se concreta en de explotar el recurso mismo y, se descompone en derechos de uso, usufructo y disposición del producto extraído dentro de un área determinada, previas inversiones y gastos necesarios en exploración y extracción. La causa legítima de la regalía es entonces el aprovechamiento económico del producto mediante su extracción del reservorio, campo, pozo o mina. De allí que la regalía se haga exigible en el momento de la explotación, a la vista del producto extraído y controlado, en boca de pozo o de mina, y, consecuencialmente, se le caracterice como un **pago retributivo al propietario por el derecho a explotar y usufructuar el producto extraído**.

La vertiente del ingreso o renta pública que se construye con las regalías se define y distribuye en el artículo 361 de la Constitución, de manera que no se puede ignorar que las regalías son ingreso para el Estado, que beneficia a los entes públicos allí enumerados y satisface necesidades básicas de los habitantes de los territorios. La renta petrolera pública no tributaria que obtiene el Estado a cambio del derecho de uso y aprovechamiento del producto se reporta en la contabilidad pública como ingreso no tributario y se distribuye territorialmente, con criterios similares a los de las transferencias generales a los territorios, con miras a cumplir finalidades públicas a través de departamentos, municipios, fondos integrados en un SGR[163]. Una vez causados los derechos económicos de explotación (regalías) y liquidado el valor de la obligación, se traslada la propiedad de los recursos extraídos para que se pueda disponer o vender el producto y no solo acceder al uso y usufructo propios de las primeras fases de exploración- explotación.

Precisamente, por virtud del derecho concedido al explotador, valorado a través de las regalías, es que el activo del negocio se explota por el operador. El activo del Estado es un depósito que concentra reservas de recursos naturales no renovables sin explotar, que se encuentra en el subsuelo y allí podría permanecer por siglos, si no interviene el explotador. Cuando el Estado se asocia o comparte la riqueza con un agente privado o una empresa pública descentralizada recibe, a cambio del derecho a explotar el recurso, un ingreso contraprestacional o renta pública, que no reinvierte en el negocio sino en las necesidades públicas de un Estado Social de Derecho, lo que es vital para el financiamiento de la economía social y constituye una garantía institucional, como ya se dijo en la primera parte de este escrito.

En resumen, la norma acusada trastoca el concepto constitucional de regalías porque entiende que para el explotador - pagador no son egresos, costos o gastos contraprestacionales y para el receptor que es el Estado, entiende que no son ingresos o rentas correlativas, sino que las sigue atribuyendo al explotador. La trascendencia constitucional del enfoque errado de la norma acusada consiste en i) prohibir para efectos del Impuesto de Renta reconocer lo que la norma constitucional define como pago contraprestacional y por ende a cargo del explotador; ii) mantenerlas dentro de la renta gravable propia del contribuyente cuando la norma constitucional las define como rentas públicas o ingresos del Estado y sus territorios y por esa razón debe ser declarada inexequible.

7.2. Segundo cargo: el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 socava los criterios constitucionales de justicia y equidad en el deber de contribuir, consagrados en el art. 95-9 de la CP, debido a que no permite deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta las regalías pagadas por la explotación de los recursos naturales no renovables, con lo cual el contribuyente termina pagando sobre rentas irreales equivalentes a los costos reales, que disminuyen la capacidad contributiva

7.2.1. Contexto general para la formulación del cargo

Conforme con nuestra Constitución corresponde al legislador, mediante ley, escoger la materia imponible de los tributos y definir todos los elementos de los impuestos nacionales que la administración tributaria debe recaudar (Art 150 n12 y 338 CP). Así, se le reconoce al legislador un margen de configuración para establecer las reglas adecuadas de tributación en ejercicio del poder tributario legislativo, siempre que no se contraríen los límites materiales o de contenido de los tributos, que también encuentran expresa consagración constitucional. El primer límite material está consagrado en el art. **95.9 CP**, que establece el deber individual de contribuir al financiamiento de las necesidades públicas **dentro de criterios de justicia y equidad.** Otros límites al poder se encuentran en los derechos fundamentales, entre ellos el de **igualdad ante la ley (art 13)**, derechos colectivos y demás derechos consagrados en la Carta y en los tratados o cartas de derechos ratificados por Colombia. El poder tributario no está concebido para causar estragos sobre la actividad de los individuos ni sobre la sociedad. Es un poder limitado, proporcional a su finalidad recaudatoria, razonable y, sobre todo, controlable.

En esta materia, la igualdad ante la ley se concreta mediante el empleo de similares criterios de distribución de las cargas fiscales a los contribuyentes, atendiendo las circunstancias propias de cada uno, que se revelan en la regla general, hipótesis de incidencia, o hecho imponible del tributo, con resultados proporcionales o progresivos a la capacidad contributiva que se mide en cada tributo.

Asumiendo la satisfacción de las necesidades públicas como un fin legítimo del recaudo y del incremento de los impuestos, según las crecientes necesidades presupuestales, lo que interesa en este acápite no es la necesidad de aumentar los tributos en un momento específico, sino comprobar la **injusticia normativa de una regla prohibitiva, respecto de un grupo de contribuyentes del <u>Impuesto sobre la Renta</u>** a quienes se les exige un deber de contribuir por fuera de los límites constitucionales ya citados.

Podemos afirmar, antes de seguir adelante, que tenemos en nuestra Constitución dos vías para proteger a los contribuyentes: la protección por **contenido**, que alude a los principios materiales tributarios que deben cumplirse en las normas legales, y la protección por **consentimiento,** que se refiere a los derechos de participación, deliberación y voto que garantizan una mayor revisión de las disposiciones auto consentidas como son las de aprobar los tributos y más rigurosamente los impuestos con sus elementos configurativos. **Los controles constitucionales materiales** están encaminados a proteger al contribuyente contra la tributación excesiva, desproporcionada e injusta, manteniendo la eficiencia y neutralidad de la tributación que desde las constituciones liberales no se concibe como un instrumento de persecución ni de distorsión económica sino como un deber jurídico de todos; mientras que los **controles sobre el consentimiento** o perfeccionamiento de la ley tributaria van de la mano de la idea garantista de la deliberación e información suficiente a los representantes de los contribuyentes en el Parlamento, para que ellos puedan aceptar o modificar las contribuciones que se les solicitan.

Concentrados en los controles de contenido, tenemos que el marco de análisis es el **Impuesto sobre la Renta,** que tiene sus propios estándares y definiciones que son ampliamente aceptados porque, más allá de su finalidad recaudatoria, este impuesto se fundamenta en un hecho generador real, revelador de capacidad contributiva del contribuyente obligado a sufragar el tributo**: la utilidad neta o renta líquida gravable obtenida por el contribuyente, que es el parámetro de justicia distributiva del tributo.**

El contribuyente y la sociedad confían en que, en el Impuesto sobre la Renta, como arquetipo de la justicia y de la equidad tributaria, realmente se indague sobre la capacidad contributiva efectiva, sin ningún prejuicio o discriminación en razón del sujeto pasivo o del sector al que pertenece, tratándose – como es obvio - de una actividad lícita, que genera riqueza pública y privada simultáneamente, como es el caso de la extracción y explotación de hidrocarburos y minerales, dentro del país. Todo el entramado de reglas jurídicas

generales que componen **el Impuesto sobre la Renta trata de indagar la capacidad contributiva real, detrás de los hechos económicos ejecutados por los contribuyentes, en sus diversas actividades económicas, considerando los costos y gastos que afectan sus ingresos**. Es el remanente lo que interesa al Impuesto sobre la renta.

Aunque son admisibles, constitucionalmente, reglas específicas que se distancian del estándar, cuando persiguen perfeccionar la medición de las capacidades de sujetos pasivos de difícil control o cuyos costos son difícilmente localizables en entornos globalizados, también se admiten normas especiales que pretenden diseñar regímenes de protección, de menor carga impositiva para actividades que merecen amparo público y solidaridad de los demás, para su pervivencia o para el desarrollo. Se trata de casos excepcionales en los que la carga de la prueba de la equidad y proporcionalidad de la medida que rompe el molde, corresponde al Ejecutivo que la propone y al Congreso que la delibera y aprueba.

Bajo la anterior óptica de la capacidad contributiva deben ser examinados los elementos del hecho imponible, siendo decisivo el que se concentra en la elección de las magnitudes que soportan el tributo y constituyen la base gravable, así como los elementos que dan valor a la cuota final a pagar, considerando también las alícuotas diseñadas (mínimas y máximas), aplicables a bases gravables, que son generales y uniformes en su esencia.

Se acusa una norma legal que aparentemente admite que las regalías son una contraprestación que se paga al Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables, lo que implícitamente indica que corresponden a un costo propio de ciertas industrias; pero al mismo tiempo, y en la misma norma jurídica, establece un trato diferenciado que empeora la condición del grupo de sujetos pagadores, obligándolos a algo que a los demás contribuyentes no se les exige: les prohíbe que el pago contraprestacional real denominado regalías por la propia Constitución, sea considerado deducible, como un factor que disminuye los ingresos del contribuyente y por ende la utilidad gravable. Y por si quedara alguna duda remata que tampoco se puede considerar costo ni gasto sin importar si el pago (gasto) se hace en dinero o en especie. Dice la norma acusada:

> *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.*

La metodología para demostrar que esta regla es injusta e inequitativa y por ello debe desaparecer del ordenamiento es la siguiente:

i) Definir el **estándar** al que se somete a la generalidad de los contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta corporativo respecto de la base gravable, puesto que el reparo se refiere a una norma prohibitiva que limita el derecho a deducir (restar) todos los costos y gastos en los que incurre el grupo discriminado de contribuyentes.

ii) Establecer la **excepcionalidad de la norma.**

iii) Verificar si la norma tributaria acusada (que efectivamente rompe la generalidad de trato) responde a ciertas condiciones prexistentes que aconsejan dicha **excepcionalidad, es decir, que justifiquen la prohibición de deducir un gasto,** para mejorar el índice de capacidad contributiva o la equidad del impuesto respecto de ese grupo, o si definitivamente se trata de una medida sin justificación alguna,

arbitraria, basada en errores o en prejuicios que deben erradicarse, precisamente en el control jurídico de constitucionalidad.

En el desarrollo de este cargo aportamos evidencia de que se trata de una disposición gravemente injusta, que no puede avalarse desde ninguna de las teorías de la justicia en el tributo, y, por consiguiente, no puede mantenerse en el ordenamiento jurídico porque no atiende los límites del deber de contribuir que protegen a los contribuyentes y legitiman su aporte (95.n.9 CP).

Además, al prohibir la deducción de un gasto real que no se discute porque se admite el pago en cualquier modalidad y cuyo recaudo es tan importante para nuestro Estado Social de Derecho, como las regalías pagadas, se reta la legitimidad de la norma constitucional contenida en los artículos 360 y 361 de la Carta, que las concibe como justa contraprestación por el uso y disposición de los recursos naturales del Estado. Aunque objetivamente la norma acusada no se refiere al volumen de las regalías a recaudar no estuvo precedida de una mínima deliberación sobre el efecto económico de desalentar la explotación de recursos naturales con una regla que desconoce que realmente son un gasto que disminuye la utilidad gravada del pagador y al mismo tiempo disminuiría hasta 100kb la producción de crudo y disminuiría las regalías en 2 BCOL[164].

En un análisis ponderado se comprobará que esta medida no introduce algún tipo de equidad ni mejora la progresividad del sistema tributario pues, aunque temporalmente recaude, en cambio fracasa en el propósito de financiar la Hacienda Pública al presionar a la baja el recaudo de regalías por marchitar el valor empresarial a futuro (cambio de objetivos de los inversionistas de capital y disminución consecuente de explotación y regalías)

7.2.2. Exposición y fundamentación del cargo

7.2.2.1. En torno al estándar del Impuesto de renta

De acuerdo con la regla general del Estatuto Tributario contenida en el artículo 26 del ET, el hecho generador del Impuesto sobre la Renta lo constituye la **obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio** de los sujetos pasivos en el año o período gravable”[165]. La concepción técnica más generalizada identifica la renta integral -siguiendo el enfoque Haig-Simons-Shantz- como incremento neto del patrimonio más consumo[166].

---

[164] Datos del documento suscrito por Ecopetrol (Vicepresidencia de Asuntos Corporativos) publicado en la Gaceta del Congreso1219 del viernes 7 de octubre de 2021.

[165] ARTÍCULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

[166] Las obras fundantes del Impuesto sobre la renta se publicaron hace unos cien años: Schanz, 1896 ; Haig, 1921 ; Simons, 1938 . En resumen, son tres las teorías desarrolladas por la doctrina sobre la forma de definir la renta:

Renta producto o “teoría de las fuentes”, según la cual constituyen renta todos aquellos productos de los bienes, susceptibles de valoración económica, o del esfuerzo humano o una combinación de ambos factores, previa la deducción de los gastos hechos para obtener dichos productos, que una persona puede percibir sin detrimento de su patrimonio personal.[166] Su cómputo comprende todos los ingresos que provienen de una fuente duradera en estado de explotación que se mantiene después de hacer fluir el beneficio (principio de conservación de las fuentes).

La segunda, como flujo de riquezas o “incremento patrimonial”, “plusvalías o teoría del balance”, considera imponible todo ingreso que efectivamente incremente el patrimonio, incluida la actividad de consumo o los incrementos del activo poseído en el período gravable.[166] Esta teoría denominada también teoría patrimonialista[166], considera que la renta se manifiesta en beneficios como el ingreso patrimonial neto ocurrido en un determinado período de tiempo, incluyendo los enriquecimientos

La justicia en un impuesto corporativo, más allá de la forma jurídica de la entidad, descansa en la idea de la capacidad de las empresas para ser sujetos de impuestos sobre bases de riqueza fácilmente medible, a través de la utilidad o renta generada por la entidad, aunque se grave también esa riqueza en cabeza de sus dueños, personas físicas, a través de los dividendos repartidos[167]y patrimonios poseídos. Enfocados en la renta corporativa, tenemos que el impuesto grava las **ganancias** de la empresa, el rendimiento de la venta de bienes y servicios o el rendimiento de sus propiedades muebles o inmuebles. Para la economía, la renta está formada por todos los rendimientos junto con los incrementos y disminuciones de patrimonio en un determinado período. Así, siguiendo la noción más generalizada se grava el **enriquecimiento neto obtenido o el incremento patrimonial, o la acumulación de riqueza en el año, después de detraer todos los costos, gastos y pérdidas** del contribuyente. El enriquecimiento después del Impuesto sobre la Renta, a su vez, constituye la utilidad disponible para repartir a los socios como dividendos.

Desde la teoría del "Impuesto Justo", el mejor ejemplo de cumplimiento del principio de capacidad contributiva propio del Derecho Tributario es el impuesto de Renta, como aquel que busca y mide las capacidades de cada uno de los sujetos que aporta a la financiación pública, según un parámetro que tiene en cuenta sus circunstancias cambiantes **de ganancias o pérdidas**, es decir, su objetivo es encontrar los resultados de los negocios, medidos al final del ejercicio anual. Es el impuesto de renta el que mayor justicia y equidad introduce al sistema tributario en su conjunto porque mide directamente esa capacidad de contribuir; de allí la gravedad de admitir la erosión de la justicia y equidad de este tributo nuclear en el sistema, negando la realidad económica.

Se concibe el Impuesto de Renta como la medición de la **riqueza ganada en un período,** por el producto del capital, del trabajo o de una actividad mixta, cuantificándola como la diferencia entre los ingresos obtenidos y aquellos gastos necesarios para mantener el capital en su cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas. No se puede afirmar que existe **riqueza ganada, cuando no se han descontado los egresos de los ingresos, por lo menos no, cobijados bajo el concepto general del Impuesto sobre la Renta en el que se inserta la norma acusada.**

Y es que la expresión "renta" reconoce que el contribuyente ha tenido que incurrir en una serie de egresos necesarios para que su actividad sea productiva, y por la misma razón el ingreso bruto o la renta bruta, antes de gastos del negocio, resulta incapaz de consultar la verdadera capacidad contributiva, pues lo que importa para examinar la situación económica del contribuyente es cuál es la cifra que quedó en su haber como renta gravable, que es la misma cifra que acredita la rentabilidad que cada uno apropió en un período dado y es la que lo habilita para poder aportar los tributos que le impone la ley.

Aunque criticados por imperfectos, los impuestos a la renta sobre ingresos brutos o netos antes de costos y gastos (flat tax) se han ensayado en algunas legislaciones en las

---

provenientes de terceros como utilidades y prestaciones patrimoniales, aun cuando estos se traten de actividades extraordinarias o accidentales.
Una tercera teoría, conocida como la de la "renta consumo", alude a la renta como aquella porción consumida, por lo que somete a imposición solo la parte de incremento patrimonial no destinada al ahorro, bajo el entendido de que en el caso de lo ahorrado no hay disposición, sino que ésta ocurrirá cuando el ahorro (o la inversión, en términos amplios) se capitalice y/o se consuma.

