

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-489 DE 2023

Expediente: D-15.097

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*.

Demandante: Carlos Edward Osorio Aguiar

Magistrados ponentes:

Jorge Enrique Ibáñez Najar

Cristina Pardo Schlesinger

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

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

SENTENCIA

ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, el ciudadano Carlos Edward Osorio Aguiar presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*.

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

Mediante Auto del 24 de enero de 2023, se admitió el cargo tercero y se inadmitieron los demás cargos de la demanda. Estos últimos fueron rechazados mediante Auto del 14 de febrero de 2023 porque el demandante no presentó escrito de corrección de la demanda.

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

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

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

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

A. La disposición demandada

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

“LEY 2277 DE 2022

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA DECRETA:

[...]

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

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

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

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

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

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

recursos naturales no renovables pagados a título de regalía de cada pozo (ΣUD) así:

$$CTP = \Sigma CP$$

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

$$CP = VR \times CU$$

Donde:

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

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

$$CU = CT$$

VT

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

B. La demanda

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

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

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

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

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

C. Intervenciones oficiales

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

<i>Ineptitud sustantiva de la demanda</i>
<p>La demanda es inepta porque el accionante, al formular un cargo por equidad tributaria en conexidad con igualdad, debía proponer un <i>test de comparación</i>. Por lo tanto, la acción carece de claridad y certeza.</p> <p>El cargo tercero admitido <i>adolece de falta de justificación y desarrollo técnico</i> porque el accionante no identificó los sujetos comparables a los cuales la norma acusada aplica un trato diferente. No obstante, si el cargo se fuere a decidir de fondo, es preciso considerar que los contribuyentes que pagan regalías y los que no lo hacen no son sujetos comparables. Los primeros explotan recursos propiedad del Estado y, en consecuencia, deben pagar una contraprestación por ello. Además, su actividad genera impacto ecológico y tiene beneficios tributarios favorables. De esta manera, “<i>el cargo de la demanda sobre el trato diferenciado no pugna con el principio de igualdad ni equidad tributaria porque no prevé una carga diferente entre sujetos comparables estando estos sujetos en situaciones de hecho y jurídicas diferentes</i>”.</p>
<i>La norma se inscribe en el amplio margen de configuración que tiene el legislador en materia tributaria</i>
<p>La norma demandada se inscribe dentro de los límites que la Constitución impone a la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria. El Congreso tiene una competencia discrecional para determinar la política tributaria, por lo que puede crear, modificar y eliminar tributos y deducciones según lo considere necesario.</p> <p>La forma de determinar la capacidad contributiva es un asunto que concierne al legislador, así como la forma de establecer la base gravable de cada impuesto. La jurisprudencia constitucional permite incluso eliminar las deducciones o cualquier mecanismo alternativo de depuración de la base gravable, siempre que el impuesto a cargo del contribuyente no constituya una carga irrazonable y desproporcionada.</p> <p>Dado que el Congreso cuenta con la <i>más amplia discrecionalidad</i> para determinar la política tributaria, corresponde a la ley definir qué se entiende por ingreso en términos tributarios. De esta forma, un costo o gasto no necesariamente debe deducirse o detraerse de la base gravable del impuesto; incluso puede ser eliminado, tal y como ocurre con la disposición jurídica demandada, que prohíbe la deducción de las regalías en el impuesto sobre la renta.</p> <p>La cuantificación del impuesto sobre la renta se funda en el criterio de justicia y equidad</p>

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

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

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

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

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

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

² Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

³ *Ibidem*.

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

<p><i>constitucionalmente admisible, de contribuir a la consecución de un sistema tributario más equitativo y justo y, al mismo tiempo, de generar nuevas fuentes para la financiación del gasto social que apoye en el cierre de brechas de la desigualdad y la pobreza”. En este sentido, “la presente demanda es una excelente oportunidad para que la Corte Constitucional se pronuncie sobre el alcance del numeral 95-9 de la CP y sobre la necesidad de materializar y terminar de despertar las cláusulas durmientes de los deberes constitucionales”⁵.</i></p>
<p>Los sectores mineros y de hidrocarburos no son comparables con ningún otro sector de la economía</p>
<p>Las empresas dedicadas a la explotación de RNNR no son comparables con otros contribuyentes que pagan contraprestaciones al Estado por la explotación de bienes públicos por cuanto: (i) suscriben un contrato de concesión para explotar RNNR, (ii) pagan a favor del Estado una regalía que es una contraprestación económica, (iii) generan un costo ambiental, (iv) su actividad afecta las regiones y comunidades, (v) el Estado es propietario de los recursos que explotan, y (vi) se rigen por el Código de Minas.</p> <p>Además, quienes explotan RNNR cuentan con un tratamiento privilegiado porque pueden hacer uso de estímulos tributarios como el descuento tributario de la inversión en activos fijos reales; la amortización tanto de las inversiones en las actividades de exploración y explotación de RNNR como de los gastos preliminares en etapas de exploración; los descuentos asociados al IVA por la importación de bienes de capital y maquinaria pesada para la industria básica; los descuentos tributarios por inversiones en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente, y el descuento tributario por impuestos pagados en el exterior, entre otros.</p> <p>Dado que no son asimilables, no es inequitativo el trato diferenciado otorgado por el legislador, y por lo mismo es innecesario que la Sala Plena aplique un test de proporcionalidad para concluir que no existe afectación alguna al principio de equidad. En caso de que se aplique el test de proporcionalidad, es imperativo concluir que la disposición es exequible por cuanto la finalidad que persigue la norma —proteger el medio ambiente y aumentar los recursos para la financiación del gasto público social— no está constitucionalmente prohibida; y la medida es idónea para el efecto porque aumenta el recaudo y evita el efecto nugatorio de que el pagador de la regalía la recupere vía deducción en el impuesto sobre la renta.⁶</p> <p>La Corte Constitucional ha avalado la constitucionalidad de medidas que establecen tratos diferentes siempre que no se vulneren los principios de igualdad y equidad. Así, la eliminación de la deducción por regalías se encuentra plenamente justificada porque permite la consolidación de un sistema tributario más equitativo.</p>
<p>Permitir la deducibilidad de las regalías contraviene su naturaleza de contraprestación económica por la explotación de RNNR</p>
<p>La prohibición prevista en la norma demandada protege la integridad de las regalías como</p>

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

recurso público, pues impide que los explotadores de RNNR recuperen lo pagado por concepto de regalía, mediante su deducción del impuesto sobre la renta. En concordancia con la Constitución Política, la regalía es una contraprestación económica que se origina por el uso del subsuelo propiedad de la Nación y de la función ecológica de la propiedad que compensa los efectos negativos que genera la explotación de los RNNR.⁷ Por lo tanto, de no incorporarse la prohibición de deducción de regalías se estarían ignorando “[...] las externalidades negativas que ello [la explotación de RNNR] conlleva en el ecosistema y de cuyo se estarían desconociendo los postulados consagrados en el artículo 58 Constitucional, que demandan el deber de que la propiedad cumpla con una función social y ecológica”⁸.

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

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

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

D. Conceptos de expertos invitados

La Corte Constitucional recibió ocho (8) conceptos de expertos invitados, quienes solicitaron la declaratoria de inexequibilidad de la disposición acusada. Estos son: Alfredo Lewin Figueroa, Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI), Asociación Colombiana de Minería (ACM), Asociación Colombiana del Petróleo y Gas (ACP), Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana, Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia, Instituto de Ciencia Política Hernán Echevarría Olózaga (ICP) y Mauricio Piñeros

⁷ Intervención del Ministerio de Minas y Energía.

⁸ Ibidem.

⁹ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem.

Perdomo. Dado que las intervenciones comparten argumentos comunes, a continuación, se resumen las razones propuestas por este grupo de intervinientes:

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

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

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

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

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

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

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

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

económico, por el mayor valor del impuesto de renta a pagar que genera la inflación artificial de la base gravable”¹⁵.

Segundo, la actividad del legislador en el caso *sub examine* no resiste un test leve de proporcionalidad, y en cambio resulta *arbitraria y caprichosa*. Esto, debido a que en la exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria se afirmó que: (i) las regalías no son un gasto, pese a que técnica y contablemente son un costo o gasto; (ii) el sector minero tiene una tasa de tributación baja, aunque está demostrado que la “*tarifa general combinada de renta para las sociedades del sector minero, es decir, la que paga el concesionario más el accionista, quedaría en 41.5%*”¹⁶ y (iii) la prohibición de deducibilidad se debe a la contraprestación por el uso de un activo del Estado, cuando lo cierto es que ese activo mientras no es explotado *es oculto e irrealizable*, de forma que no produce ingreso alguno al Estado sin la intervención del empresario minero.¹⁷

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

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

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

***Las regalías son costos de producción o gastos que no aumentan el patrimonio de los contribuyentes y no deben ser gravados*¹⁹**

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

Las regalías entran de manera transitoria al patrimonio del contribuyente, pero luego son transferidas al Estado, por lo que no incrementan el patrimonio ni benefician a aquel.

¹⁵ Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI).
¹⁶ Intervención del Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia.
¹⁷ *Ibidem*.
¹⁸ Intervención de la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP).
¹⁹ Intervenciones de la Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI), Asociación Colombiana de Minería (ACM), Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP) y Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

Además, técnica y contablemente son reconocidas como un gasto operacional o costo de venta.²⁰

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

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

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

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

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

Los requisitos previstos en los artículos 107 y 115 del Estatuto Tributario para la deducción de expensas son aplicables a las regalías, por cuanto estas “*son la fuente de la renta gravable de los productores pues sin estas no pueden explotarse los hidrocarburos y, por tanto, no podrían existir rentas gravables (principio de causalidad). Así mismo, al tener*

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

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

²² Intervención de Alfredo Lewin Figueroa.

²³ *Ibidem*.

tarifas escalonadas en función del volumen de producción, las regalías aplican en su justa medida a las diferentes empresas productoras (principio de proporcionalidad)”²⁴. Por consiguiente, prohibir la deducción de las regalías genera que la capacidad contributiva de las empresas se aumente de manera artificial.

La medida demandada es contraria al principio de equidad tributaria, pues *distorsiona* la noción del impuesto sobre la renta que grava utilidades o ganancias de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario. En consecuencia, desconoce el concepto de minoración estructural que conlleva la deducción de la regalía, a través de la cual se establece la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En esta medida, las empresas que explotan RNNR deben tributar sobre *una renta inexistente*, lo cual es confiscatorio, irrazonable e injustificado.