[167] Los debates de justicia en los impuestos corporativos se concentran hoy en cómo conciliar la tributación agregada, y en solucionar las fallas del sistema global en el reparto de las porciones de tributación en función de los nexos de las empresas con los Estados en los que operan. No es el caso de Colombia, porque se estableció recientemente una tributación socio-sociedad y desde hace mucho se afianza en la fuente de la riqueza ubicada en el territorio y en el establecimiento permanente que una sucursal de compañía extranjera debe establecer en el país para operar en este sector de explotación de hidrocarburos. Los dividendos de la empresa pública de petróleo y gas no están gravados por ser recibidos por la Nación que no es contribuyente del Impuesto sobre la renta. (art 22 del ET)

postrimerías del siglo XX por su simplicidad, eficiencia y generalidad. Lo que en cambio no tiene precedente contemporáneo alguno y es condenable desde la teoría del impuesto justo[168] y desde el principio de capacidad contributiva es tomar un sector de la economía, con animadversión, para desconocer el rubro principal de su costo o gasto y al mismo tiempo aumentar su tarifa por encima de aquella que soportan los demás, con lo cual la ley acusada atribuye una mayor carga, **arbitrariamente,** es decir **sin razón alguna,** puesto que esa decisión no puede justificarse en la simplicidad ni en los marcos técnicos contables, ni se refiere a provisiones inciertas, o a gastos de difícil prueba.

El estándar en el Impuesto de Renta de las Sociedades o corporaciones respecto de los costos remite a "*los devengados contablemente en el año o período gravable*" (art 59 ET) con una regla expresa que ordena restar tales costos "*siempre que la realización de ingresos implique la existencia de costos"* (art 89 ET).

La regla de las deducciones o gastos necesarios es similar a la de costos, porque entiende como tales "*los gastos devengados contablemente en el año o período gravable"* (art 105 del ET) excepción hecha de las multas, sanciones, penalidades, intereses de mora y condenas en procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a los laborales, entre otros gastos que se limitan. Esta definición de la base, según lo expuesto, es muy reconocida como justa, apropiada, equitativa, en la literatura de derecho tributario porque estima que la renta líquida de una sociedad, como medida de capacidad contributiva, recoge los ingresos empresariales, admitiendo también los costos y gastos con algunas excepciones que se fundamentan en finalidades loables, como el control a la evasión, la erosión indebida a la base gravable, o la realización de compras y pagos dudosos, o simplemente futuros.

Las pérdidas de los períodos malos se compensan con las utilidades de los períodos de bonanza para considerar un resultado más amplio en el ciclo de vida de las sociedades, pero si no se acepta el costo o gasto más importante, las pérdidas nunca serán las reales y la compensación (artículo 147[169] del ET y 456 del Código de Comercio[170]) resultará inane, sin eficacia alguna, porque en la práctica el resultado fiscal será irreal, de ganancia aparente aun cuando se genere una pérdida efectiva.

En lo que se refiere a otros tributos, la misma ley 2277 de 2022, modificó el inciso primero del artículo 115 del ET para admitir la deducción del cien por ciento de los impuestos, tasas y contribuciones pagadas por el contribuyente a excepción del propio impuesto sobre la

---

[168] Siguiendo a Rawls en su concepto de justicia, los **tributos justos**, como institución esencial de la sociedad, deben asignar —sin arbitrariedades— los **beneficios y cargas** de todos los individuos de una comunidad, evaluando los méritos de cada uno, las capacidades, las necesidades, los esfuerzos y las libertades.

[169] Art**. 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades**.

* -Inc Modificado- Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

** -Modificado- Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto.

El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación

[170] **ART. 456**. Las pérdidas se enjugarán con las reservas que hayan sido destinadas especialmente para ese propósito y, en su defecto, con la reserva legal. Las reservas cuya finalidad fuere la de absorber determinadas pérdidas no se podrán emplear para cubrir otras distintas, salvo que así lo decida la asamblea.

Si la reserva legal fuere insuficiente para enjugar el déficit de capital, se aplicarán a este fin los beneficios sociales de los ejercicios siguientes

renta, como gastos necesarios para generar la renta, que era la regla desde el decreto 794 de 1919, hace cerca de 100 años, pero se había modificado a propósito de la expedición del GMF en 1998, cuando comenzó a cuestionarse que los impuestos se dedujeran de la base de renta. En lo que se refiere a otros tributos, la misma ley 2277 de 2022, modificó el inciso primero del artículo 115 del ET para admitir la deducción del cien por ciento de los impuestos, tasas y contribuciones pagadas por el contribuyente a excepción del propio impuesto sobre la renta, como gastos necesarios para generar la renta, que era la regla desde el decreto 794 de 1919, hace cerca de 100 años, pero se había modificado a propósito de la expedición del GMF en 1998, cuando comenzó a cuestionarse que los impuestos se dedujeran de la base de renta. Como en Colombia las regalías se definieron como equivalentes a la prestación que recibe el explotador de recursos naturales (art 360 CP) no comparte las características de un impuesto a la producción bruta, como si ocurre en varios ordenamientos comparados que las consideran impuestos a la extracción, dada su obligatoriedad y fijación en la ley. En otros se les califica de "tasas" o de "participaciones", pero en cualquier caso son gastos deducibles de la renta ganada, y no soportan el impuesto como si nunca se hubieran egresado. En derecho comparado actual, tomando como fuentes directas las leyes de cada país, además del informe de Ernst & Young de 2019[171], se corrobora que los de países grandes productores de petróleo tienen sistemas diversos, con o sin regalías, pero teniéndolas permiten deducirlas excepto en Myanmar y Tanzania, como se ve en este resumen:

- **Países productores con sistema de regalías deducibles del Impuesto de renta** dentro de la OCDE: Australia, Canadá, Alemania, Nueva Zelanda, EEUU (regalías públicas o privadas según el caso) Dentro de Latinoamérica las regalías son deducibles en Perú, Venezuela, Guyana, Trinidad Tobago, Argentina-. Otros países grandes productores que no pertenecen a la OCDE como Arabia Saudita, Emiratos Árabes, Nigeria las deducen.
- **Países que prohíben expresamente deducir regalías** Myanmar y Tanzania.
- Países con **impuestos específicos para la renta petrolera** como Noruega o Reino Unido, que liquidan sobre rentas netas y no tienen regalías.
- El caso de Gabón es especial porque eliminó el impuesto sobre la renta a cambio de entregar una parte de la producción de hidrocarburos al Estado, según la ley 002 de julio de 2019.

Como se observa, mayoritariamente los países con explotaciones petroleras permiten deducir de los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente las sumas pagadas por regalías o impuestos específicos sobre la actividad de explotación.
En nuestro caso el carácter contraprestacional dado a las regalías por la Constitución de 1991 apoya en mayor medida la deducibilidad, como ya se expuso en el cargo primero contra el artículo 19, porque implica adquirir bienes o derechos sobre los recursos naturales que se van a enajenar en el giro ordinario de los negocios, que precisamente por ser esenciales para la actividad realizada se califican conceptualmente de costos en el lenguaje financiero y económico.

Contraprestación, en el lenguaje jurídico es la prestación a la cual se obliga una de las partes para corresponder a la entrega ofrecida por la otra. Se denomina también "precio" en caso de tratarse de bienes o de "remuneración" si se trata de servicios. La contraprestación entonces envuelve la noción de bilateralidad, de equivalencia y de reciprocidad porque quien se compromete a la entrega del bien es acreedor cuando cumple con su parte y el adquirente o pagador es deudor en cuanto se compromete a la entrega del precio, siendo la obligación de cada uno equivalente a la del otro.

La Corte tiene sentada la tesis de que las regalías conforman un "precio" en las siguientes providencias: *"Las regalías fueron concebidas como una contraprestación -un precio- a favor del Estado –entendido como la Nación y las entidades territoriales- que debía ser pagado a*

---

[171] https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/hc-alert/ey-global-oil-and-gas-tax-guide-2019.pdf

cambio de la concesión del derecho a la explotación de recursos naturales no renovables" (C-417 de 2014 y 624 de 2013, siguiendo la C- 221 de 1999 y la C- 251 de 2003). En el mismo sentido se encuentra sentencia C-1055 de 2001, que dice *: "Las regalías fueron concebidas como una contraprestación -un precio- a favor del Estado –entendido como la Nación y las entidades territoriales*[172]*- que debe ser pagado a cambio de la concesión del derecho a la explotación de recursos naturales no renovables; el derecho a recaudar ese pago se deriva de que el Estado es el titular de los recursos del subsuelo"*[173]. Y agrega citando la C- 240 de 2011 que : "*La jurisprudencia de esta Corte ha definido la regalía como una contraprestación económica que percibe el Estado, en su condición de propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, de las personas a quienes se les concede el derecho a explotar dichos recursos en determinado porcentaje sobre el producto bruto explotado, de donde la titularidad de las regalías al igual que de las contraprestaciones económicas causadas por la explotación de un recurso natural no renovable radica en el Estado, en su calidad de dueño del subsuelo, y a las entidades territoriales les compete un derecho de participación sobre las regalías, que les atribuye la ley".*

La conclusión de este acápite es que los costos reales y los gastos reales necesarios para desarrollar el negocio y obtener los ingresos disminuyen la renta bruta corporativa según la definición generalmente aceptada de renta gravable, coincidente con la del Estatuto Tributario, y, al igual que las deducciones, incluidos los pagos forzosos a Estado, como los impuestos, los costos son **deducciones técnicas o como suele decirse en Iberoamérica "minoraciones**[174]**"** admisibles para el impuesto de renta si guardan relación con la actividad productora y se realizan en el período gravable. (Cfr 107 del ET)[175]. Negar la realidad económica de un egreso en el resultado de la renta desfigura la capacidad contributiva examinada por el tributo y con ello se demerita la justicia del Impuesto sobre la renta, tal como se ha explicado.

---

[172] Ver sentencia C-251 de 2003.

[173] En la sentencia C-402 de 1998, la Corte explicó: "(…) esta Corporación ha calificado la naturaleza jurídica de las regalías como una contraprestación económica que recibe la Nación por la explotación de un recurso natural no renovable, que se extingue con el tiempo y que debe generar por ello beneficios sustitutivos, los cuales pueden ser administrados directamente por la Nación o a través de las empresas industriales o comerciales del Estado, titulares de los aportes donde se encuentren las minas. Por lo tanto, las regalías constituyen un beneficio económico para la Nación y los entes territoriales, como quiera que con tales ingresos fiscales se atienden objetivos sociales y diversos cometidos estatales."

[174] La expresión minoraciones se publicó por primera vez en la obra de María Silvia Velarde Aramayo *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1997, como referida al reconocimiento de disminuciones estructurales no incentivadoras dentro de un impuesto. Luego varios autores de derecho tributario han profundizado en el término, fundamentalmente para distinguirlas de los beneficios que se otorgan libremente por el legislador, porque las primeras corresponden a la esencia misma de cada tributo y no están a disposición de la política a menos que se cambie la definición del impuesto de que se trate. La jurisprudencia de la Corte acogió ampliamente esta distinción en las providencias referidas a pérdidas y a costos (540-05; C-010-18; C-087-19; 322-22; 324-22) En la página www.uckmar.net se puede consultar la Ponencia nacional por Colombia de Lucy Cruz de Quiñones El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación . Hacia una teoría de la justicia en la no imposición. 2001. Génova

[175] **Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles**. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período 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.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.

7.2.2.2. Establecer la excepcionalidad del trato

En el caso en estudio, la ley mantuvo la definición de renta como base gravable neta, para todos los contribuyentes, bajo la misma formulación general que viene desde 1974[176], como el resultado de la **sumatoria de los ingresos patrimoniales netos, después de depurarlos con los costos y gastos comerciales o estatutarios necesarios para generar la renta que en todo caso es la que incrementa el patrimonio.** Pero, al mismo tiempo, prohibió deducir el costo más importante que tiene un sector de contribuyentes que se dedican a la industria de hidrocarburos, cercano al 20% según la evidencia, de manera tal que el resultado gravado para este sector **no comparte con los demás la característica de consultar la misma o similar capacidad contributiva porque no detrae todos los costos y gastos imputables al negocio, que es el que caracteriza la renta como flujo de riquezas.**

Tan excepcional es la regla acusada contenida en el parágrafo 1, que la propia norma se confiesa como un verdadero oxímoron, al decir que el monto no deducible correspondiente a regalías pagadas en especie ***"será el costo total de producción de los recursos naturales no renovables".*** Siempre emplea el legislador en la norma acusada el vocablo "costos", tanto que para el caso de hidrocarburos ordena sumar todos los **costos anuales de producción por pozo**, además ordena extender la noción de costo a las amortizaciones del artículo 143 del ET[177], para así hallar el "**costo unitario**", dividiendo el costo total entre el

---

[176] Decreto Legislativo 2053 de 1974, art 15.

[177] **Art 143-Modificado-** Son deducibles, en la proporción que se indica en el presente artículo, las inversiones necesarias en activos intangibles realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.
Se entiende por inversiones necesarias en activos intangibles las amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o devengados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban reconocerse como activos, para su amortización.
La amortización de activos intangibles a que se refiere el artículo 74 de este estatuto, se hará en los siguientes términos:
1. La base de amortización será el costo de los activos intangibles determinado de conformidad con el artículo 74 de este estatuto.
2. El método para la amortización del intangible será determinado de conformidad con la técnica contable, siempre y cuando la alícuota anual no sea superior del 20%, del costo fiscal.
En caso tal que el intangible sea adquirido mediante contrato y este fije un plazo, su amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, por el tiempo del mismo. En todo caso la alícuota anual no podrá ser superior al 20% del costo fiscal.
Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.
PARÁGRAFO 1. Los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 de este estatuto, que reúnan la totalidad de las siguientes características serán amortizables:
1. Que tengan una vida útil definida;
2. Que el activo se puede identificar y medir con fiabilidad de acuerdo con la técnica contable; y
3. Su adquisición generó en cabeza del enajenante residente fiscal colombiano un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado, o cuando la enajenación se realice con un tercero independiente del exterior.
PARÁGRAFO 2. No serán amortizables los activos intangibles adquiridos de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 74 de este estatuto, entre partes relacionadas o vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional, zonas francas y las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia de que trata el artículo 260-1 y 260-2 del estatuto tributario.
PARÁGRAFO 3. La plusvalía que surja en cualquiera de los eventos descritos en el artículo 74 de este estatuto, no será objeto de amortización.
PARÁGRAFO 4. Cuando la persona jurídica o asimilada se liquide, será deducible el costo fiscal pendiente del activo intangible amortizable.
PARÁGRAFO 5: Para los activos de que trata el parágrafo 2 del artículo 74 de este estatuto y que sean susceptibles de amortizarse y no exista una restricción en este estatuto, se amortizará en línea recta,

número de barriles explotados y a renglón seguido, multiplicar el costo unitario ***"así determinado por el número de barriles entregados en especie a título de regalía".*** Pero paradójicamente la misma disposición ordena que **no podrá tratarse como costo ni como 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.** Es decir, ordena llevar los pagos que constituyen el costo de las regalías al limbo de lo que no tiene nombre, pero como se trata de pagos reales que simplemente se dividen para calcularlos por unidades barriles, la cuantía así determinada incluye los pagos porque los mantiene en la base.

¿Por qué admitir que se trata de un costo, ampliarlo con los gastos amortizables que son deducibles por otra regla (143ET), y luego decir que no se les da el tratamiento inherente a los costos?

El legislador, conociendo el prestigio de que goza la regla a la que se opone (que es la que permite deducir todos los egresos reales que sean necesarios para generar las rentas gravadas) no discute inicialmente que se trate de costos, sino que se desliga las consecuencias propias del costo, respecto de la utilidad. Es más, reconoce la cuantía global de costos de producción como punto de partida, para determinar el valor unitario por barril extraído, incluidas todas las amortizaciones por inversiones en intangibles sea que estos egresos se usen en producir barriles para la venta de crudo o para pagar las regalías en especie.

Realmente es ilógico que una vez aceptado el carácter de costos de todas las erogaciones necesarias para producir los bienes y una vez cuantificado el costo total y el costo unitario, la misma norma resuelva que ese resultado **no se tenga como costo ni como deducción**, sino que permanezca junto con los ingresos reales sin minoraciones**,** de manera que la renta que así resulta es gravada de forma aumentada e irreal. En resumen, los costos debidamente cuantificados como tales pierden la propiedad de aminorar la renta y solo son útiles para controlar la suma de costos atribuible a regalías que quedan dentro de la ecuación, no como intrascendentes, sino que al permanecer en la base se toman como si fueran rentas y no costos, como se expuso en el primer cargo de esta sección contra el art 19.

La forma de individualizar el valor de costo del producto natural entregado es la misma que venía siendo usada por los productores para determinar el valor de costo del barril entregado y deducido, sólo que ahora se emplearía para lo contrario: **para no deducir** el valor de costos incurridos para transferir las especies aun no transadas en el mercado, pese a que los costos totales, así como lo unitarios de extracción y demás asociados al producto han sido pagados por el productor. El problema entonces no es la fórmula descrita en el parágrafo 1 del artículo 19, sino el carácter no deducible que se da a esta magnitud de costos unitarios por pozo, que terminan siendo invisibles dentro de los costos, pese a que forman parte de la magnitud de costos que fue la que sirvió para individualizarlos.