La prohibición de deducción de las regalías impide a las empresas obtener una rentabilidad mínima por su operación²⁵

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

La prohibición de deducción de las regalías afecta la competitividad del país y los ingresos del SGR²⁷

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

En este sentido, la reforma tributaria podría implicar en los próximos años: (i) una pérdida de ingresos por regalías que reduciría en 24% las posibilidades de solucionar necesidades básicas insatisfechas en las regiones (agua potable, salud, educación, alcantarillado y vidas); (ii) la pérdida de oportunidades de contratación de bienes y servicios; (iii) la

²⁴ Intervención del Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana.
²⁵ Intervención de la Asociación Colombiana de Minería (ACM).
²⁶ *Ibidem*.
²⁷ Intervenciones de la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas (ACP), la Asociación Colombiana de Minería (ACM), el Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Onzaga (ICP).

destrucción de empleos especialmente en las regiones productoras; (iv) y el aumento del precio del dólar y, por lo mismo, del costo de vida para todos los colombianos.²⁸

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

E. Intervenciones ciudadanas

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

Harold Eduardo Sua Montaña

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

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

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

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

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

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

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

Los ciudadanos indicaron que *“las empresas dedicadas a la explotación de RNNR ya son las que más contribuyen a la financiación de los gastos e inversiones del Estado”*³¹. Adicionalmente, señalaron que el Ministerio de

³⁰ Concretamente, señalaron que *“no es cierto que la deducción de las regalías de la base gravable del impuesto sobre la renta implique la sustracción de ingresos del Estado. Tampoco es cierto que las regalías no correspondan a un costo o gasto derivado de la explotación de RNNR. En toda lógica la condición de costo o gasto no riñe con la definición de las regalías como la contraprestación por el uso de un activo del Estado. Y tampoco es cierto que las regalías no sean un costo o gasto relacionado con la producción en el sector minero y petrolero [...] Pero en especial, no es cierto que los sujetos pasivos del sector minero y petrolero tengan bajas tasas efectivas de tributación”*.

³¹ Los intervinientes señalaron que, de acuerdo con las cifras de la DIAN para el año 2021 *“las actividades de extracción de petróleo crudo, el transporte de petróleo crudo y gas por tuberías y la extracción de carbón piedra contribuyen el 20,36% (\$10.142.847 millones) del recaudo del impuesto sobre la renta en el año 2021”*, por lo que se preguntaron *“¿Cuál es entonces el sustento para afirmar que estas actividades debían contribuir más a la financiación de los gastos e inversiones del Estado cuando ya asumen una altísima proporción del recaudo total del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas?”*. Adicionalmente, señalaron que el Ministerio de Hacienda afirmó que el subsector económico minero tiene la tasa efectiva de

Hacienda afirmó que el subsector económico minero tiene la tasa efectiva de tributación más alta en Colombia del 27%, por lo que no es coherente que los antecedentes legislativos mencionen que los sectores de extracción de petróleo y carbón tienen bajas tasas efectivas de tributación³².

En opinión de los intervinientes, la forma en que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público determinó la tasa efectiva de los sectores de extracción de petróleo y carbón es imprecisa y compleja, pues los factores de la fórmula que aplicó para *“calcular la supuesta TET común de los sectores de extracción de petróleo y de extracción de carbón, no son conducentes para determinar la verdadera capacidad contributiva de estos dos sectores. Tampoco son conducentes para establecer si en verdad había ‘espacio’ en la capacidad contributiva en especial del sector de extracción de carbón para asumir una mayor carga tributaria”*. Según adujeron, esta fórmula no permite establecer la capacidad contributiva, sino que muestra la tarifa estatutaria con o sin la deducción de las regalías que incluso es más baja que las del impuesto sobre la renta (31% en 2021).

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

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

tributación más alta en Colombia del 27%, por lo que no es coherente que en los antecedentes legislativos mencionen que los sectores de extracción de petróleo y carbón tienen tasas efectivas de tributación baja.

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

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

pone en riesgo la sostenibilidad de la minería en Colombia, con todo el impacto social que eso genera”.

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

Los ciudadanos solicitaron que se declare la inexecutable de la norma acusada. Señalaron que de conformidad con el artículo 26 del ET, el impuesto sobre la renta grava la generación de riqueza. Manifestaron que el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 es contrario al principio de equidad tributaria *“porque no grava la riqueza que el contribuyente ha generado para sí, sino que lo grava por la riqueza que ha generado para un tercero, el propio Estado, quien ha tomado ya lo que le corresponde en la esfera de la explotación por concepto de regalías sobre los recursos naturales no renovables”.*

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

F. Concepto de la Procuradora General de la Nación

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

En consecuencia, aplicó el test leve de razonabilidad a la disposición demandada y concluyó que esta es inconstitucional. En primer término, argumentó que la finalidad de la norma es *“impedir que las empresas del sector minero-energético desconozcan que la regalía no corresponde a un*

gasto derivado de la explotación de recursos naturales, sino a la contraprestación por el uso de un activo del estado”. A su juicio, esta finalidad es inconstitucional porque la Corte Constitucional ha acogido la concepción de regalía “como una compensación por una afectación social y ambiental causada a la comunidad”³⁴. De lo anterior se deriva que “las regalías constituyen un gasto o costo asociado a la actividad extractiva de los recursos, porque no responde a un valor cancelado por una obligación adquirida con la administración, sino que su pago se origina en el deber de compensar afectaciones sociales y ambientales causadas por la explotación de recursos naturales no renovables”.