El nuevo orden resultante se basa en un engaño o falacia que se proclama como verdad y se resume en esta frase irracional: ***Una vez determinados y expresados todos los costos reales de producción del pozo, y calculados en unidades o barriles, se desecharán los inherentes a los barriles destinados a regalías, que, sin embargo, permanecen en el reporte de renta declarada como partidas no gastadas.***

---

en cuotas fijas, por el tiempo que se espera obtener rentas y en todo caso no puede ser superior a una alícuota anual del 20%, de su costo fiscal.
Los gastos por amortización no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, sin exceder el 20% del costo fiscal del activo por año o periodo gravable.

Lo paradójico es que una parte importante de los gastos, pagados al propio Estado con el fin de obtener un derecho necesario para explotar un recurso que se encuentra en el subsuelo o en superficie minera, resulte **rechazado totalmente o prohibido** por el legislador, con los mismos efectos de no haberse realizado, **cuando <u>todos</u> los licenciamientos que cobra el Estado a los particulares para explotar recursos o bienes públicos son deducibles,** como se observa más adelante cuando se establezcan los comparables en el test de igualdad.

De hecho, la norma acusada, lejos del ideal de indagar la renta como capacidad contributiva y evitar la evasión o la elusión, materializa una agresión al principio de capacidad contributiva real, por sobrevalorar dicha capacidad contributiva en la misma medida de **los gastos rechazados, que terminan incrementando artificialmente la renta**.

En las regalías públicas no hay un problema probatorio ni de evasión, puesto que el propio Estado es el receptor y el fiscalizador que tiene muchos medidores, controles ex ante y post para certificar el monto a pagar y puede servirse de muchas agencias públicas para cruzar el valor de las regalías en cuyo manejo intervienen dos ministerios (Hacienda y Minas), el Departamento Nacional de Planeación (DNP), dos agencias públicas (ANH y ANM) los OCAD, los departamentos y los municipios receptores, además del propio pagador. Los contratos son realizados por una parte pública y su contraparte privada, luego es un hecho probado que la norma se aleja del estándar general de renta gravable, sin ninguna razón plausible que pueda demostrar que la diferencia de trato es justa.

Tan inequitativo es el trato de las regalías que, incluso dentro del grupo surgirán diversas asimetrías porque en el caso de pagar las regalías en dinero, los ingresos correspondientes facturados por el operador, asociado o concesionario, o contratista se contabilizan como ingresos propios. Mantener los ingresos de los barriles facturados para entregar la regalía en dinero y simultáneamente ignorar los costos de producirlos incrementa la base neta de renta, sin atender la capacidad contributiva real. En el caso de pagar los costos de extracción de los barriles de regalías entregados en especie, tales costos permanecerán sin deducir ni aminorar la base gravable sin reconocer que fue el explotador y no el SGR quien incurrió en dichos costos.

Para resumir las razones hasta aquí expuestas, que predican la inconstitucionalidad de la norma podemos afirmar de forma concluyente que: El impuesto sobre la renta líquida se basa en los rendimientos o utilidades del sujeto, premisa que implica aceptar los gastos y costos efectivos para encontrar las ganancias como el mejor índice de capacidad contributiva. La norma acusada rompe ese esquema general, estableciendo una excepción que no tiene una justificación razonable porque no combate la evasión, ni la elusión, no corresponde a pagos entre particulares económicamente vinculados sino al Estado, ni se trata de gastos de difícil prueba. Todo lo contrario, se trata de gastos reales que disminuyen la capacidad de pago porque las regalías pagadas por las reservas extraídas **transfieren derechos de uso y disposición en cabeza del concesionario, asociado o partícipe** sobre los productos en bruto que se extraerán del reservorio natural para generar la renta en la que se interesa este impuesto.

7.2.2.3. Verificar si la norma tributaria acusada (que rompe la generalidad de trato) responde a ciertas condiciones prexistentes en la realidad que aconsejan la excepcionalidad para mejorar la equidad del sistema en su conjunto, o si existe alguna otra razón extra fiscal o de bienestar social, distinto del simple recaudo, que preste apoyo constitucional a la excepción

La búsqueda de la riqueza imponible, por parte del legislador tributario, es una actividad de cuidadosos equilibrios constitucionales que debe controlar la Corte, porque -además del fin recaudatorio implícito en cualquier impuesto incluidos los extra-fiscales o de ordenamiento- el tributo de renta debe construirse conforme con los mejores indicios de capacidad de los

sujetos que soportan el gravamen. No podrá decirse que la norma demandada simplemente dicta una ficción sobre la base a gravar, como técnica legislativa para evitar el fraude a la ley tributaria. La construcción de una ficción requiere presupuestos indiciarios de capacidad contributiva que es la que se pretende indagar; lo contrario vicia de ilegitimidad constitucional al tributo que en ella encuentra su fundamentación legal. En este caso, la verdad pre jurídica es diferente a la inexistencia o la invisibilidad de las regalías: como una regla de experiencia susceptible de verificación tenemos que existe un Sistema General de Regalías (SGR), pagaderas por los explotadores de recursos naturales, que tienen una cuantía de fácil verificación y certificación por distintos fedatarios, luego **no existe una razón suficiente para desconocerlas en una regla legal como si no existieran o existiendo no fueran necesarias para vender el producto extraído**, puesto que la primera glosa en contra de la regla sería la irrealidad o la falsedad de la premisa. Es decir, no existe una realidad económica que avale la idea o prejuicio de que se trata de un "falso costo" o "falso gasto" cuando se ordena y protege desde la Constitución como contraprestación necesaria para desarrollar un negocio lícito.

¿Qué ocurre si no se admite deducir un gasto real, no simulado?

Sencillo: que tal partida termina adicionándose a la base gravable del pagador, como si fuera ahorro o renta suya, cuando realmente es un gasto y se le somete a tributación como si se tratase de una renta más. Para la contraparte estatal que recibe el ingreso como renta pública el ingreso es una contrapartida por el recurso que entrega y del cual dispone el explotador.

Ya se dijo que es admisible que se limiten ciertos gastos para *"evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos*", o incluso se ha convertido en una práctica aceptada en varias legislaciones, modular la deducibilidad de gastos reales estableciendo límites para los de difícil comprobación (realizados en el exterior, por ejemplo, limitados al 15% en Colombia) o los que suelen encubrir gastos personales de los socios o de los altos ejecutivos. Y la legislación colombiana permite algunos gastos con límites establecidos a través de porcentajes de la renta o de los ingresos, pero nunca llega al extremo de prohibirlos o ignorarlos, precisamente porque el de renta es el impuesto que consolida las rentas ganadas con todos los gastos que resultaren necesarios y probados. Hasta allá no llega el poder tributario para desfigurar la realidad sino para atenderla y darle sus efectos en el incremento del patrimonio de los contribuyentes.

Lo exótico del caso es que la norma acusada no pretende precaver que se reduzca artificialmente la utilidad con gastos ajenos al negocio, o penalizar los gastos que se hacen con maniobras elusivas convenidas con terceros, o con vinculados, ni mucho menos rechazar gastos inexistentes o de difícil comprobación. No persigue controlar pagos de difícil prueba debido a que son las propias autoridades públicas las que reciben las regalías que la norma pretende desestimar para llegar a la renta gravable. **Lo que pretende es, ni más ni menos, prohibir que un gasto real, ordenado desde la propia Constitución como contraprestación por el derecho a explotar, usufructuar y vender el recurso natural extraído del subsuelo pueda ser deducido por quienes deben pagar esa renta pública pese a que el dinero o los recursos físicos ingresan a las arcas públicas que se benefician de esa "contra prestación"**. Como la tarifa subirá, a partir de la reforma, al 40% y 50% por efectos de la sobretasa que va del 5 al 15 por ciento, el efecto aritmético de la prohibición será equivalente a gravar los gastos de regalías a la tarifa aplicable, o sea al rechazar el gasto el impacto es de gravamen al 40 ó 50 % sobre la cifra de costo de regalías y de precio de regalías, que continúan figurando en la ecuación tributaria, como base gravable.

Esta orden es contraria a la verdad del negocio y es inaceptable como parámetro de la justicia tributaria puesto que se genera una ficción absurda, que dice **que "cuando se gasta, al mismo tiempo se conserva la riqueza y la misma capacidad contributiva".**

Desde otra perspectiva, hay que tener en cuenta que el canal de pago de las regalías **en dinero** surge del ingreso por ventas del crudo extraído, con cuyos recursos se extingue la obligación de pago de las regalías. Como el legislador decidió ignorar el flujo de **gasto,** tampoco debería considerar el **ingreso con el que se pagan** las regalías monetizadas. Pero incluir como propios del explotador los ingresos de crudo de regalías y simultáneamente ignorar el pago o si se prefiere la participación a su dueño, además de una incoherencia lógica es un abuso del poder de legislar para perjudicar a un grupo, arrasando con la equidad del tributo que pretende gravar el enriquecimiento. Es el caso de una inequidad manifiesta por no consultar la capacidad contributiva, como la concibe la sentencia C-734 de 2002:

> *"[este principio] (…) es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión" .*

Naturalmente, el valor de la regalía pagado en dinero o en especie, se relaciona con la producción como una proporción directa de ella, aumenta el costo de explotación y venta porque sin su pago no podría aprovecharse, venderse o usufructuarse el recurso. Ese pago influye en las utilidades o retornos del operador como cualquier otro costo o gasto imputable a la operación como son las compensaciones, permisos, servidumbres de tránsito o de uso del suelo, etc. Y 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. Sostener que deban ignorarse estos costos no solo es un error técnico sino una omisión de valoración de la verdadera capacidad contributiva.

Ahora bien, la norma aparenta que considera las diferencias entre las modalidades de pago de las regalías en especie o en dinero, lo que no es cierto porque ambas modalidades son equivalentes en valor y por eso es el acreedor quien exige una u otra modalidad dependiendo de sus necesidades. La apariencia de justicia está en que se disminuye el monto rechazado por regalías en especie**, limitándolo al valor del costo de extraer el producto entregado en especie**, mientras que se mantiene el rechazo pleno para las regalías monetizadas o pagadas en dinero, cifra que incluye el costo de producir y el plus de la ganancia que va para el propio Estado. El simple sentido común indica que si el costo no es propio tampoco lo es el ingreso con el que se paga la regalía que constituiría un flujo paralelo para el Estado. Bajo la misma consideración, el costo de producir los barriles o unidades de regalías debería entonces ser reembolsado como ocurre en cualquier contrato de cuentas en participación. En cualquier caso, las unidades o porcentajes de producto ya extraído, han generado costos de extracción que han sido asumidos por el explotador.

El carácter contraprestacional de la regalía, descarta que pueda calificarse simultáneamente de indemnización o compensación ambiental, que pudiera sugerir un castigo o desestimulo a una actividad que promueve el propio Estado con los recursos que aporta en los contratos, autoriza y licencia en otros. Tampoco se trata de un tributo ambiental o *pigouviano* que siga el principio "contaminador- pagador" puesto que como contraprestación es equivalente al valor de la cosa y busca el equilibrio de prestaciones: que el adquirente pague por lo que se le da o autoriza a explotar y el Estado reciba el precio justo.

Es más, las regalías en nuestro ordenamiento constitucional coexisten con otros instrumentos económicos como compensaciones y licencias ambientales, impuestos específicos *pigouvianos* que pretenden desestimular la polución y demás efectos adversos que puedan generarse en el medio ambiente y se diferencian de los impuestos generales como el de renta. Entonces, con la norma acusada no se trata de introducir un factor de protección al medio ambiente por los efectos que la huella de carbono pueda tener en el calentamiento global, por varias razones: no se dice expresamente ni se mide el factor de contaminación; no se destina a descontaminar; incluso en el impuesto sobre la renta se

consolidan y aceptan como deducibles las tasas e impuestos ambientales por el inciso primero del artículo 115 y pagos e inversiones en mejora del medio ambiente, de manera que esta disposición tampoco armoniza con la estructura normativa que se ha construido para protección del planeta.

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo que no recae sobre productos sino sobre utilidades como se ha dicho más de una vez en este acápite luego resulta absolutamente extraño a la realidad preexistente y a la concepción de **renta líquida** la disposición acusada.

Si el Estado somete las utilidades a la tributación general vigente para todas las sociedades, entre ellas las petroleras, dentro del Impuesto sobre la Renta, que engloba en una sola base gravable todos los ingresos y egresos asociados a la actividad para determinar la renta, tiene que aceptar que durante la transición energética el volumen de ingresos por venta de hidrocarburos e impuestos de renta y el correlativo ingreso público de regalías naturalmente disminuirán, lo que ya es un riesgo propio de la actividad económica en la que tiene interés el propio Estado. Pero no tiene ninguna lógica que durante ese período el gasto de regalías que sigue siendo una obligación del explotador y el costo de producirlas puedan ser ignorados sin más, dentro de los resultados gravables.

De las características relatadas sobre la naturaleza de las regalías y las condiciones prexistentes que rodean este sistema público de ingresos, **no existe ninguna razón que aconseje la excepcionalidad del trato, a tal punto de prohibir que se reconozca el gasto real por regalías,** cuando el impuesto de renta se basa en las **utilidades o rentas disponibles** después de incurrir en costos y gastos para generarlas y no grava el ingreso bruto o semi-bruto. **Esta restricción no mejora el fin constitucionalmente previsto para la tributación, que es financiar los gastos del Estado según índices justos de capacidad contributiva o la equidad o alguna otra razón plausible**. No se ve otra finalidad distinta a la de aumentar el recaudo de los impuestos de renta a costa de este sector sin reparar en la justicia o en la equidad de ese tributo.

Se puede confirmar que trata de una base gravable artificial como la que motivó la inexequibilidad de una norma que establecía una base gravable presunta que podía superar la realidad económica del contribuyente, tal como lo consideró la Corte Constitucional en la sentencia C-876 de 2002[178].

7.2.2.4. Examinar si se supera el test de proporcionalidad de la medida e idoneidad de la excepción

---

[178] Corte Constitucional C-876/02: "Para la Corte no existe una justificación objetiva y razonable que permita establecer una diferencia de trato entre la situación de una persona que hubiera hecho aportes o adquirido acciones en una sociedad antes del 31 de diciembre de 2001 y otra, o incluso la misma, que lo hubiera hecho entre el primero de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año.

Nada justifica en efecto que, en el primer caso, para evitar como ya se explicó una doble tributación, puedan excluirse de la base gravable las acciones o aportes que se posean en una sociedad nacional y en el otro no resulte posible hacerlo, a pesar de que en ambos casos se está en presencia del mismo supuesto de hecho y de la misma justificación para excluir de la base gravable del impuesto bajo examen dichos bienes. (…)

Sin embargo es claro que si esa es la finalidad de la limitación, la medida igualmente resultaría desproporcionada en función del fin perseguido, por cuanto claramente existen en el ordenamiento jurídico y en particular en el mismo decreto1838 de 2002 (artículos 9 y 10) mecanismos concretos menos onerosos para los derechos de los contribuyente destinados a evitar que estos efectúen descuentos ficticios u operaciones que no correspondan a su realidad patrimonial.

Para la Corte, por el contrario, resulta clara la vulneración del principio de equidad tributaria (arts 363 y 95-9 C.P.) que ella conlleva en cuanto se estaría obligando a los contribuyentes a pagar el impuesto tomando en cuenta una base gravable que no corresponde a la realidad patrimonial de los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002.

El carácter retributivo o contraprestacional del negocio lícito de explotación de recursos naturales mediante pago al Estado del precio o renta requerida, ya expuesto al examinar la naturaleza de las regalías, se corrobora porque todo precio que se paga por un derecho directamente relacionado con cualquier explotación debe deducirse, por ser ello de la esencia del impuesto de renta y de la estructura de costos. De manera que al justificar la norma se aprecia un artificio en la exposición de motivos, que determina la falta de idoneidad de la excepción para alcanzar el fin propuesto de aumentar el recudo y la carga fiscal del grupo, puesto que se basa en un error como punto de partida puesto que se afirma que la regalía no es un gasto de explotación por corresponder a lo que hay que pagar por el **uso** de un activo del Estado según entiende el redactor del proyecto.