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

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

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

<p>Resumen de intervenciones oficiales y concepto de la Procuradora General de la Nación</p>

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

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

N°	Interviniente	Solicitud
1	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Exequible
2	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	
3	Ministerio de Energía y Minas	
4	Presidencia de la República	
5	Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado	
6	Procuradora General de la Nación	Inexequible

Resumen de los conceptos emitidos por los expertos invitados		
N°	Experto	Concepto
1	Alfredo Lewin Figueroa	Inexequible
2	Asociación Colombiana de Empresarios de Colombia (ANDI)	
3	Asociación Colombiana de Minería (ACM)	
4	Asociación Colombiana del Petróleo y Gas (ACP)	
5	Departamento de Derecho Económico de la Universidad Javeriana	
6	Departamento de Derecho Minero Energético de la Universidad Externado de Colombia	
7	Instituto de Ciencia Política Hernán Echevarría Olózaga (ICP)	
8	Mauricio Piñeros Perdomo	

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

I. Pruebas decretadas por la Corte Constitucional

a) Traslado de pruebas del expediente D-15113 AC

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

Mediante auto del 23 de mayo de 2023, la mencionada magistrada ordenó el traslado de las pruebas y documentos recibidos en el expediente D-15.113 AC al expediente D-15.097. Tales pruebas fueron decretadas en los autos del 21 de febrero y del 14 de marzo de 2023. En ellos se dispuso oficiar a la Agencia

Nacional de Minería (ANM), a la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), a las facultades de Contaduría Pública de las universidades Nacional de Colombia y Externado de Colombia, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para que respondieran preguntas relacionadas con la metodología para la liquidación de las regalías, su tratamiento contable y financiero y la distinción que hace la norma acusada entre las regalías que se pagan en dinero y en especie³⁶.

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

Fecha del auto en el que se decretó la prueba	Entidad o interviniente y fecha de recepción en la Secretaría General	Documento
21 de febrero de 2023	Agencia Nacional de Hidrocarburos (3 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53224
21 de febrero de 2023	Agencia Nacional de Minería (3 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53255
21 de febrero de 2023	Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia (16 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816
21 de febrero de 2023	Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia (17 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53952
14 de marzo	Agencia Nacional de	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53952

³⁶ En los autos referidos, la magistrada Cristina Pardo Schlesinger solicitó a la ANM y a la ANH que informaran las variables técnicas asociadas con la producción y comercialización del recurso que se incluyen en la liquidación de las regalías y que permiten establecer el valor final que se debe pagar. En igual sentido, las interrogó sobre si el precio base de liquidación de las regalías que se paga en dinero y especie incluye o equivale al costo de producción del respectivo RNNR. Así mismo, pidió a las facultades de Contaduría Pública de las universidades Nacional de Colombia y Externado de Colombia que indicaran cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas explotadoras daban antes de la promulgación de la norma demandada y que ahora deben dar al pago por concepto de regalías para liquidar el impuesto sobre la renta. Igualmente, ordenó que señalaran cuál es el tratamiento contable y financiero que las empresas que usan el espectro electromagnético deben dar a la contraprestación económica que pagan al Estado por ese concepto. La magistrada formuló preguntas similares al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN. Para comprender con precisión el alcance de la disposición demandada, en la misma oportunidad, les preguntó por las razones técnicas y jurídicas por las que el parágrafo acusado distingue las regalías que se pagan en especie de aquellas que se pagan en dinero. Por último, las cuestionó sobre si la prohibición impugnada es aplicable a las regalías que se pagan mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión.

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

de 2023	Hidrocarburos (22 de marzo de 2023)	aria/archivo.php?id=54052
14 de marzo de 2023	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (23 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54139
14 de marzo de 2023	Ministerio de Hacienda y Crédito Público (28 de marzo de 2023)	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=54404
14 de marzo de 2023	Consejo Técnico de la Contaduría Pública (9 de mayo de 2023) ³⁸	https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=56281
Documentos técnicos aportados como anexo a la intervención oportuna presentada por los ciudadanos José Alejandro Herrera Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez		
<ul style="list-style-type: none">• Estudio técnico y legal efectos de la reforma tributaria en la industria de minería (peritaje técnico económico y financiero), elaborado por la Facultad de Finanzas, Gobierno y Relaciones Internacionales de la Universidad Externado de Colombia.• Estudio técnico y legal efectos de la reforma tributaria en la industria de minería (peritaje técnico contable), elaborado por la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia.• Cuestionario peritaje económico/financiero - no deducibilidad regalías, elaborado por la firma Econometría Consultores.• Concepto económico sobre los efectos para el sector de minería de carbón térmico (CIU 0510) de la no deducibilidad de las regalías del impuesto de renta y la sobretasa en la tarifa del impuesto sobre la renta, según lo estipulado en la ley 2277 de 2022, elaborado por Mauricio Reina y Sandra Oviedo.		