Para corroborar esta afirmación nos remitimos a la exposición de motivos del proyecto que vino a convertirse en la Ley 2277 de 13 de diciembre de 2022 (Gaceta del Congreso N° 917 del 12 de agosto de 2022[179]), donde se argumenta lo siguiente:

> *"3.2.3. Deducibilidad de regalías La Constitución Política en su artículo 332 determina que los recursos naturales no renovables contenidos en el subsuelo del territorio nacional pertenecen al Estado. En esa línea, el artículo 360 determina que la explotación de los recursos naturales no renovables (RNNR) causará, a favor del Estado,* ***una contraprestación económica*** *a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte, incluido los tributos que establece el Estado en el ejercicio de su función. En este sentido, las empresas dedicadas a la exploración y explotación del subsuelo colombiano estarían sustrayendo "ingresos del Estado" cuya destinación está determinada por la carta magna del país. Luego, es importante tener en consideración que la deducibilidad de las regalías en la determinación de la renta líquida del impuesto de renta y complementarios, desconoce que* ***la regalía no corresponde a un gasto derivado de la explotación de los recursos naturales sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado.*** *Así las cosas, es importante que las empresas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR* ***contribuyan a la financiación del gasto social, por las*** *implicaciones sociales, ambientales y ecológicas que deriva la actividad económica, y por tanto las regalías* ***merecen un tratamiento diferente dado que no corresponden a algún costo o gasto relacionado con las actividades propias de producción, administración o comercialización del sector."*** *(Negritas fuera del texto original)*

Al explicar la propuesta concreta en el articulado se dice:

> "4.2.4. **Eliminación de deducibilidad de regalías** Dentro de las medidas contenidas en esta iniciativa legislativa, se encuentra la modificación de artículo 115 del Estatuto Tributario, *de tal manera que las regalías pagadas por las empresas por el desarrollo de actividades de producción minera y petrolera no serán deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida gravable del impuesto de renta y complementarios.* Como se resaltó en el capítulo 3 de este documento, ***el pago de regalías no se debe interpretar como un impuesto deducible o costo asociado a la actividad propia de explotación de los recursos naturales no renovables, sino como la contraprestación económica por la explotación de los recursos naturales de los cuales es propietario el Estado. Es así, como dando aplicación a los artículos 332 y 360 de la Constitución Política resulta viable esta limitación; en el entendido 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 "***

[179] República de Colombia, Gaceta del Congreso, No. 917 del viernes 12 de agosto de 2022, ISSN 0123 – 9066. Recuperada en:

Para entender el silogismo de la exposición de motivos tenemos la licencia de variar el orden de la exposición de motivos para entender el fin, la justificación escrita y el instrumento elegido.:

a) Finalidad: Que las mineras y petroleras "**contribuyan a la financiación del gasto social".**

b) Instrumento elegido: No deducibilidad en el Impuesto sobre la renta "por tanto las regalías **merecen un tratamiento diferente dado que no corresponden a algún costo o gasto relacionado con las actividades propias de producción, administración o comercialización del sector."…** "el pago de regalías **no se debe interpretar como un impuesto deducible o costo asociado** a la actividad propia de explotación de los recursos naturales no renovables, sino como la contraprestación económica por la explotación de los recursos naturales de los cuales es propietario el Estado.

c) Justificación i) las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas que deriva la actividad económica," merecen un trato diferente (…) ii) **considerando las bajas tasas efectivas de tributación de estas entidades del sector minero y petrolero"**

Como se dejó sentado en los puntos anteriores, ninguna persona del siglo XXI se opone a cumplir con el deber de contribuir a la financiación del gasto público, que es de estirpe constitucional y tiene como instrumento esencial los impuestos que redistribuyen la renta y mejoran la vida de todos. Todos queremos disminuir la pobreza y entregar una porción de nuestras rentas para el manejo solidario y eficiente del gasto público en una sociedad "bien organizada". Toda persona y/o agente económico, incluidas las sociedades o sucursales de sociedades extranjeras, personas naturales y otros sujetos con capacidad contributiva, que operan en el país, son sujetas del Impuesto de Renta, pero de acuerdo con las ganancias devengadas después de incurrir en costos y gastos reales, como ocurre cuando se paga por adquirir determinadas cantidades de bienes y derechos del Estado para explotar la actividad correspondiente, que también cuenta con reconocimiento constitucional como actividad lícita que es. Precisamente por usar y apropiar activos del Estado se paga el valor de los derechos inherentes, que no incluyen el reservorio sino las mercancías extraídas por el propio explotador.

Quedaron atrás los tiempos en los que los impuestos eran instrumentos para dominar a los pueblos vencidos, a los enemigos políticos o no afectos a un régimen. Con el advenimiento de las constituciones republicanas el proyecto debe expresar no solo el interés recaudatorio -que ya está consagrado como la finalidad de los impuestos generales-. Lo que debe justificarse es por qué se exige una carga excepcional y diferenciada a un sector productivo determinado y porqué esa diferenciación se "interpreta" como justa y proporcionada al fin de aumentar la carga tributaria sectorial.

Respecto a la supuesta "baja tributación" del sector es una afirmación no demostrada puesto que los aportes del sector de exploración y producción de petróleo y gas (E&P) que son impuesto de renta, dividendos derechos económicos y regalías tienen un peso significativo. Efectivamente, los ingresos corrientes del sector público central provienen en un 12% de las fuentes tributarias y dividendos del sector, tal como lo expuso el Comité Autónomo de la Regla Fiscal. Por su parte el SGR se nutre en más de un 75% de las regalías de hidrocarburos y gas[180]. Las tasas efectivas del sector antes de la reforma ascendían a 36,3% y ahora llegan a 70,5% después de la reforma, como se observa en los estudios de Fedesarrollo ya citados en esta demanda[181], de manera que no es necesario contraprobar afirmaciones carentes de sustento.

---

[180] En el artículo 1 de la Ley 2279 del 21 de diciembre de 2022 consta que los ingresos corrientes del Sistema General de Regalías para el bienio 2023-2024 se proyectan en $29.907.397.716.519, de los cuales $22.655.431.581.781 corresponden a hidrocarburos. Es decir, el 75,75%.

[181] FEDESARROLLO, *Efectos Económicos de la reforma tributaria sobre el sector minero - energético,* octubre de 2022, en https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/Documentos_Trabajo/2022-10-31_memorando_reforma_tributaria_sector_minero-energetico.pdf

Realmente la falta de justificación se advierte cuando se dice desde la exposición que no se quiere que sea "***La nación quien asuma la detracción de las regalías"***. Esa precisamente es la confesión del abuso del poder tributario en el que incurrió el Ejecutivo al proponer y el Congreso al aprobar algo que se separa de la realidad o sustancia económica que es un axioma de los impuestos directos y personales. **Todos los costos, independientemente de que su beneficiario sea público o privado los asume el explotador quien es el pagador, como lo dice el propio texto normativo que se refiere varias veces al pago y por eso, porque se paga se deduce o minora la base de los ingresos recibidos.** Lo que debe ocurrir dentro de la estructura del Impuesto sobre la renta, es que el Estado acepta participar del éxito privado con una cuota sobe las ganancias reales del particular, de manera que el contribuyente paga por todos los costos y gastos que sean los acostumbrados y necesarios, incluidas las regalías, arrendamientos, mano de obra, servicios, etc, porque son costos reales, que disminuyen la utilidad y consiguientemente el impuesto a pagar. Dicho de otra forma, el Estado asume que los costos reducen la utilidad porque define el gravamen sobre la utilidad o Renta líquida gravable.

Específicamente las sociedades petroleras explotan el recurso natural que se encuentra en el subsuelo como propiedad del Estado, por lo que surge la obligación de dar una suma de dinero o su equivalente en especie a título de "regalías" en los términos constitucionales y legales, de manera que es falsa la afirmación de que se están "**sustrayendo recursos al Estado**" como si se tratara de algo subrepticio, irregular, y no de una contraprestación , tal como lo exige la Carta y regulan la ley y el contrato (art 360 y 322). Se paga por el bien a explotar y por el derecho a venderlo, respetando todas las estipulaciones contractuales y las regulaciones vigentes para la protección del medio ambiente.

La conclusión de este acápite es que el móvil o propósito de la enmienda al régimen de costos y gastos de las petroleras no era el de indagar de mejor modo la capacidad del contribuyente para aumentar su tributación sino ampliar la base a través de un engaño, que consiste en que el costo de regalías no sería "aceptable" porque el Estado, que es quien lo recibe a cambio de un bien que transa con una contraprestación denominada regalía , la reconoce como justa cuando la recibe, pero prefiere ignorarla posteriormente.

Así las cosas, queda demostrado que la medida atropella al principio de capacidad contributiva en cuanto sube la tasa efectiva del sector a costa de una grave injustica al rechazar un costo real. No todo vale en los tributos. La proporcionalidad establece un lazo entre los objetivos identificados y los medios elegidos para lograrlo. El recaudo de un sector se puede incrementar con instrumentos normativos, pero sin traicionar el tributo en el que se inserta y sin engaños a los representantes del pueblo que dan su consentimiento sobre una base que no corresponde a la realidad. Otros medios menos intrusivos para alcanzar el fin de recaudar más impuestos tienen que ver con procedimientos de auditoria más rigurosos o con una mejor distribución de la carga tributaria. No es idóneo para el fin propuesto partir de una falacia.

Es más, es probable que el móvil de la disposición fuera salir al paso a una jurisprudencia construida en el Consejo de Estado sobre **la deducibilidad de las regalías.**

Ciertamente, el Consejo de Estado, como órgano de cierre de las controversias tributarias y juez natural de las controversias fiscales, construyó una **línea jurisprudencial** sobre la deducibilidad de las regalías que se inició con la sentencia de 12 de octubre de 2017[182] que recayó sobre el Concepto DIAN 020874, del 04 de agosto de 2016 en cuya parte resolutiva se anuló esa doctrina oficial porque extendía una norma específica escrita para los explotadores de los organismos descentralizados públicos a los que aludía el artículo 116 del ET, a los entes privados. El problema surgió porque los entes públicos antes eran no

[182] SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, CONSEJERA PONENTE DOCTORA STELLA JEANETTE CARVAJAL BASTO, radicación 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19.950) Demandante Jorge Enrique Robledo Castillo y otros, demandado DIAN.

contribuyentes y luego pasaron a serlo con reglas similares a las de sus competidores. Por razones de neutralidad se les permitió deducir las regalías a los entes públicos tal como se hacía por el artículo 107 con los entes privados. No fue muy clara esta primera providencia, pero en todo caso, de esa sentencia no podía colegirse que se prohibiera la deducibilidad para los entes privados no solo por equidad sino por una frase contenida en ese proveído, que forma parte de la ratio *decidendi*, expuesta en forma de salvedad así: "*lo anterior conduce a declarar la nulidad del concepto demandado,* ***sin perjuicio 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 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto***"

Es decir, la clave de bóveda de la deducibilidad de regalías fue siempre el artículo 107 del ET y no el 116 de la misma codificación, que, evidentemente era una norma especial para entidades descentralizadas públicas que tampoco prohibía el costo ordinario o deducción que representaban las regalías. Además, mediante auto posterior, proferido el 18 de octubre de 2018[183], la misma Sección Cuarta, al resolver un recurso de súplica contra la suspensión provisional de otro concepto similar de la DIAN, la negó y sostuvo:

> "*Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala aclaró que la nulidad del Concepto Nro. 15766 de 17 de marzo de 2005 operaba* ***"sin perjuicio*** *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 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general vía concepto" (Negrilla original).*
>
> ***Es decir, en criterio de la Sala, el hecho que el artículo 116 del ET solo le resulte aplicable a las entidades descentralizadas, no impide que los demás contribuyentes lleven como deducciones los pagos por regalías, porque el artículo 107 del ET se lo permite, siempre que cumplan los requisitos legales.***
>
> *Lo dicho en la sentencia y, especialmente los antecedentes históricos del artículo 116, que se citan, descartan, a juicio de la Sala, que el Legislador hubiere previsto un tratamiento especial en materia de regalías, para los entes descentralizados, respecto del otorgado a los demás contribuyentes, porque en uno y otro caso, la procedencia de la deducción está sometida al cumplimiento de los requisitos legales. Igual razonamiento se hace respecto a la deducción por impuestos, prevista en la misma norma."*

La última providencia de esta línea, que finaliza el proceso citado arriba, niega definitivamente la pretensión de nulidad de los conceptos que ratificaban la idea de que la deducción especial de las entidades descentralizadas públicas no constituía óbice para que otros actores económicos de estirpe privada hicieran lo propio, bajo las reglas generales de deducción y costo. Veamos esa última sentencia[184]:

> "4- *Frente al segundo problema jurídico, la Sala juzga la legalidad del Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016, en relación con la interpretación que en él se realiza sobre la deducibilidad de los pagos por regalías.*
>
> *En criterio de la actora, el artículo 116 del ET es una norma especial, porque regula la deducibilidad de las regalías pagadas solo para los organismos descentralizados, razón por la cual considera que excluye la posibilidad de que otros sujetos puedan deducir del impuesto sobre la renta las regalías pagadas. Con fundamento en ese razonamiento, censuró que el concepto demandado, al resolver una consulta acerca*

---

[183] Consejo de Estado. CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, dieciocho (18) de octubre de dos mil dieciocho (2018). Radicación: 110010327000-2017-00039-00 (23382). Demandante: ECOPETROL S.A. Demandado: UAE – DIAN.

[184] CONSEJO DE ESTADO. Sentencia No 23338 de 26 de febrero de 2020. CP Julio Roberto Piza.

de si una entidad descentralizada podía aplicar el artículo 116 del ET a efectos de deducir regalías, afirmara que todos los contribuyentes, sin consideración de su naturaleza jurídica, podían deducir las regalías de la renta bruta del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumplieran los requisitos generales y especiales exigidos en la normativa tributaria.

*En el otro extremo, la parte demandada (**DIAN) considera que, aun cuando el artículo 116 del ET reconoce a favor de los organismos descentralizados la deducción de las regalías pagadas, la deducción por tal concepto también es procedente para contribuyentes de distinta naturaleza jurídica que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 107 ibidem**.*

(…)

*Corolario de lo anterior, tal como fue puesto de presente por esta Sala en sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), el objeto de la esa reforma fue el de **igualar el procedimiento de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta de los organismos descentralizados con el empleado por el resto de contribuyentes del impuesto**. Así, **quedó claro que los pagos por concepto de regalías debían ser detraídos de la renta bruta, como corresponde a las deducciones**, y no del impuesto a cargo liquidado, como ocurre con los descuentos tributarios (que era lo que daba a entender el texto del artículo 6.° del Decreto 1979 de 1974).*

*De conformidad con esa situación, la Sala juzga que el origen particular de la norma que se vino a incorporar en el artículo 116 del Estatuto Tributario que expidió el Decreto 624 de 1989 es el que explica que el legislador haya regulado en una norma especial la forma en que cabía deducir los pagos por regalías efectuados por los organismos descentralizados. Pero **esa regulación dada para las entidades descentralizadas no incorporó, a contrario sensu, una prohibición para la deducción de la misma expensa por parte de los contribuyentes que tuviesen una naturaleza jurídica distinta**.*

4.2- Como se indicó, la actora plantea la tesis de que el artículo 116 del ET estableció un tratamiento especial y diferencial para los organismos descentralizados en materia de deducción de regalías en el impuesto sobre la renta, según el cual, dentro del universo de contribuyentes, solo quienes tuviesen esa naturaleza jurídica tendrían derecho a deducir las regalías pagadas.

*La Sala reconoce que la disposición jurídica se refiere a un sujeto calificado, como son los organismos descentralizados, por lo cual el supuesto normativo que incorpora cobija a quienes se inscriban en esa categoría. **Pero para la Sala esto no conlleva que terceros queden limitados o autorizados por esa norma para efectuar la deducción contemplada, pues no son ellos el objeto de regulación del artículo 116 del ET y la mencionada es una norma de regulación (de la situación de los organismos descentralizados), que no una norma de prohibición que contemple una excepción para tales organismos. (…)***

***Así, bajo el régimen del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, la deducción de las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de las entidades descentralizadas no está dada por esa norma, sino que depende de que satisfagan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad fijados en el artículo 107 del ET** para lo cual, ya ha advertido la Sala en la sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) que se debe verificar en cada caso concreto el cumplimiento de tales requisitos.*

En ese sentido, ***no le asiste razón a la demandante cuando afirma que en esa providencia se concluyó que únicamente los organismos descentralizados cuentan con el derecho a deducir los pagos por regalías, pues en ella se advirtió expresamente que todo depende 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 del ET».***

A la luz de lo expuesto, en la presente oportunidad juzga la Sala que el Concepto nro. 020874, del 04 de agosto de 2016 se ajusta al ordenamiento jurídico tributario que rige la deducibilidad de los pagos por concepto de regalías, en el punto en que interpreta que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta –sin consideración a su naturaleza jurídica– pueden deducir las regalías de la renta bruta, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales que exija la normativa tributaria. No prospera el cargo de nulidad.
5- Por otra parte, dado que la actora recalcó en los alegatos de conclusión que el artículo 116 del ET fue derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 –derogatoria en la que persistió el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019–, la Sala estima pertinente precisar que ***la actual ausencia de una norma especial que regule expresamente la deducibilidad de las regalías pagadas por los organismos descentralizados, no arrastra la consecuencia jurídica de que dicho tratamiento tributario se haya proscrito para esas entidades, ni para los demás contribuyentes, porque, tras la derogatoria, el universo de contribuyentes podrá deducir dicha expensa siempre que se acredite para cada caso concreto el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET."*** *(hemos destacado los apartes más relevantes)*

Visto lo anterior, a la hora de interpretar el fallo de nulidad de 2017 se debe tener en cuenta que lo que se anuló fue un concepto con una interpretación extensiva del artículo 116, que en verdad no era la regla aplicable a todos los casos para la deducción (ya que la norma aplicable era la general, para los explotadores privados, contenida en el art. 107 ET). En la sentencia de 2017 y en las dos sentencias posteriores de 2020, el Consejo de Estado ha dejado claro, más allá de cualquier cuestionamiento, que no se afecta la deducibilidad de las regalías por parte del operador privado como regla que se reiteró, considerando la aplicabilidad del 107 ET, pero aclarando que se requería revisar el cumplimiento de los requisitos de este artículo en cada caso.

Por otra parte, se había expedido una sentencia del **Tribunal Contencioso Administrativo de la Guajira de 15 de agosto de 2018** que limitaba la deducibilidad de regalías, pero la providencia en cuestión fue **revocada por el Consejo de Estado**. En efecto, mediante la sentencia proferida por la Sección Tercera del Consejo de Estado el **3 de noviembre de 2020[185],** se ordenó revocar en su integridad la sentencia de primera instancia y, en su lugar negar todas las pretensiones de la demanda. El Consejo de Estado fue tajante en afirmar que la deducibilidad de las regalías siempre ha sido procedente, siempre y cuando se cumpla, como es obvio, con los requisitos propios del art.107 ET, aclarando y reafirmando "*la posibilidad de que otros contribuyentes descontaran del impuesto de renta lo pagado por regalías se derivaba de la regla contenida en el artículo 107".* Y finalizó con una advertencia hermenéutica, correcta: "*el artículo 116 contenía una regla prescriptiva y* ***no exceptiva*** *de la posibilidad que otros contribuyentes pudiesen deducir lo pagado por regalías si cumplían los demás requisitos para ello*".

Ahora, sobre la naturaleza de las regalías como **costo,** el mismo Consejo de Estado, competente en estos asuntos tributarios, definió el asunto en su jurisprudencia 11001-03-27-000-2017-00039-01 (23382) del 25 de enero de 2018, donde se indica que su naturaleza es de costo.

---

[185] CONSEJO DE ESTADO, Sección tercera, sentencia de 3 de noviembre de 2020, radicado 44001-23-33-0002012-00070-0 MP Martin Bermúdez. Acción Popular.

"Se deduce por consiguiente que se trata de una carga económica, por definición, diferente de un impuesto, y que genéricamente puede calificarse como un ingreso fiscal no tributario." "Así las cosas, ***en el caso de los productores o explotadores*** *de los mencionados recursos,* ***resulta más apropiado el término costos para referirse al tratamiento contable y tributario de las regalías****, como lo propone el peticionario". Resaltado fuera de texto.*

Entonces, las decisiones de los contribuyentes del sector estaban ya respaldadas por la jurisprudencia contenciosa, de manera que resulta al menos sorprendente que la regla acusada en realidad pretenda cambiar la definición técnica, la de uso común y la jurisprudencial y sustituir el resultado de un debate contencioso de muchos años, que le fue adverso no al Estado sino a unos funcionarios obstinados en negar su carácter de costo. El Congreso siguió ese camino sin estudiar el debate doméstico ni el internacional en cual se permite el costo de este pago, como cualquier otro.

Esa finalidad de recomponer los procesos contra la realidad no es propia de los tributos y en cambio comprueba que la verdadera razón era la **discriminación y el aumento injustificado de la carga impositiva para un sector.**

En esencia, el principio de equidad **se ve violado porque:**

i) Se grava la porción del gasto real, correspondiente a las regalías exigidas por la ley y el contrato a un sector y por ello se incrementa el impuesto **cuando esa capacidad ya no existe después del gasto, es decir, es irreal.**

ii) Se grava una magnitud distinta a la de todos los demás sujetos al impuesto, incluso de quienes realizan gastos semejantes como parte esencial de la actividad económica necesitada de derechos o licencias sujetas a regalías no prohibidas como deducibles. Además, no se trata de un mecanismo idóneo en la lucha contra la evasión, la planificación fiscal agresiva, ya limitadas por el art 70 de la ley 1819 de 2016 para las regalías pagadas entre sujetos privados vinculados.

Precedentes de la Corte Constitucional a favor de respetar la base estándar del impuesto de renta respetando la equidad

Valga recordar un precedente en el que se discutió la omisión legislativa en reconocer las pérdidas para determinar la utilidad como base del CREE. En Sentencia C-291 de 2015 la Corte Constitucional estudió el principio de equidad en materia tributaria. En ese caso, prosperó la inconstitucionalidad del art 22 de la Ley 1607 de 2012 mediante el cual se establecía el hecho generador y la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)[186] por violación al principio de equidad tributaria por omitir las deducciones en la definición de base gravable del impuesto del CREE expresamente la "*compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores"* consagrada en el

[186] La Sentencia C-289 de 2014 se refirió a la naturaleza del CREE como un tributo en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este gravamen se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo -es decir por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza- y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012. El diseño del gravamen fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores, asociadas a la nómina, dado el alto impacto que comportaban para la generación de empleo formal. El Legislador consideró que los aportes parafiscales que debían sufragar los empleadores,al vincular personal mediante contrato de trabajo, representaban un desestimulo significativo para la formalización del empleo, a la vez que promovían la vinculación informal."

Estatuto para el impuesto ordinario sobre la renta -en art. 147 E.T-, lo que a juicio del actor, constituía un acto confiscatorio, pues en primer lugar, la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades no es un beneficio prescindible sino una minoración de la estructura misma del tributo que aspire a denominarse como uno de renta y, en segundo lugar, grava el patrimonio de una empresa que se encuentra en pérdidas sin considerar que su nula capacidad contributiva, bajo esa circunstancia lo obliga a liquidar patrimonio para pagar.

En la Sentencia C-492 de 2015, sobre el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) la Corte analiza la doble dimensión del principio de equidad tributaria y afirma que la equidad no es un principio absoluto; incluso plantea la posibilidad extrema de que sea "sacrificado" siempre y cuando ese sacrificio conlleve la consecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes y el limite resulte razonable. De hecho, establece pautas para determinar si en un caso puntual -como el que se presentó con respecto a la deducción de pérdidas para efectos del CREE- sacrificar la equidad como principio constitucional resulta razonable y proporcional respecto del principio de mayor valor constitucional que se pretenda salvaguardar.

Dijo la Corte – en la sentencia C-291 de 2015- que tal restricción resultaba inconstitucional porque no era razonable:

> *"38. Para adelantar el examen, la Corte (i) determinará **si hay un sacrificio real de la equidad** en este caso, luego (ii) establecerá **el tipo de límite impuesto a ese principio**, para (iii) analizar **la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción establecida por la norma, pues debe demostrarse que la reducción de la equidad aporta una manifiesta dosis de regresividad al sistema**. En este último punto, este Tribunal considerará algunos rasgos que claramente han definido una limitación al principio de equidad como irrazonable: por ejemplo, cuando el monto a pagar no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, **o cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias, es decir no permite que el sujeto obligado perciba ganancias a causa de un gravamen que toma una porción de su patrimonio sin permitir la recuperación de pérdidas posterior**.*
>
> *38.1. En cuanto al **sacrificio del principio de equidad tributaria**, en este caso sí se configura. El CREE, a diferencia de otros impuestos sobre la renta, no contempla la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, como parte del cálculo de la base gravable del tributo. Sin embargo, este límite puede obedecer simplemente a la libertad de configuración del Legislador o a la naturaleza del gravamen. Con todo, **la naturaleza del tributo indica que pretende gravar las utilidades de una empresa**, tal como fue indicado en la exposición de motivos del proyecto que culminó con la Ley 1607 de 2012. No obstante, la ley no permite la compensación mencionada.*
>
> *38.2. La determinación del tipo de sacrificio generado por la omisión normativa del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 muestra que impide hacer un descuento sobre la base gravable, y ello puede afectar a los sujetos pasivos del tributo que han tenido pérdidas. En efecto, la norma no permite que el detrimento patrimonial que se puede generar en el curso normal de los negocios se tome en cuenta para definir la base gravable. **Por lo tanto, la tarifa del gravamen no reflejará la realidad de las ganancias y las pérdidas del sujeto obligado**. **En este punto, la regulación desconoce los criterios jurídicos y económicos que revelan la capacidad de pago.***
>
> […]
>
> *38.3. La Corte encuentra que **no es razonable ni proporcional** excluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Efectivamente, la omisión (i) afecta gravemente un principio constitucional sin que*

se beneficie ningún otro, (ii) presenta rasgos confiscatorios y (iii) genera un claro impacto regresivo en el sistema tributario. […]"

Es muy importante lo dicho sobre las "implicaciones confiscatorias" en el texto citado, puesto que en sentencias anteriores la Corte había establecido que solo consideraba confiscatoria **la extinción de la propiedad** o de la renta y no la **desproporción,** que es el estándar empleado en derecho constitucional comparado. Ahora, en este fallo, revela que la obligación -configurada sin considerar que hubo pérdidas- puede resultar insoportable para el sujeto, que se vería desprotegido en los derechos del artículo 58 y 333 constitucionales, lo cual verdaderamente constituye un avance en los lineamientos al legislador[187] y aplica en este caso concreto puesto que la utilidad se va a ver aumentada en una porción equivalente a los costos ignorados por la norma acusada.

Es más, la Corte introduce la noción de "exceso" en el tributo, a la cual no se había referido en el pasado, para rechazar la ausencia de consideración de la capacidad contributiva de quienes sufren pérdidas, que en comparación con quienes ganan resulta desligada o ajena a este principio, intrínseco al de progresividad o equidad vertical.[188]

En la Sentencia C-668 de 2015[189] se desarrolla el contenido del principio de equidad, con ocasión de la demanda del artículo 206, parágrafo 4, reformado por el art. 96 de la Ley 1739 de 2015. El accionante adujo que la disposición creaba un régimen inequitativo para los trabajadores independientes que adelantaban actividades por cuenta y riesgo propio, frente las personas naturales que perciben el equivalente al 80% de sus ingresos o más de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un contratante (E.C.R.C), en tanto esta norma equiparó a los sujetos bajo la categoría de *"empleados"*, limitando la deducibilidad de los costos y gastos a todas aquellas erogaciones que estuvieran exclusivamente relacionadas con las operaciones que ejercían los asalariados. Como normas violadas se invocaron por el accionante los artículos 13,95.9 y 363 de la CP.

Al tenor de lo anterior, la Corte revisó la disposición conforme a las siguientes premisas de la acusación:

a) El monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, porque el trabajador dependiente tributa sobre ingresos netos mientras que el independiente sobre ingresos brutos;

b) 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 o

---

[187] 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 e 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.

[188] La compensación de pérdidas fiscales de que trata el artículo 147 ET genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de pérdidas y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación. Esta definición de la base gravable tendrá como consecuencia que las tarifas no reflejen la diferencia entre quienes tienen un negocio a pérdida y quienes tienen mejor situación económica, con lo cual la realidad de cada sujeto aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma. La omisión en la que incurrió el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 genera un impacto regresivo en el sistema por violación del principio de equidad vertical.(..).

[189] Corte Constitucional, sentencia C-668 de 2015, Referencia: expediente D-10678. Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4º (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, "Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones" Actores:
Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino.

sujetos distintos no reciben un trato divergente por cuenta de una asimilación injustificada;

c) El Tributo tiene "implicaciones confiscatorias";

En primer lugar, la Corte inicia su argumentación delimitando la diferencia entre el principio de igualdad y el principio de equidad tributaria. Así, señaló que, *prima facie,* el principio de equidad tributaria es un criterio conforme al cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios, o la imposición de los gravámenes entre los contribuyentes para evitar cargas excesivas o beneficios desproporcionados, esto es, tributos construidos sin consultar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, para lo cual se remite a la sentencia C-734 de 2002.

Por otra parte, citando la Sentencia C-833 de 2013, hizo una distinción notable entre el contenido de los principios de igualdad y equidad, para señalar que:

> *"El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados (…)*
>
> *El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago. Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de equidad horizontal según la cual 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. También postula un mandato de equidad vertical, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto".*

Conforme a ello, refiriéndose a la Sentencia C-169 de 2014, la Corte se ocupó de definir las hipótesis que podrían denotar un quebranto al principio de equidad:

i. cuando el monto a pagar por concepto del tributo **no se define atendiendo a la capacidad del pago del contribuyente**, como ocurrió en el caso resuelto por la Sentencia C-876 de 2002.

ii. cuando 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,** como el caso de la Sentencia C-748 de 2009.

iii. cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias, ello implica que no puede haber un tributo que conlleve a que la actividad económica del particular sea destinada "exclusivamente" al pago del mismo, como se indicó

en la Sentencia C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño. AV. Jaime Araújo Rentería)[190].

Para declarar la inconstitucionalidad la Corte Constitucional indicó que, pese a que los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política, otorgan al legislador la facultad de configurar la creación, modificación y supresión de las cargas tributarias, esta no puede oponerse a los mandatos constitucionales que regulan la relación tributaria.

Para cerrar este cargo basta con ratificar que la inconstitucionalidad denunciada radica en un trato diferencial y odioso ante la ley, para ciertos contribuyentes del Impuesto sobre la renta que además de pagar todos los impuestos pagan regalías al Estado como requisito *sine qua non* para adelantar la explotación. Pagar regalías no es un hecho que deba castigarse

7.3. Tercer cargo: el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 viola el artículo 13 de la Constitución Política que obliga tratar igual a situaciones similares

7.3.1. Contexto general para la formulación del cargo

En lo que respecta al **juicio de igualdad propiamente dicho,** la jurisprudencia reiterada de la Corte ha condensado su desarrollo en dos etapas: **(i)** lo primero que debe advertir el juez constitucional es si, en relación con un criterio de comparación o *tertium comparationis*, los sujetos o las situaciones de hecho bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas deberá declarar la exequibilidad de la norma, sin que pueda proseguir con la siguiente etapa del juicio. Por el contrario, si advierte que lo comparado debe ser tratado, en principio, de la misma forma, **(ii)** cabe continuar con el examen de adecuación, idoneidad y proporcionalidad del tratamiento diferenciado que consagra la norma censurada, de acuerdo con el nivel de intensidad del juicio que corresponda, destacando los objetivos que se buscan por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlo y la relación entre medios y fines.[191]

Se ha demostrado que resulta arbitrario disponer que un pago real, lícito, imperativo, necesario para producir riqueza gravada, y elevado a contrato estatal, no debe influir en la determinación de la renta. Es como negar la validez del pago al Estado o considerar que es invisible para el pagador o para el propio Estado. También se ha dejado sentado que el elemento concreto que perturba el principio de capacidad contributiva de manera grave, debe ser retirado del ordenamiento sin ninguna duda porque la exigencia de indagación de capacidad contributiva, lo más precisa posible, es una **garantía del contribuyente**, que está en el núcleo de los límites del poder de imposición.

Ahora bien, la garantía se extiende a recibir igualdad de trato en la ley o trato equitativo entre semejantes, siendo destacable que la noción de renta gravada no debe incluir distorsiones injustificadas ni discriminación en contra de un sector de la economía, dado que en lo posible la tributación es neutral respecto a las preferencias de inversión de los contribuyentes, pero progresiva en relación con sus ganancias.

Nosotros hemos demostrado que no existe justificación alguna para desestimular un pago retributivo exigido por la propia Constitución y que coexiste con el impuesto de renta conservando la naturaleza de cada uno. En este cargo debemos concentrarnos en las comparaciones entre semejantes para demostrar que la desigualdad de trato desde la ley rompe también el principio de igualdad entre iguales o equidad entre similares.

7.3.2. Exposición y fundamentación del cargo

---

[190] Sigue manejándose la idea de confiscación como expropiación y no como exceso.

[191] Sentencia C-486 de 2020.

Vamos a concentrar la comparación con sujetos muy similares, comparables por pagar regalías o derechos (rentas públicas) pero reciben un trato estándar distinto del discriminatorio que se ha expuesto para el sector.

GRUPO DE COMPRABLES QUE PAGAN REGALÍAS O DERECHOS (RENTAS PÚBLICAS) POR USO DE BIENES PÚBLICOS Y SON DEDUCIBLES:

- Derechos por explotación del espectro electromagnético (sector telefonía)
- Derechos por uso de playas (sector hotelero)
- Tasas por el uso y aprovechamiento de aguas (sector agrícola y ganadero)
- Tasa retributiva por el uso de vertederos (muchas industrias llevan sus vertimientos a las aguas.

El artículo 13 de la Constitución exige igualdad de los contribuyentes ante la Ley lo que obliga al legislador a respetar el mismo marco de referencia definido para un tributo al momento de ejercer su poder tributario para situaciones similares como las expuestas. En el caso presente el patrón de igualdad lo ofrece la normativa del Impuesto de renta contenida en el artículo 26 del ET, pero la norma acusada se aparta de esa referencia injustificadamente lesionando gravemente a quienes pagan regalías.

Aunque hasta este aparte se ha demostrado la violación a los limites materiales de justicia, equidad horizontal, capacidad contributiva, queremos volver sobre el test de igualdad ante la ley empleando el mismo procedimiento que usa la Corte, a través de: "***un juicio integrado de igualdad*** *que según ha dicho esta Corte, "combina las ventajas del análisis de proporcionalidad de la tradición europea y de los test de distinta intensidad estadounidenses y se desarrolla a través de dos etapas, en la primera se debe determinar cuál es el criterio, término de comparación o tertium comparationis, para lo cual se requiere de antemano* definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica la medida analizada configura un tratamiento desigual entre iguales o igual entre desiguales" [192] (**lo que puede apreciarse a través de los dos grupos que pagan regalías en territorio nacional con consecuencias diversas sobre la admisibilidad del costo***); "una vez superada esta etapa y habiendo establecido que en efecto existe un trato diferenciado, viene la segunda etapa del examen, en el que se procede a establecer si desde la perspectiva constitucional dicha diferenciación está justificada o no"*[193].Se puede fácilmente llegar a la conclusión que asiste al contribuyente el derecho de contar con los gastos reales de su negocio, para disminuir los ingresos brutos facturados y encontrar la utilidad disponible como base del tributo analizado, de manera tal que, si no se le permite simétricamente restar el costo correspondiente a la producción de su actividad, existe un fuerte indicio de arbitrariedad que amerita la aplicación de un test más riguroso como el intermedio. En todo caso, como se demostrará, la medida no supera siquiera el juicio de intensidad leve.