b) Audiencia pública

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

³⁸ Mediante escrito dirigido a la magistrada sustanciadora el 23 de marzo de 2023, y en relación con las tres primeras preguntas formuladas a la entidad en el Auto del 14 de marzo de 2023, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) informó que “remitió la consulta de estas 3 preguntas al Consejo Técnico de la Contaduría Pública del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como organismo competente para absolverlas. El radicado es 1-2023-009536 del 17 de marzo de 2023 y asignado al señor Edgar Hernando Molina”.

expertos invitados remitir los escritos de resumen de sus intervenciones dentro de los treinta días siguientes a la terminación de la audiencia pública el 4 de agosto de 2023.³⁹

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

Primera jornada. Naturaleza de las regalías, determinación, liquidación y pago	
Primer eje temático: naturaleza jurídica de las regalías	<p>¿Cuál es la naturaleza, alcance y contenido de la regalía que se entrega o paga por la explotación de los RNNR en general y de los hidrocarburos en particular? ¿Cuáles son las razones fácticas y jurídicas por las cuales las definiciones de las regalías como <i>i</i>) un costo de producción o un gasto operacional y <i>ii</i>) una contraprestación económica que se paga al Estado por la explotación de los RNNR son compatibles o incompatibles entre sí?</p> <p>¿En qué momento de la cadena de extracción del recurso hidrocarburífero o de un mineral se adquiere la propiedad del RNNR por parte del explotador?</p> <p>¿Cuál era el tratamiento jurídico, contable y tributario que las empresas que explotan RNNR daban a la regalía que entregaban o pagaban al Estado en especie o en dinero, según el caso, antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?</p> <p>¿Cuál era el tratamiento tributario que las empresas que explotan RNNR daban a las regalías antes y después de <i>i</i>) los conceptos 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y <i>ii</i>) la Sentencia del 12 de octubre de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado?⁴⁰</p> <p>¿Cuál es el tratamiento contable y tributario que las empresas que explotan RNNR deben dar a la regalía que entregan o pagan al Estado en especie o en dinero, después de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?</p> <p>¿Existe alguna diferencia en el tratamiento contable que las empresas que explotan RNNR dan al pago de las regalías cuando este se satisface en especie o en dinero? De ser así, ¿cuáles son las razones que explican dicha diferencia?</p>

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

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

	¿El tratamiento contable de las regalías debe tener algún impacto sobre su tratamiento tributario?
Segundo eje temático: Determinación, liquidación y recaudo de las regalías	<p>1. ¿Cuál es la metodología que se sigue para la liquidación de las regalías?</p> <p>2. ¿Cuáles son las variables técnicas, valores o elementos presentes en la fórmula de liquidación de las regalías? ¿Cómo se determina el precio del RNNR que se incorpora como factor en la fórmula de liquidación de las regalías? ¿El precio base de liquidación de las regalías que se paga en dinero y especie incluye o equivale solamente al costo de producción del respectivo RNNR o dicho precio incluye otros costos y algún tipo de utilidad?</p> <p>3. En términos económicos y jurídicos, ¿cómo opera el pago de regalías en dinero y en especie?</p> <p>4. ¿El valor de las regalías pagadas en dinero y en especie es equivalente? ¿Existe, en términos prácticos y técnicos, alguna diferencia entre el valor pagado por regalías en dinero y en especie? Dicho de otro modo, ¿los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie asumen la misma carga económica que aquellos que pagan regalías en dinero? De no ser así, ¿cuáles son las razones que explican las diferencias?</p> <p>5. En la práctica, ¿por cuáles tipos de RNNR se pagan regalías en dinero y por cuáles se reciben pagos en especie? ¿Cuál es la razón por la que las regalías por la explotación de ciertos RNNR se pagan efectivamente en especie y otras exclusivamente en dinero? ¿La empresa que explota RNNR puede decidir si paga las regalías en dinero o en especie?</p>
Tercer eje temático: el pago de las regalías y su presunta recuperación mediante su detracción de la renta bruta en el esquema anterior a la Ley 2277 de 2022	<p>1. ¿Desde las perspectivas tributaria y matemática, la deducción de las regalías de la renta bruta permite que el contribuyente recupere el pago por este concepto?</p> <p>2. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa: ¿Cómo opera tal recuperación? ¿Cuál es el porcentaje de esa recuperación? ¿Cuál es el impacto de esa recuperación en el Presupuesto General de la Nación (PGN)? ¿Cuál es el impacto de esa recuperación en el Sistema General de Regalías (SGR)?</p> <p>3. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea negativa: ¿Cuál es el impacto de la no deducibilidad de las regalías en el pago que los explotadores deben hacer por este concepto? Es decir, ¿los destinatarios de la medida pagarán, de manera indirecta y vía impuesto sobre la renta, un porcentaje adicional por concepto de regalías?</p>
Segunda jornada. Contenido y alcance de la disposición acusada	
Primer eje	1. ¿Cuáles son las razones técnicas y jurídicas por las que la norma