Por servirse de un artificio irreal, como el que sostiene que las regalías no son lo que son: un gasto y un costo pagado por los contribuyentes con sus propios recursos y por incrementar el impuesto nacional de renta a costa de una ficción que desestimula el pago de las regalías que nutren los proyectos regionales y la descentralización misma, esta disposición debe ser retirada del ordenamiento.

La norma demandada introduce un trato diferenciado contrario a la Constitución. Con esta norma, el sector minero energético es el único que no tiene permitido deducir de la base gravable de la renta las contraprestaciones pagadas a título de regalía y, dentro de este, la industria del petróleo es la única que no puede deducirlas al mismo tiempo que está sujeta a una sobretasa en renta que puede llegar al 15%.

Para demostrar esta afirmación se empleará un juicio integrado de igualdad.

---

[192] Sentencia C-521 de 2019.
[193] Ibíd.

"El juicio integrado de igualdad se compone entonces de dos etapas de análisis. En la primera, (i) se establece el criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, (ii) se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales.

Una vez establecida (iii) la diferencia de trato entre situaciones o personas que resulten comparables, se procede, como segunda parte de este juicio, a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución Política. Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre el medio y el fin. Según su nivel de intensidad, este juicio puede tener tres grados: estricto, intermedio y leve."[194]

7.3.3. Supuestos de hecho susceptibles de comparación

El criterio de comparación es la deducibilidad o minoración de los costos reales para producir los bienes que serán objeto de explotación, que como se ha explicado hasta la saciedad, opera para todos los contribuyentes con limitaciones para gastos de difícil prueba. Seguidamente manifestaremos cuáles son los sujetos que se comparan, y explicaremos por qué este sector de hidrocarburos y gas debía recibir el mismo trato que se les da a los demás contribuyentes, especialmente evidenciaremos la existencia de una diferenciación entre los grupos de contribuyentes que también pagan tasas, derechos y regalías por el uso de bienes públicos del dominio eminente que sin embargo son reconocidos como costos.

7.3.3.1. Derechos por explotación del espectro electromagnético (sector telecomunicaciones)

En primer lugar, un supuesto fáctico y jurídico claramente semejante al estudiado es el que regula Ley 1978 de 2019, que trata de la "contraprestación" por la explotación del espectro electromagnético, sobre la que se pronunció la sentencia de la Corte Constitucional C-127 de 2020.

"ARTÍCULO 10**.** Modifíquese el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, el cual quedará así:

ARTÍCULO 13. **Contraprestación económica** por la utilización del espectro radioeléctrico. La utilización del espectro radioeléctrico por los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, así como los operadores del servicio de televisión abierta radiodifundida que se acojan al régimen de habilitación general, dará lugar a una contraprestación económica a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. El importe de esta contraprestación será fijado mediante resolución por el Ministro de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, con fundamento en criterios de fomento a la inversión, la maximización del bienestar social, el estado de cierre de la brecha digital, así como, entre otros, en los siguientes aspectos: ancho de banda asignado, número de usuarios potenciales, disponibilidad del servicio, planes de expansión y cobertura, demanda por el espectro y su disponibilidad y cualquier otro parámetro técnico que sirva como indicador del valor que debe recibir el Estado por la utilización del espectro radioeléctrico.

[194] Sentencia C-104 de 2016.

La contraprestación económica de que trata este artículo deberá pagarse por el respectivo proveedor de redes o servicio de telecomunicaciones con ocasión del otorgamiento o renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico. Esta contraprestación podrá pagarse parcialmente, hasta un 60% del monto total, mediante la ejecución de obligaciones de hacer, (o sea en especie) que serán previamente autorizadas por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, de acuerdo con la reglamentación que se defina al respecto, para ampliar la calidad, capacidad y cobertura del servicio, que beneficie a población pobre y vulnerable, o en zonas apartadas, en escuelas públicas ubicadas en zonas rurales y otras instituciones oficiales como centros de salud y bibliotecas públicas, así como prestar redes de emergencias. Las inversiones a realizar serán determinadas por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Estas obligaciones contarán con una supervisión o interventoría técnica, administrativa y financiera a cargo del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, que garanticen transparencia y cumplimiento de las obligaciones de hacer. Los recursos necesarios para financiar la supervisión o interventoría deberán ser garantizados por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Para el caso de los servicios de televisión abierta radiodifundida, prestados por aquellos operadores que permanezcan en el régimen de transición en materia de habilitación, y de radiodifusión sonora, el valor de la contraprestación económica se regirá por las normas especiales pertinentes. Particularmente, los operadores públicos del servicio de televisión mantendrán las excepciones y exenciones actualmente aplicables en materia de contraprestaciones.

PARÁGRAFO. Los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones deberán presentar un informe anual durante la vigencia del permiso ante la Dirección de Vigilancia y Control del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en el cual se detallará el avance de ejecución de sus obligaciones cuando estas comprendan proyectos de infraestructura tendientes a ampliar la cobertura y el desarrollo digital.

La ley 1978 de 2019 separó y modificó una contribución adicional de este sector, que concurre con la contraprestación, y se destina a la vigilancia de las entidades del sector, así**:**

ARTÍCULO 20. Modifíquese el artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, el cual quedará así:

Artículo 24. Contribución a la CRC. Con el fin de recuperar los costos del servicio de las actividades de regulación que preste la Comisión de Regulación de Comunicaciones, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión, con excepción del Operador Postal Oficial respecto de los servicios comprendidos en el Servicio Postal Universal, **deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales**, o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia Comisión, no podrá exceder hasta el uno coma cinco por mil (0,15%).

Para el caso de los servicios de televisión abierta radiodifundida, prestado por aquellos operadores que permanezcan en el régimen de transición en materia de habilitación, y de radiodifusión sonora, el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transferirá a la CRC el valor equivalente a la contribución anual a la CRC. Los operadores públicos del servicio de televisión se mantendrán exentos del pago de la contribución a la CRC de que trata el presente artículo.

Para la determinación de la tarifa, la Comisión deberá tener en cuenta el costo presupuestado del servicio de regulación para el respectivo año, y atenderá las siguientes reglas:

a) Por costo del servicio se entenderán todos los gastos de funcionamiento e inversión de la Comisión, incluyendo la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual al cual corresponda la contribución.
b) El costo de referencia para fijar la tarifa debe determinarse teniendo en cuenta el proyecto de presupuesto, presentado al Congreso de la República, para el año en el que debe pagarse la contribución. En caso de que, al momento de fijarse la tarifa, ya se haya expedido la respectiva Ley de Presupuesto, el costo de referencia será el establecido en esa ley.
c) La Comisión realizará una estimación de los ingresos brutos de los contribuyentes con base en la información con que cuente al momento de expedir la resolución mediante la cual fije la tarifa. Esta información podrá provenir, entre otras fuentes, de la información suministrada por los contribuyentes o de cruces de información con otras entidades.
d) La tarifa fijada debe ser aquella que, aplicada a la base gravable a que se hace referencia en el literal c) de este artículo, solamente arrojará lo necesario para cubrir el costo del servicio.
e) La suma a cargo de cada contribuyente equivaldrá a aplicar la tarifa fijada por la CRC a la base gravable establecida en el inciso primero de este artículo.
f) Corresponderá a la CRC establecer los procedimientos para la liquidación y pago de la contribución, así como ejercer las correspondientes funciones de fiscalización, imposición de sanciones y cobro coactivo. Sin perjuicio de lo establecido en normas especiales, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contribución serán las mismas establecidas en el Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios.
g) En caso de generarse excedentes, una vez queden en firme las declaraciones de la contribución a la CRC, tales montos se incorporarán en el proyecto del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal con el fin de que sean abonados a las contribuciones del siguiente periodo, lo cual se reflejará en una disminución del valor anual de la contribución.
h) Los excedentes de contribución que se hayan causado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley y cuyas declaraciones se encuentren en firme a la promulgación de la presente ley, serán utilizados en su totalidad para financiar parte del presupuesto de la siguiente vigencia fiscal".

La Corte Constitucional resolvió el problema reconociendo primero la naturaleza territorial del espectro y su importancia así:

"De acuerdo con los artículos 101 y 102 de la Constitución, dado que el espectro electromagnético forma parte del territorio de la República, este es un **bien público de la Nación.**

3.2. La Corte se ha pronunciado profusamente en torno a la naturaleza del espectro electromagnético. Por ejemplo, en Sentencia C-555 de 2013 la Corte recapituló que *"el espectro electromagnético ha sido definido, desde el punto de vista técnico, como "una franja de espacio alrededor de la tierra a través de la cual se desplazan las ondas radioeléctricas que portan diversos mensajes sonoros o visuales". Se trata de un bien de importancia estratégica, en tanto permite "la expansión de las ondas hertzianas, mediante las cuales se desarrolla* ***la radiodifusión, la televisión y la prestación de los servicios de telecomunicaciones****", debido a su aptitud para transportar información e imágenes a corta y larga distancia."* (Negrilla fuera de texto)

3.3. El espectro radioeléctrico, como porción del espectro electromagnético, es un recurso finito en el territorio pues, como lo explica la Unión Internacional de Telecomunicaciones- UIT, *"el alcance de un sistema radioeléctrico no es infinito; a partir de*

una cierta distancia puede funcionar otro sistema radioeléctrico en la misma frecuencia sin producir interferencia perjudicial ni recibir interferencias" .

3.4. El espectro electromagnético es entonces un recurso natural escaso, pero, al mismo tiempo, de vital importancia en una era en donde, desde hace varios años y en proceso ascendente, las tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC) son el medio a través del cual se interactúa, se difunde y accede a la información, se efectúan operaciones transaccionales, etc. En este sentido CASTELLS afirma que el mundo se encuentra ante *"(u)na revolución tecnológica, centrada en torno a las tecnologías de la información, [que] está modificando la base material de la sociedad a un ritmo acelerado [de modo tal que] (l)as economías de todo el mundo se han hecho interdependientes a escala global, introduciendo una nueva forma de relación entre economía, Estado y sociedad en un sistema de geometría variable".* (…) desde su promulgación la Constitución de 1991 estipuló en su artículo 75 que:

> "El espectro electromagnético es un bien público inenajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley.
> Para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético."

Al mismo tiempo, la jurisprudencia ha precisado que el uso del espectro electromagnético va ligado a la contemporánea prestación de varios servicios públicos (ver 3.2 *supra*)."

Pese a la importancia del espectro no se consideró que merecía una regulación estatutaria del derecho o del deber comprometidos.

Para efectos del Impuesto sobre la renta, que es el trato que aquí interesa, tanto la contraprestación como la contribución son deducibles porque no existe una norma prohibitiva como la acusada, y por consiguiente, se aplica la regla general de los artículos 26 y 59 del ET. Las normas generales contenidas en los artículos 58,59 y 107 del ET que deberían prevalecer abiertas a toda clase de deducciones o minoraciones semejantes, de carácter contraprestacional, incluidas las regalías

7.3.3.2. Derechos por uso y aprovechamiento de aguas (sector agrícola y ganadero)

Las tasas por el uso y aprovechamiento de aguas están reguladas por el artículo 43 de la Ley 99 de 1993, que estipula "La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos para los fines establecidos en el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente".

Deben pagar la tasa por utilización del agua todas aquellas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de una concesión de aguas. (Artículo 3) El recaudo por el cobro de la tasa, se destinará a la protección y recuperación del recurso hídrico, de conformidad con el respectivo Plan de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca. (Artículo 18)

Para efectos del Impuesto sobre la renta, estas tasas son deducibles como costo o gasto porque no existe una norma prohibitiva como la acusada, y por consiguiente, se aplica la regla general de los artículos 26 y 59 del ET. Las normas generales contenidas en los artículos 58,59 y 107 del ET deberían prevalecer abiertas a toda clase de deducciones o minoraciones semejantes, de carácter contraprestacional, incluidas las regalías y eliminar así la restricción odiosa y desigual.

7.3.3.3. Tasa retributiva por el uso de vertederos

La tasa retributiva por vertimientos puntuales fue creada por el Decreto – Ley 2811 de 1974 y modificado por el artículo 42 de la Ley 99 de 1993[195] . El Decreto 2667 de 2012, que posteriormente fue compilado en el Decreto Único Reglamentario 1076 de 2015, reglamentó la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del agua como receptor de vertimientos puntuales.

Por su parte el Consejo de Estado en el año 2011, (C.P. William Giraldo), expresamente determinó que los pagos por tasas ambientales retributivas y compensatorias, consagradas en los artículos 42 y 66 de la Ley 99 de 1993, y para aceptarlos como deducción. Tales erogaciones tienen por objeto resarcir de algún modo *"la utilización directa o indirecta de la atmósfera, el agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas" (…)* En consecuencia, los pagos de las tasas en mención encuadran dentro de los presupuestos de las expensas necesarias, según lo previsto en el artículo 107 del E.T. pues están relacionados con el objeto social de la misma y resultan indispensables para la actividad que realiza"

---

[195] ARTÍCULO 42. TASAS RETRIBUTIVAS Y COMPENSATORIAS. La utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas, se sujetará al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas de las actividades expresadas. También podrán fijarse tasas para compensar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables. Queda así subrogado el artículo 18 del Decreto número 2811 de 1974.
Para la definición de los costos y beneficios de que trata el inciso 2o. del artículo 338 de la Constitución Nacional, sobre cuya base hayan de calcularse las tasas retributivas y compensatorias a las que se refiere el presente artículo, creadas de conformidad con lo dispuesto por el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974, se aplicará el sistema establecido por el conjunto de las siguientes reglas:
a) La tasa incluirá el valor de depreciación del recurso afectado;
b) El Ministerio del Medio Ambiente teniendo en cuenta los costos sociales y ambientales del daño, y los costos de recuperación del recurso afectado, definirá anualmente las bases sobre las cuales se hará el cálculo de la depreciación;
c) El cálculo de la depreciación incluirá la evaluación económica de los daños sociales y ambientales causados por la respectiva actividad. Se entiende por daños sociales, entre otros, los ocasionados a la salud humana, el paisaje, la tranquilidad pública, los bienes públicos y privados y demás bienes con valor económico directamente afectados por la actividad contaminante. Se entiende por daño ambiental el que afecte el normal funcionamiento de los ecosistemas o la renovabilidad de sus recursos y componentes;
d) El cálculo de costos así obtenido, será la base para la definición del monto tarifario de las tasas.
Con base en el conjunto de reglas establecidas en el sistema de que trata el inciso anterior, el Ministerio del Medio Ambiente aplicará el siguiente método en la definición de los costos sobre cuya base hará la fijación del monto tarifario de las tasas retributivas y compensatorias: a) A cada uno de los factores que incidan en la determinación de una tasa, se le definirán las variables cuantitativas que permitan la medición del daño; b) Cada factor y sus variables deberá tener un coeficiente que permita ponderar su peso en el conjunto de los factores y variables considerados; c) Los coeficientes se calcularán teniendo en cuenta la diversidad de las regiones, la disponibilidad de los recursos, su capacidad de asimilación, los agentes contaminantes involucrados, las condiciones socioeconómicas de la población afectada y el costo de oportunidad del recurso de que se trate; d) Los factores, variables y coeficientes así determinados serán integrados en fórmulas matemáticas que permitan el cálculo y determinación de las tasas correspondientes.
PARÁGRAFO. (Parágrafo modificado por el artículo 211 de la Ley 1450 de 2011). El nuevo texto es el siguiente Las tasas retributivas y compensatorias se aplicarán incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. El cobro de esta tasa no implica bajo ninguna circunstancia la legalización del respectivo vertimiento.

Está claro entonces que las tasas o derechos económicos que cobra el Estado por el uso de la atmósfera, agua y suelo por arrojar desechos, **incluidos los que contaminan el medio ambiente** se deducen del impuesto sobre la renta, como expensas necesarias indispensables para la actividad.

7.3.4. Trato diferenciado entre iguales

La norma acusada no se refiere a ninguno de los derechos, precios, contraprestaciones, tasas o emolumentos que deben pagar los sectores económicos que requieren de permisos, licencias, concesiones o asociaciones para explotar el espectro electromagnético, o las playas a las aguas, o los aeropuertos y puertos. Estas actividades tienen dos normas legales a disposición para deducir costos: art 115 inciso inicial, como tasas y contribuciones y el art 107 del ET como contraprestación o gasto corriente.

Se puede afirmar sin temor a equivocarse que tales contraprestaciones son semejantes a las del caso en estudio, puesto que habilitan al pagador para hacer uso de bienes públicos en su propio beneficio, sin importar si se originan en el poder tributario, como las tasas y contribuciones, u obedecen a la equivalencia de prestaciones como las regalías.

7.3.5. Ausencia de justificación

No existe ninguna justificación para separar solo al sector de hidrocarburos y minería de un régimen de impuesto sobre la renta neta que permite deducir todos los costos, en términos generales, mientras que al sector discriminado se le prohíbe. No existe en la ley sino una justificación errada sobe la baja tasa efectiva de tributación desmentida por cifras de Fedesarrollo que dan cuenta de una TET del 70,5%, tantas veces citada en este escrito.

7.3.5.1. Ausencia de un fin legítimo

Como se ha expuesto de manera precedente, no existe un fin legítimo distinto del ánimo de discriminar a esta industria, lo que no es legítimo en un Estado de Derecho y mucho menos utilizando el mecanismo tributario anclado en las constituciones de la post guerra como un deber jurídico protegido por límites constitucionales. El Impuesto sobre la renta se fundamenta en la redistribución y solidaridad, y por ello admite criterios de distinción legítimos con base en la realización de su núcleo esencial que es la capacidad contributiva real y con base en la localización territorial del contribuyente. Debilitar un oficio, un arte, un sector empresarial, no prohibidos, no es un fin constitucionalmente legítimo, aquí ni en ninguna democracia.

7.3.5.2. Ausencia de idoneidad de la medida

La idoneidad del medio depende de dos elementos: su licitud y su capacidad de producir el resultado. En este caso el medio no es lícito porque contradice la definición constitucional de las regalías como contraprestaciones a favor del Estado y adiciona una base gravable irreal a los contribuyentes del sector. Tampoco tiene la capacidad de producir el resultado porque el acelerado marchitamiento de la industria del petróleo tendrá el efecto de reducir el recaudo.

7.4. Recapitulación de los cargos contra el artículo 19

En la primera parte de esta demanda se formularon los problemas jurídicos a resolver. Los cargos que se acaban de desarrollar intentan responder los siguientes tres problemas jurídicos:

(1) ¿Desconoce la definición constitucional de las regalías (art. 360 y 361 CP) una norma legal que expresamente las define como renta o ingreso de los particulares y no como contraprestación económica a favor del Estado?

La respuesta es afirmativa. La norma constitucional dice que las regalías son una contraprestación *"a favor del Estado"*, mientras que la norma legal ahora demandada pretende incluirlas como parte de la base gravable del impuesto sobre la renta, es decir, tratarlas como si fueran un ingreso del contribuyente. La contradicción es clara e indiscutible. Con esto se vulneran los artículos 360 de la Constitución que define las regalías y el 361 que, al definir el Sistema General de Regalías, reiteradamente las trata como ingreso del Estado, no de los particulares..

(2) ¿Vulnera los criterios constitucionales de justicia y equidad tributaria (art. 95-9 y 363 CP) una norma legal que, al impedir la deducción de las regalías de la base gravable, grava con el impuesto de renta una utilidad neta o renta inexistente?

La respuesta es también afirmativa. El criterio constitucional de equidad, tal como ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, exige que las definiciones de los elementos del tributo consulten la realidad económica del contribuyente, medida en términos de capacidad contributiva. La norma demandada grava un gasto como si fuera una utilidad neta o una renta, inexistente por supuesto, con lo cual desconoce la justicia y la equidad como criterios generales aplicados al tributo específico de renta. Con esto se vulnera el artículo 95-9 de la Constitución que se refiere a los criterios de justicia y equidad, al igual que le artículo 363 que se refiere a estos mismos criterios.

(3) ¿Viola el derecho a la igualdad (art. 13 CP) una norma que impide deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta las regalías pagadas por la explotación de recursos naturales no renovables del subsuelo, pero no lo impide para otros grupos comparables, como quienes pagan al Estado por la explotación del espectro electromagnético, por el uso de playas, por el aprovechamiento de aguas y por el uso de vertederos?

La respuesta es afirmativa. En el desarrollo del cargo se demuestra que la explotación del subsuelo no es el único caso en que se paga al Estado una contraprestación por la explotación de un bien del Estado, catalogado de esa manera por la Constitución. El 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. Este trato desigual no se encuentra justificado y no fue objeto de ninguna deliberación legislativa. No cumple ningún fin constitucional legítimo, con lo cual no supera el juicio leve de razonabilidad. Por estos motivos, se vulnera el artículo 13 de la Constitución que consagra el derecho a la igualdad.

8. Cargos conjuntos contra la carga tributaria establecida por la combinación de las dos normas demandadas

Los anteriores apartados demuestran de manera concluyente que cada una de las normas, individualmente considerada, tiene serios reparos de constitucionalidad que deben llevar, por sí solos, a su declaratoria de inexequibilidad.

El objetivo de este último acápite es demostrar que, adicionalmente, ambas normas aplicadas en combinación, tienen unos efectos inconstitucionales por crear, mediante una ley singular, una carga tributaria excesiva y desproporcionada que desconoce el principio de equidad tributaria (sección 8.1) y por haber sido adoptadas con desviación del poder legislativo (sección 8.2), ya que se dirigen principalmente a perseguir a la industria del petróleo.

8.1. Primer cargo: la nueva carga tributaria es violatoria del principio constitucional de equidad tributaria

Como se dijo al comienzo de esta demanda (sección 4.3), las normas demandadas han introducido una carga tributaria desproporcionada, que aumentó el g*overnment take* para los proyectos petroleros hasta un 80% y, de acuerdo con Fedesarrollo, aumentó la tasa efectiva de tributación al 70,5%.

El deber de tributar tiene límites en los principios de justicia y equidad, como lo indica expresamente el artículo 95-9 de la Constitución:

> *"Son deberes de la persona y del ciudadano:*
>
> *[…]*
>
> *9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado* ***dentro de conceptos de justicia y equidad****."*

Como se explicó en la sección 5.1, el principio de equidad *"prohíbe que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente"*[196]. Este principio *"ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria"*[197] y es *"un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"*[198].

El principio de equidad, a su vez, se subdivide en los elementos de equidad vertical y equidad horizontal: *"(i) la equidad horizontal, según la cual 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; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto."*[199]

La jurisprudencia ha establecido que la Constitución admite sacrificios puntuales de la equidad vertical u horizontal, siempre que estos se encuentren justificados en el cumplimiento de otros fines constitucionales, como por ejemplo la eficiencia en el recaudo: *"no basta con identificar que una regulación afecta el mandato de equidad tributaria para juzgarla contraria a la Constitución, toda vez que el legislador dispone de un margen de configuración normativa en materia tributaria que le autoriza para incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (CP arts. 150-12 y 338)"*[200].

Sin embargo, lo anterior no quiere decir que la equidad pueda ser restringida de manera ilimitada. La jurisprudencia ha identificado varios supuestos en que se desconoce la equidad tributaria:

> *"13.1. Un primer supuesto es cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la* ***sentencia C-876 de 2002****, fallo que declaró la inexequibilidad de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.*

---

[196] Sentencia C-129 de 2018.
[197] Sentencia C-600 de 2015.
[198] Sentencia C-169 de 2014.
[199] Sentencia C-056 de 2019.
[200] Sentencia C-600 de 2015.

13.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la sentencia ***C-748 de 2009*** *se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.*

13.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo. A este respecto, debe tenerse en cuenta que ***el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente****, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no generan una infracción del principio de equidad tributaria.*

13.4. Finalmente, un cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional, este con un carácter más general, 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. Para la Corte, "[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.""[201]

El primer supuesto indicado en la anterior cita tiene que ver con la necesidad de que el tributo atienda la capacidad de pago del contribuyente. Efectivamente, la sentencia C-876 de 2002 señaló que *"no debe olvidarse que esta como toda las medidas adoptadas por el Legislador en materia tributaria debe consultar la capacidad de pago de los contribuyentes"*, y adicionalmente declaró inexequible una norma que establecía una presunción irrefutable de patrimonio a una fecha determinada, señalando que esta implicaba un sacrificio irrazonable de la equidad. Con esto se ratificó que, si bien es permisible establecer nuevas cargas tributarias, no lo es si estas se establecen de manera que no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes.

Adicionalmente, la sentencia C-169 de 2014 estableció la necesidad de que las normas tributarias consultaran la capacidad de pago de los contribuyentes, y establecieran *"garantías orientadas a evitar escenarios confiscatorios"*[202].

Respecto de este primer supuesto, la nueva carga tributaria establecida por las normas demandadas es inconstitucional. Esta efectivamente establece un porcentaje a pagar que no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes, porque crea una carga tributaria que aumenta el "government take" hasta el 80%, de acuerdo con Fedesarrollo, aumenta la tasa efectiva de tributación al 70,5% y no considera la manera en que esta carga, combinada con

[201] Sentencia C-056 de 2019.
[202] Sentencia C-169 de 2014.

los demás gravámenes que deben cumplir las empresas del sector, incide en el flujo de caja disponible para pagar estos tributos y demás gastos de la empresa. El aumento del "government take" se logra tomando como componente del ingreso gravable lo que en realidad constituye un egreso por el pago de una contraprestación en favor del Estado, según la definición constitucional de regalías, y creando una tarifa especial del impuesto sobre la renta indefinida, que puede llegar a un 15% adicional a la tarifa general de renta, llamado "sobretasa", que depende de parámetros de empresas privadas y autoridades extranjeras para estimar el precio del barril de crudo, el cual rara vez coincide con el precio real de venta del petróleo por las empresas con actividad en Colombia. Esta situación, según Fedesarrollo, genera una tasa efectiva de tributación de 70,5%.

El segundo supuesto indicado se refiere a los tratos desiguales sin justificación. Como ya se explicó en la sección anterior, respecto de los cargos individuales contra el artículo 19 relacionado con la no deducibilidad de regalías, existen otros sectores económicos en los cuales se paga una contraprestación económica al Estado por el uso de un bien de su propiedad (espectro electromagnético, playas, aprovechamiento de agua) sin que exista una norma legal que prohíba deducir tal contraprestación o tratarla como costo o gasto. Igualmente, en la sección relacionada con la sobretasa se demostró adicionalmente el trato desigual respecto de las entidades financieras y las empresas generadoras de energía eléctrica, las cuales fueron sujetas por el artículo 10 a una sobretasa temporal, mientras que el petróleo es el único sector sometido a una sobretasa permanente que llega al 15%. Estas desigualdades, sumadas, son prueba adicional de la violación del principio constitucional de equidad.

El tercer supuesto es la carga tributaria que *"tiene implicaciones confiscatorias"* por su efecto excesivo sobre el contribuyente, o sea, *"el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente."*[203]

La Corte en la sentencia C-249 de 2013 señaló que:

> *"la Corporación ha establecido como criterio para definir la violación del principio de equidad, su rigor o impacto sobre las ganancias del contribuyente, y puntualmente* ***que un impuesto es inequitativo también cuando es confiscatorio****. La prohibición de impuestos confiscatorios* ***no se deriva empero de la proscripción de penas de confiscación (CP art. 34),*** *sino de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts. 58 y 333)* ***y de los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts. 95-9 y 363).*** *Esto significa que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. "*[204]

La línea jurisprudencial ha venido avanzando hacia la prevención de efectos confiscatorios como en la sentencia C-169 de 2014 para incluir la ausencia de garantías contra la confiscación como uno de los elementos que contribuyó a la inconstitucionalidad de la norma. En este caso se declaró inconstitucional el arancel judicial, entre otros motivos por la *"falta de previsión de garantías tributarias contra la confiscación"*[205].

La nueva carga tributaria impuesta a la industria petrolera cumple los siguientes tres elementos inequitativos por sus alcances desproporcionados y sus implicaciones confiscatorios:

Primero, no consulta la capacidad contributiva de las empresas porque tanto la sobretasa como la no deducibilidad de las regalías suponen ingresos para los contribuyentes que en realidad estos no reciben. En efecto, las regalías son una contraprestación a favor del

---

[203] Sentencia C-056 de 2019.
[204] Sentencia C-249 de 2013.
[205] Sentencia C-169 de 2014.

Estado, como se demostró en la sección 7.1. Además, la sobretasa es fijada a partir de un precio de referencia que es mayor al que en realidad recibe la empresa gravada, como se indicó en la sección 6.2.

Segundo, no contiene ninguna garantía contra la confiscación. Las normas pueden llevar a elevar la carga tributaria excesivamente sin que se haya establecido un mecanismo que impida un impacto desproporcionado en el respectivo año gravable. Además, no prevé ningún techo para la tasa efectiva de tributación ni tiene en cuenta la suma agregada de las distintas cargas que se han impuesto a la industria del petróleo, que hace que el *government take* pueda llegar hasta el 80%.

Tercero, efectivamente lleva a que la continuidad de la actividad económica esté dirigida a generar ingresos para pagar los impuestos adeudados hasta marchitarse completamente.

De acuerdo con lo anterior, para que una carga tributaria tenga implicaciones confiscatorias, violatorias del principio de equidad, no es necesario que esta configure una sanción o pena de confiscación. Es suficiente que represente una carga tan desproporcionada que afecta en exceso el derecho de propiedad y sobrepasa el ejercicio legítimo del poder impositivo. Es esto lo que la hace inequitativa.

La carga tributaria ahora demandada tiene esas características.

Se trata de una carga tributaria manifiestamente excesiva, impuesta sin una justificación a lo largo del debate parlamentario diferente al ánimo persecutorio descrito en la sección 4.2.

Es una carga que no contempla garantía alguna contra la confiscación, como ya se anotó

Adicionalmente, las dos normas combinadas, en conjunto con las cargas preexistentes, prácticamente llevan a las empresas del sector a una situación de soportar que su carga tributaria se duplique. En efecto, con estas normas, tal como fueron aprobadas, se aumentó la tasa efectiva de tributación al 70,5%, tal como lo afirmó Fedesarrollo:

> *" la reforma prácticamente duplicaría la tasa efectiva de tributación del sector, aumentándola del 36,0% al 70,3%, un aumento de 34,3 puntos porcentuales*[específicamente en lo que concierne a la industria del petróleo, un aumento del 36,3 al 70,5%]*"*[206]

Por las razones anteriores, las normas demandadas tienen implicaciones confiscatorias.

Por último, el cuarto supuesto consiste en la inconstitucionalidad de tratamientos tributarios que se formulan con *"criterios abiertamente inequitativos,"* o *"infundados"*. Las empresas de la industria afectada operan de manera legal en Colombia, contribuyen a financiar el Estado Social de Derecho y las políticas sociales, realizan una actividad cuyos ingresos y su distribución están constitucionalizados, sus emisiones de GEI son bajas y disminuirán en cumplimento de las compromisos Internacionales y los planes nacionales, como se mostró en las secciones 4.2.3, 4.4 y 5.2. Además, en el debate parlamentario no se ofreció ninguna justificación para establecer una carga tributaria tan elevada. Por lo tanto, es una carga infundada.

El principio de equidad excluye los tratamientos tributarios abiertamente irrazonables y que no consultan la realidad.

---

[206] FEDESARROLLO, *Efectos Económicos de la reforma tributaria sobre el sector minero - energético,* octubre de 2022, en https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/Documentos_Trabajo/2022-10-31_memorando_reforma_tributaria_sector_minero-energetico.pdf

La carga tributaria creada en contra de la industria del petróleo, que tiene el efecto de disminuir el recaudo, no cumple con el umbral mínimo de racionalidad al que se hizo referencia en la sección 5.3.

Esta carga simplemente no cumple ningún fin constitucionalmente legítimo. La finalidad esencial y primordial es perseguir a la industria, que ha sido equiparada por el presidente de la República con la cocaína, y asegurar, como lo ha dicho la Viceministra de Energía, que simplemente no haya más exploración o explotación petrolera en el país.

A su vez, la carga tributaria no cumple ninguna finalidad, porque, como se explicó, esta ni siquiera tiene la virtualidad de contribuir a reducir los gases de efecto invernadero en Colombia ni en el mundo.

Así, mientras que muchas medidas en el pasado han sido avaladas por la Corte Constitucional por suponer sacrificios de la equidad que se justifican en una mayor eficiencia en el recaudo, en este caso no existe ninguna justificación, en absoluto, para el sacrificio de la equidad. Se ha impuesto una carga tributaria destructiva de la actividad productiva sin ningún objetivo legítimo a la luz de la Constitución.

La nueva carga tributaria tampoco tiene el objetivo de aumentar el recaudo. La razón es sencilla. Aunque la carga tributaria se aumente, la base gravable de esta va a reducirse rápidamente, por efecto del marchitamiento de la actividad petrolera. Esto implica, de nuevo, que el sacrificio concreto al principio de equidad no es compensado por ganancias en otros principios constitucionales como el de la eficiencia ni el de financiación sostenible del Estado Social de Derecho.

De acuerdo con lo anterior, la nueva carga tributaria, conformada conjuntamente por la sobretasa al sector del petróleo (artículo 10) y la no deducibilidad de regalías (artículo 19), es contraria al principio constitucional de equidad tributaria contenido en el artículo 95-9 de la Constitución, debido a que es manifiestamente excesiva, no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes, tiene implicaciones confiscatorias, encierra tratos desiguales y no busca cumplir ningún fin constitucionalmente legítimo.

8.2. Segundo cargo: la nueva carga tributaria fue adoptada por el Congreso en desviación del poder legislativo mediante una ley singular

El artículo 133 de la Constitución establece que

> *"Los miembros de cuerpos colegiados de elección directa representan al pueblo, y deberán actuar consultando la justicia y el bien común"*

Esta no es una simple exhortación. Es una norma jurídica que tiene y debe tener efectos concretos respecto de la actividad legislativa.

El artículo 133 no permite a la Corte Constitucional evaluar los motivos de conveniencia y oportunidad de las leyes, pero sí le permite controlar los abusos de poder, y en particular, evitar que los miembros del Congreso actúen con desviación del poder. Es decir, que empleen el poder legislativo para fines que expresamente se apartan de la justicia y del bien común.