temático: aplicación de la norma y cálculo del monto no deducible por pago de regalías	<p>demandada distingue entre las regalías que se pagan en especie y aquellas que se pagan en dinero? ¿El valor de las regalías que se paga en dinero es equivalente al valor de las regalías que se paga en especie?</p> <p>2. ¿Cómo opera la aplicación del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022? ¿Cómo se aplican las fórmulas previstas en los incisos segundo y siguientes de esta disposición? ¿Por efecto de esta norma, al no deducir el valor pagado por regalías en dinero y no deducir el costo de producción de las regalías pagadas en especie, la base gravable del impuesto sobre la renta aumenta más para las empresas que liquidan las regalías en dinero que para las que lo hacen en especie?</p> <p>3. ¿Cuál es el impacto económico y tributario de prohibir la deducción del valor total pagado por regalías en dinero y restringir esta prohibición al costo de producción de las regalías pagadas en especie?</p>
Segundo eje temático: determinación de la capacidad contributiva de los destinatarios de la medida e impacto económico de la norma acusada	<p>1. ¿Cuáles fueron las razones de política fiscal que motivaron la adición del parágrafo 1 al artículo 115 del Estatuto Tributario? ¿Cuáles son las razones por las cuales la capacidad contributiva de los sujetos afectados por esta disposición se evaluó en términos de TET? ¿Cuál es el método utilizado por el Gobierno nacional para determinar la TET y por qué se excluyeron otros métodos de cálculo, como los propuestos por algunos intervinientes en estos procesos? ¿Cuáles son las razones técnicas y jurídicas por las que no debería utilizarse una TET que contemple variables o factores propios del <i>Government take</i>? ¿Por qué aunque la TET calculada para el sector del carbón es mayor que la TET calculada para el sector de hidrocarburos, la prohibición de deducir las regalías de la renta bruta es la misma para ambos sectores? ¿Por qué no se calculó la TET para los demás sectores que explotan RNNR? En particular será necesario ofrecer información sobre: la forma en que se decidieron las variables incluidas en la fórmula de cálculo de la TET, la diferencia entre la utilidad fiscal y la utilidad contable, el impacto que la elección de una u otra tiene en la determinación de la TET y la definición de la TET según el sector.</p> <p>2. En un estudio elaborado por la Universidad Externado de Colombia y otros expertos técnicos que fue aportado en una de las intervenciones ciudadanas, se indica que la TET de los sujetos a quienes aplica la disposición acusada asciende al 132% por efecto de la no deducibilidad de las regalías. Al respecto, el Gobierno nacional informó en el curso del proceso legislativo que la TET aumentaba únicamente al 29.4%. Explique las razones de esta diferencia e informe a la Corte su opinión sobre la razonabilidad de uno y otro cálculo.</p> <p>3. Los intervinientes que proporcionaron a la Corte argumentos tendientes a desvirtuar la corrección del cálculo de la TET sobre el cual fundamenta la razonabilidad y proporcionalidad de la disposición acusada, deberán informar a la Corte: desde el punto de</p>

	<p>vista económico, ¿cuál es la diferencia entre las variables para determinar la TET que usted propone y las implementadas por el Gobierno Nacional? ¿Por qué las variables utilizadas por el Gobierno Nacional para determinar la TET no permiten determinar de manera razonable la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta?</p> <p>4. ¿Cuáles son los cambios normativos y jurisprudenciales en lo que respecta al tratamiento tributario de las regalías, previo a la emisión de la Ley 2277 de 2023? En particular, ¿cuál fue el impacto económico, tributario y en la inversión en los sectores que explotan RNNR que tuvieron los conceptos 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, emitidos por la DIAN, en virtud de los cuales las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no eran deducibles del impuesto sobre la renta?</p> <p>5. ¿La prohibición de deducir las regalías de la renta bruta tendrá algún impacto cierto y demostrado sobre la economía del país, la inversión y los ingresos del Gobierno nacional y del SGR en los próximos años?</p>
--	--

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

CONSIDERACIONES

1. Competencia

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

2. Cuestiones preliminares

Aptitud sustantiva de la demanda

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

En opinión de esa entidad, la demanda está dirigida a “establecer que existe una diferencia de trato tributario entre las personas-empresas a quienes se les confía la explotación de recursos naturales no renovables” y el “resto de

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

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

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

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

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

⁴² *Ibidem*.

⁴³ *Ibidem*.

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

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

⁴⁶ Sentencia C-1052 de 2001.

⁴⁷ *Ibidem*.

que logren despertar “una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada”⁴⁸.

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

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

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

Debido al amplio margen de configuración del legislador tributario, la herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de igualdad es, por lo general, el juicio integrado de igualdad débil o suave.⁵²

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Sentencia C-486 de 2020.

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

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

Comoquiera que la igualdad tiene un carácter relacional, antes de proceder a la aplicación de las etapas de este juicio, el juez constitucional debe verificar si los sujetos invocados admiten ser comparados fáctica y jurídicamente.⁵³ Esto, “*independientemente de si tal trato asimétrico es o no constitucional*”⁵⁴.

Por el contrario, el instrumento empleado para establecer si una norma desconoce o no el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical y, concretamente, la capacidad contributiva de los sujetos obligados es, en principio, el test leve de razonabilidad o de proporcionalidad⁵⁵, el cual no está precedido de ninguna comparación. En consecuencia, la admisión de un cargo por violación del principio de equidad tributaria en la faceta indicada no requiere de la presentación de un *test de comparación*, como equivocadamente lo sostiene la DIAN. Esto no significa que el juicio de proporcionalidad sea la única herramienta viable para verificar la constitucionalidad de una disposición acusada de desconocer el principio de equidad tributaria. Si el juicio de constitucionalidad corresponde a la verificación de la violación del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, procederá la formulación de un juicio integrado de igualdad.