En consonancia con esta norma, el artículo 136-5 establece:

> *ARTICULO 136º—Se prohíbe al Congreso y a cada una de sus cámaras: […] 5. Decretar actos de proscripción o persecución contra personas naturales o jurídicas.*

Esta prohibición comprende no solo personas naturales, sino también personas jurídicas, como lo son todas las empresas dedicadas a la industria del petróleo. La Corte ha dicho al

respecto que esta garantía se deriva de un principio constitucional *"insoslayable, por alcanzar el rango de una garantía a los derechos humanos"*, por lo cual ninguna corporación pública puede *"incurrir en actos de proscripción de las personas naturales o jurídica"*[207].

En virtud de estas dos normas, la jurisprudencia constitucional ha considerado que es aplicable a la actividad legislativa la doctrina de desviación del poder.

En la sentencia C-456 de 1998, en la cual se decidió sobre una demanda por inconstitucional una ley sobre televisión por haber sido adoptada con propósitos de retaliación contra los noticieros críticos del Gobierno, la Corte admitió la posibilidad de plantear contra una ley un cargo de desviación de poder. La Corte señaló que, a diferencia de lo que ocurre con la Administración Pública, que tiene competencias regladas, en materia legislativa el Congreso tiene un amplio margen de libertad política, *"la cual sólo encuentra límites, en general, en los principios, valores constitucionales y en los derechos que se reconocen a las personas, o específicamente, en ciertas restricciones que en determinados casos le son impuestas"*[208]. Sin embargo:

> *"No obstante el amplio margen de libertad del legislador, su actividad igualmente encuentra limitantes en los criterios de racionabilidad, razonabilidad, proporcionalidad y finalidad, que son de rigurosa observancia en la elaboración en las reglas de derecho, como reiteradamente lo ha reconocido esta Corporación."*[209]

Por lo anterior:

> *"**La Corte admite la posibilidad de que se pueda invocar la desviación de poder o de las atribuciones propias del legislador que la Constitución le confiere, como motivo para excluir del ordenamiento jurídico una disposición inconstitucional**, pero advierte que aquélla no es, como en el derecho administrativo, una causal que pueda invocarse en forma autónoma para pretender la declaración de inconstitucionalidad de una norma; **se requiere, por consiguiente, que se alegue y se demuestre por el demandante, en cada caso, que la finalidad perseguida por el legislador es contraria a las normas que en concreto recogen los valores, los principios, los derechos, los deberes y los fines constitucionales**.*
>
> *Consecuente con lo anterior estima la Sala que se trasgreden las normas receptoras de los aludidos valores, por vía de ejemplo, en los siguientes casos: I) **cuando la ley tiene una finalidad discriminatoria, es decir, no realiza el principio de igualdad**; II) cuando se desvía la voluntad legislativa del norte que le impone la Constitución de asegurar el respeto a la dignidad humana, y de **realizar los fines esenciales del Estado** (arts. 1 y 2 C.P.); **III) cuando el órgano legislativo se aparta del fin de consultar la justicia, el interés general y el bien común, y decreta "actos de proscripción o persecución contra personas naturales o jurídicas" (arts. 133 y136-5)**."*[210] (Énfasis añadido)

La Corte además precisó la manera en que podía efectuarse esta modalidad de control constitucional. Entre otros aspectos precisó que, si bien los criterios de conveniencia y oportunidad detrás de la decisión legislativa no son susceptibles de control constitucional, *"los aludidos criterios pueden ser examinados por la vía de dicho control, cuando quiera que la norma legislativa se encuentre en contradicción con disposiciones de la Constitución de cuyo contenido pueda evidenciarse una finalidad ilegítima"*[211]. También afirmó que los móviles que dieron origen a la expedición de la ley pueden *"ser idóneos para inferir dicha desviación [de poder], siempre que resulte ilegítimo el fin perseguido en la ley a la luz de los*

---

[207] Sentencia T-465 de 1996.
[208] Sentencia C-456 de 1998.
[209] Ibíd.
[210] Ibíd.
[211] Ibíd.

preceptos de la Constitución."[212] Agregó que es posible *" establecer la ilegitimidad del fin frente a la Constitución, a partir de ciertas inferencias deducidas de la conducta observada por los legisladores en el trámite del proyecto de ley"*[213] y finalmente señaló que *"la existencia de la ilegitimidad de los fines debe evaluarse de manera estricta en cada caso concreto, en razón de la presunción de constitucionalidad de la ley, con las pruebas que surjan de su trámite legislativo y las que se decreten y practiquen a instancias del actor o de oficio por la Corte"*[214]. Por último, la Corte recalcó que

> *"No le corresponde a la Corte, presumir la ilegitimidad en los fines, ni indagar de oficio sus posibles causas o motivos, pues corresponde al actor no solamente alegarlos, sino probarlos."*[215]

Ahora bien, para que una ley contenga el vicio de desviación del poder, no es necesario que se encuentre expresada la desviación textualmente en el articulado de la ley. Una ley puede ser, en apariencia, objetiva y general, pero en la práctica, bajo el ropaje de la generalidad, dirigirse a favor o en contra de personas o grupos determinados.

En la sentencia C-141 de 2010, la Corte declaró inexequible una propuesta de referendo que habría consagrado una segunda reelección presidencial en Colombia, entre otros motivos, porque se dirigía a beneficiar al entonces presidente de la República:

> *"la exigencia de la universalidad o generalidad de las leyes es una de las manifestaciones del principio de igualdad en la producción normativa, pues corresponde a la exigencia de que el Legislador debe tratar de manera igual a un conjunto de sujetos destinatarios de una regulación específica y esta finalidad se cumple mediante la expedición de disposiciones de carácter general, impersonal y abstracto, características que, ordinariamente, se asocian con el concepto de ley en la mayoría de los ordenamientos jurídicos. […]*
> *[…]*
> *Desde esta perspectiva **<u>las leyes de contenido singular o leyes de caso único siempre han suscitado recelos sobre su constitucionalidad</u>**, precisamente por apartarse de la exigencia de generalidad de la ley y por ser sospechosas de vulnerar el principio de igualdad. […]*
> *En el caso que en esta oportunidad ocupa a la Corte Constitucional existen diversos indicios que permiten concluir que la Ley 1354 de 2009 **<u>se aprobó con la finalidad específica de permitir al actual Presidente de la República aspirar a un tercer mandato consecutivo</u>**, a pesar de que la pregunta que se iba a someter a votación popular versara sobre una hipótesis general y abstracta.*
> *[…]*
> *Los anteriores elementos permiten inferir que la finalidad de la Ley 1354 de 2009 de someter a votación popular una reforma dirigida a la reelección de una persona particular no es una apreciación meramente subjetiva de algunos ciudadanos, como sí lo hubiere podido ser durante el Acto Legislativo de 2004. **<u>La reelección del actual Presidente hace parte esencial, clara y explícita del trámite de la Ley convocatoria a referendo</u>**. Por lo anterior, este cuerpo normativo vulnera de manera clara el principio de generalidad de las reformas constitucionales y el principio de igualdad al contemplar un trato privilegiado que beneficia de manera específica a un ciudadano en particular. […]"*[216] (énfasis añadido)

Por otra parte, en la sentencia C-1056 de 2012, en la cual se declaró inexequible por sustitución de la Constitución un Acto Legislativo que pretendía eliminar el régimen de conflictos de intereses para el trámite de futuras reformas constitucionales, la Corte destacó

---

[212] Ibíd.
[213] Ibíd.
[214] Ibíd.
[215] Ibíd.
[216] Sentencia C-141 de 2010.

que el mandato del artículo 133 de la Constitución no solamente proscribe las actuaciones del órgano legislativo con ánimo de beneficiar a un particular, sino que también impide actuar para perjudicar a personas específicas:

> *"Esta percepción resulta reforzada por el hecho de que, según quedó demostrado en el punto 6.2.1 anterior, durante el trámite del acto legislativo ahora cuestionado se buscó expresamente prescindir de la diligencia de declaración y votación de eventuales conflictos de interés durante el trámite de las reformas constitucionales, que al amparo de una discutible interpretación de un fallo de esta corporación, se estimaba inoficioso. Así, queda claro que el entendimiento que sobre esta norma tendrá, al menos de manera prevalente, el Congreso de la República (que es simultáneamente su autor y su destinatario) es el de que a partir de su aprobación no será necesario detenerse a efectuar declaraciones como las que resultan de los deberes establecidos en el artículo 182 superior, lo que a su turno puede generar situaciones en que los legisladores que intervienen en el trámite de una reforma constitucional, obren a espaldas de la justicia y el bien común,* ***pese al claro e inexcusable mandato del artículo 133 ibídem****.*
> *[…]*
> *También podría considerarse que la garantía que la norma acusada ofrece a los congresistas en el sentido de que los conflictos de interés que llegaren a presentarse en el trámite de las reformas constitucionales no podrán ser objeto de sanción, junto con la certeza de que, según se estableció, esos conflictos sí pueden presentarse, configura una situación cercana a la que de tiempo atrás el derecho privado ha denominado condonación del dolo futuro, en cuanto* ***de manera anticipada habilita al interesado (los miembros del Congreso) para actuar de manera segura y sin peligro alguno en beneficio propio, e incluso en perjuicio de otros, lo que tanto como esa otra hipótesis repugna al sentido común y al sentido de justicia, que es también un elemento esencial de la Constitución de 1991****."*[217]

Las dos normas demandadas, tomadas en conjunto, configuran una ley singular únicamente aplicable a la industria del petróleo, y diseñada para perjudicarla.

Aquí estamos ante una ley de caso único. Una carga tributaria que se estableció exclusivamente para la industria del petróleo. Esta industria es la única con una sobretasa que llega al 15%, la única que tiene una sobretasa tan elevada permanente en lugar de temporal (como las entidades financieras y las generadoras de energía eléctrica), la única que debe entregar el 70,5% de sus ingresos al Estado, y la única con reglas especiales para calcular las regalías pagadas en especie que no pueden ser deducidas, y la única que no puede deducir las regalías pagadas en dinero aunque la sobretasa en renta sea del 15%.

Como se explicó en la sección 4.2.1, las normas ahora demandadas fueron propuestas por el Gobierno, y acogidas por el Congreso, con el objetivo expreso de perseguir y terminar a la industria del petróleo. Se remite a las afirmaciones de todos los funcionarios relevantes transcritas en dicha sección: desde el presidente de la Republica que reiteradamente ha calificado el petróleo como un "veneno", hasta la Viceministra del ramo que para que nadie dudara de que en realidad el gobierno busca terminar con esta industria afirmó: *""****No habrá más exploración ni explotación de hidrocarburos. No sé qué parte de esa frase no han entendido****"*[218]

La demostración de esta finalidad ilegítima y *animus* persecutorio se refuerza con la ausencia de un verdadero fin legítimo. Como se ha explicado (sección 4.2.3), estas medidas no tienen una justificación ambiental o de lucha contra el cambio climático. La justificación primordial de la carga tributaria desproporcionada es una intención de perseguir y terminar la industria del petróleo.

---

[217] Sentencia C-1056 de 2012.

[218] https://www.semana.com/politica/articulo/no-se-que-parte-de-esa-frase-no-han-entendido-la-descortes-salida-de-la-viceministra-de-energia-ante-el-pleno-del-congreso-de-naturgas/202214/

Con estos elementos, es posible afirmar, de acuerdo con los criterios de la sentencia C-456 de 1998, que las normas demandadas tienen una *"finalidad discriminatoria"*, aspecto que es distinto a un mero efecto discriminatorio.

A diferencia de lo que ocurre con frecuencia, en que las autoridades con finalidades legítimas y loables cometen actos con efectos desiguales, en este caso la autoridad legislativa actuó expresamente con una finalidad discriminatoria y persecutoria.

En segundo lugar, esta finalidad es contraria a los fines del Estado. Como se explicó anteriormente en la sección 5.2 la propiedad del subsuelo consagrada en la Constitución tiene la finalidad de explotar los recursos del subsuelo en beneficio de la sociedad, ya que el subsuelo, como lo ha reiterado la Corte, *"comporta buena parte de la riqueza pública de la Nación y del Estado, que debe ser aprovechada en beneficio de la sociedad"*[219]. La financiación del Estado Social de Derecho y de las políticas sociales reposa en buena medida, como se mostró en la sección 4.4 en los ingresos provenientes de la actividad de exploración y producción de petróleo.

Esto no se opone a una transición energética. Como se anotó en la sección 4.4, en la Constitución de 1991 conviven las normas de la Constitución Ecológica con las normas sobre el aprovechamiento y distribución provenientes de la industria del petróleo. Lejos de existir una contradicción insalvable, es la destinación de los recursos provenientes de la industria del petróleo a la financiación de la transición energética y a las políticas sociales lo que contribuye a la materialización de los fines del Estado Social de Derecho.

En tercer lugar, las normas demandadas comportan un acto de persecución contra la industria del petróleo, en línea con la estigmatización pública que se ha promovido desde las más altas esferas del Gobierno, al equiparar al petróleo incluso con la cocaína. De esta forma, además de tener una finalidad discriminatoria, efectivamente con estas normas se persigue a una industria con el objeto de marchitarla.

En estas condiciones, se presenta el vicio constitucional de desviación de poder, el cual deriva en una violación de los artículos 133 y 136-5 de la Constitución.

8.3. Recapitulación del último grupo de cargos

Al inicio de esta demanda se formularon los siguientes problemas jurídicos:

(1) ¿Desconoce el principio constitucional de equidad tributaria (art. 95-9 CP) una nueva carga tributaria, conformada conjuntamente por una sobretasa al impuesto sobre la renta y la prohibición de deducir las regalías, que (a) aumenta del 36,3% al 70,5% la tasa efectiva de tributación, (b) incluye desigualdades injustificadas frente a otros sectores de la economía y (c) fue creada con la intención expresa de marchitar a la industria?

La respuesta es afirmativa. La nueva carga tributaria, conformada conjuntamente por una sobretasa al impuesto sobre la renta y la prohibición de deducir las regalías, que (a) aumenta del 36,3% al 70,5% la tasa efectiva de tributación, (b) incluye desigualdades injustificadas frente a otros sectores de la economía y (c) fue creada con la intención expresa de perseguir y marchitar a la industria, es inequitativa, no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes y, al haber sido creada con una finalidad ilegítima, no supera el umbral mínimo de racionalidad de las medidas legislativas. De esta forma, las normas demandadas vulneran el artículo 95-9 de la Constitución que se refiere al criterio de equidad.

---

[219] Sentencia C-346 de 1995.

(2) ¿Incurre en el vicio de desviación del poder legislativo, de manera contraria a los artículos 133 y 136-5 de la Constitución, la adopción de una nueva carga tributaria, cuando su justificación primordial es una intención irracional de dañar y marchitar a una industria particular mediante normas singularmente dirigidas a dicha industria?

La respuesta es afirmativa. La nueva carga tributaria fue adoptada en desviación del poder. El Congreso fue instrumentalizado por el Gobierno para que en la reforma tributaria se incluyeran unas normas que no se dirigen a obtener mayores recursos, sino a marchitar la industria del petróleo, como lo demuestran las distintas intervenciones públicas del Presidente de la República, la Ministra de Minas y el Ministro de Hacienda. La finalidad expresa del Gobierno es que no haya más explotación petrolera, finalidad incompatible con la Constitución de 1991, la cual prevé la explotación del subsuelo como una fuente indispensable de recursos para la garantía de la autonomía financiera de las entidades territoriales y la financiación de políticas sociales en el Estado Social de Derecho. Esta finalidad persecutoria, expresa en pronunciamientos oficiales de altos funcionarios, se materializó en dos normas que tomadas en su conjunto configuran una ley singular para la industria del petróleo que es la única sujeta a una carga tributaria con una sobretasa en renta del 15% sin poder deducir el pago de las regalías, entre otras reglas únicas para esta industria. Al desviarse el poder legislativo contra una industria específica para perseguirla y marchitarla e imponerle una carga tributaria mediante una ley singular, las dos normas acusadas son contrarias al mandato constitucional del artículo 133, puesto que una finalidad persecutoria es contraria al bien común reflejado en las normas que les dan estatus constitucional a los recursos del subsuelo y a la destinación de una parte de ellos. Adicionalmente viola la prohibición constitucional establecida en el artículo 136-5 porque busca y materializa la proscripción de personas jurídicas dedicadas a una industria lícita al momento de la expedición de las normas tributarias.

IV. COMPETENCIA

Es competente la H. Corte Constitucional para conocer de esta demanda, de acuerdo con el artículo 241-4 de la Constitución, debido a que se demandan normas pertenecientes a una ley de la República.

V. ANEXOS

- Fotocopias de las cédulas de ciudadanía de los accionantes.

VI. NOTIFICACIONES

Se recibirán notificaciones y comunicaciones sobre este proceso a los siguientes correos electrónicos: lucycruz@quinonescruz.com, manueljcepeda@gmail.com y mplazas@mpvabogados.com.

Atentamente,

Lucy Cruz de Quiñones
C.C. 41.581.364 de Bogotá

Manuel José Cepeda Espinosa
C.C. 79.158.071 de Usaquén

Mauricio Alfredo Plazas Vega
C.C. 19.301.289 de Bogotá