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

Procedencia de la integración de la unidad normativa

El artículo 6 del Decreto 2067 de 1991 dispone que la Corte puede indicar en la sentencia las disposiciones que conforman unidad normativa con las normas demandadas.⁵⁶ La Sala Plena ha dicho que “[e]sta actuación permite ampliar

⁵² Sentencia C-486 de 2020.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Sentencia C-345 de 2019.

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

⁵⁶ Inciso tercero del Artículo 6 del Decreto 2067 de 1991: “La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las

el objeto del juicio de constitucionalidad a normas que no fueron acusadas cuando su análisis es indispensable para decidir de fondo el problema jurídico planteado”⁵⁷.

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

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

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

Primera, no es posible comprender el alcance de la disposición demandada sin el contenido de todos los incisos del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. La parte final del inciso acusado dispone que, “[p]ara efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos

normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales”.

⁵⁷ Sentencia C-260 de 2023.

⁵⁸ Sentencia C-320 de 1997.

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

⁶⁰ Sentencia C-306 de 2019.

⁶¹ *Ibidem*.

naturales no renovables”. Los incisos segundo y siguientes concretan esa prohibición y determinan la manera de calcular dicho monto en el sector de hidrocarburos. Como se verá más adelante, esta precisión se debe a que, en la actualidad, el pago de las regalías en especie está solamente previsto para las regalías por la explotación de ese recurso.⁶²

Segunda, la eventual declaratoria de inexequibilidad del primer inciso del parágrafo 1°, sin la debida integración de la unidad normativa con todo el parágrafo, implicaría que la norma conservaría una precisión carente de sentido jurídico. Dado que los incisos segundo y siguientes del parágrafo desarrollan el aparte final del inciso acusado, aquellos solo pueden ser interpretados y aplicados si la última regla anunciada en la norma impugnada es mantenida en el ordenamiento jurídico. Por ello, la eventual inexequibilidad de esta supondría la pérdida de eficacia jurídica directa de los incisos no demandados y, por ende, la afectación del principio de seguridad jurídica y de la coherencia del sistema jurídico.

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

Alcance del juicio de constitucionalidad

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

La segunda aproximación del principio de equidad ha sido desarrollada por la jurisprudencia a partir de dos dimensiones: una horizontal y otra vertical⁶⁴. Según se dijo líneas arriba, en concordancia con el principio de equidad en su dimensión horizontal, “*el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus*

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

⁶³ Sentencia C-486 de 2020.

⁶⁴ Sentencia C-419 de 1995.

contribuciones”⁶⁵. Es decir, la equidad horizontal es una manifestación del principio de igualdad ante las cargas públicas⁶⁶ y se determina también en función de la capacidad contributiva, en el sentido de que quienes tienen la misma capacidad contributiva deberían, en principio, asumir las mismas cargas en el financiamiento de los gastos del Estado. De otro lado, la equidad vertical tiene una relación intrínseca con la exigencia de progresividad⁶⁷ y “*ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto*”⁶⁸.

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

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

Lo anterior se soporta especialmente en la naturaleza pública de la acción de inconstitucionalidad. Esta acción es la expresión de un derecho político y no

⁶⁵ Sentencia C-060 de 2018.

⁶⁶ Sentencia C-057 de 2021.

⁶⁷ Sentencia C-060 de 2018.

⁶⁸ *Ibidem*.

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

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

⁷¹ Sentencia C-284 de 2014.

exige que el demandante tenga conocimientos jurídicos especializados, pues solo exige la existencia de una pretensión concreta que permita realizar una confrontación abstracta entre el contenido de una norma de rango legal y la Constitución⁷². De igual forma, en concordancia con el contenido del precitado artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, la Corte ha señalado que, en virtud del principio de unidad de la Constitución, esta debe ser entendida como *“un texto armónico y coherente que, como tal, debe ser interpretado de manera sistemática, teniendo en cuenta, además, los propósitos y objetivos perseguidos por el constituyente”*⁷³.

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

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

⁷² Sentencia C-535 de 2012.

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

De conformidad con la citada providencia, en el caso de las leyes⁷⁴, la Sala Plena puede ejercer esa facultad cuando el asunto puesto a su consideración reúna las siguientes condiciones: (i) la demanda sea apta para emitir un pronunciamiento de fondo, de manera que el control ampliado “no impli[que] para la Corte un poder de construir cargos de inconstitucionalidad, allí donde no existen”⁷⁵; (ii) tal control verse “sobre una norma efectivamente demandada, o susceptible de controlarse en virtud de una integración de la unidad normativa”⁷⁶; (iii) la acción haya sido instaurada antes de que haya expirado el término de caducidad, en caso de que se hayan invocado vicios de procedimiento; (iv) la competencia de la Corte para revisar la constitucionalidad de la norma enjuiciada sea absolutamente clara; (v) se advierta un vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad, bien sea porque así lo pusieron de presente las pruebas recaudas, las intervenciones presentadas o el Ministerio Público a través de su concepto; y (vi) se constate que, con base en normas superiores no invocadas en la demanda o argumentos no desarrollados en ella, la disposición debe ser declarada inexecutable.⁷⁷

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

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

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

⁷⁵ Sentencia C-284 de 2014.

⁷⁶ *Ibidem*.

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

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

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

En cuarto lugar, en concordancia con las pruebas practicadas en el expediente D-15.113AC⁷⁸, trasladadas a la presente causa mediante Auto del 23 de mayo de 2023, y lo dicho por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y varios expertos en la segunda jornada de la audiencia pública celebrada dentro de ambos procesos⁷⁹, en principio, la norma prevé un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria. Esto se debe a que, por efecto de lo previsto en los incisos segundo y siguientes del párrafo demandado, quienes pagan regalías en especie asumen el precio de la regalía únicamente como costo de producción, y no como valor comercial del recurso explotado.

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

Según refieren las pruebas practicadas y las intervenciones escuchadas en la audiencia pública, esto contrastaría con el hecho de que, antes de la sanción de la Ley 2277 de 2022, la posibilidad de deducir las regalías pagadas en dinero y

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

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

en especie de la renta bruta producía el mismo efecto sobre la liquidación del impuesto de renta a cargo de las empresas extractivas.⁸⁰

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

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

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

3. Problema jurídico y esquema de solución

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

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

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

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

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

discriminatorio entre las empresas que explotan RNNR y *los demás contribuyentes*.

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

En este contexto, la Corte debe determinar si el párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 transgrede el artículo 95.9 de la Constitución Política. Por consiguiente, deberá resolver el siguiente problema jurídico: ¿La prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta bruta viola los principios de equidad y justicia tributaria porque (i) la renta líquida gravable así configurada impone una carga tributaria desproporcionada respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados y (ii) prevé un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria?

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

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

4. Las regalías en el ordenamiento jurídico

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

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

El artículo 360 de la Constitución también dispone que el legislador deberá, mediante leyes distintas, determinar las condiciones para dicha explotación, así como la “la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de [esa explotación] precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios”. Además, la norma aclara que los ingresos percibidos por el Estado por concepto de regalía, las asignaciones, los órganos, los procedimientos y las regulaciones conforman, en su conjunto, el Sistema General de Regalías (SGR), y que este tiene un sistema presupuestal propio e independiente del Presupuesto General de la Nación y del Sistema General de Participaciones.⁸⁶

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

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

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

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

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

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

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

La Ley 2056 de 2020 determina los objetivos y fines del SGR⁹⁰ y las funciones atribuidas a cada uno de los órganos que lo integran.⁹¹ Del mismo modo, prevé que el *ciclo* de las regalías y compensaciones comprende ocho fases.⁹²

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

participarán en la definición de los proyectos de inversión, la cual deberá atender el principio de planeación con enfoque participativo, democrático y de concertación”.

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

⁹⁰ Artículo 2.

⁹¹ Artículos 3 al 13.

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

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

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

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

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

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

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

De manera general, el monto a pagar por concepto de regalías se obtiene luego de aplicar “*variables técnicas asociadas con la producción y comercialización*” del recurso en un periodo determinado. ¹⁰³ Aquellas pueden ser “*volúmenes de producción, precios base de liquidación, tasa de cambio*

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

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

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

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

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

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² Artículo 18 de la Ley 2056 de 2020.

¹⁰³ *Ibidem*.

representativa del mercado y porcentajes de participación de regalía por recurso natural no renovable, en las condiciones establecidas en la ley y en los contratos”¹⁰⁴.

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

En el caso de los minerales, la ley prevé que el monto a pagar por concepto de regalías equivale a *“un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos”*¹⁰⁸. Estos porcentajes, los cuales varían según el mineral, son los previstos en el artículo 16 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 6 de la Ley 756 de 2002.¹⁰⁹ La metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías en este supuesto busca establecer el precio del producto en borde o boca de mina,¹¹⁰ pues, como se dijo, es allí en donde se causa la regalía. A ese precio se llega luego de deducir *“los costos de transporte, manejo y comercialización”* al precio internacional de referencia del mineral.¹¹¹

¹⁰⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁵ Artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

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

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

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

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

¹¹⁰ Parágrafo 4 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020. La ANM ha dictado sendos actos administrativos en los cuales definió los parámetros, criterios, términos, condiciones y fórmulas para la determinación de los precios base de liquidación de las regalías, así: níquel, Resolución 293 de 2015; carbón, Resolución 887 de 2014; minerales no metálicos, resoluciones 850 de 2013 y 105 de 2016; y minerales metálicos, Resolución 848 de 2013. Ver la intervención de Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería, durante el segundo eje temático de la primera jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjecSg&t=29682s (minuto 4:19:05 a 4:34:53).

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

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

7. Tratándose de hidrocarburos,¹¹⁵ la cadena de negocio comprende las siguientes etapas: exploración, perforación, producción, transporte y exportación o refinación.¹¹⁶ El monto a pagar por concepto de regalía equivale a un porcentaje sobre la producción en boca de pozo. Este porcentaje se calcula de acuerdo con la producción diaria y según el promedio mensual del campo respectivo. Al igual que ocurre con los minerales, dichos porcentajes son progresivos, pues así lo establece el artículo 16 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 6 de la Ley 756 de 2002.¹¹⁷ Dado que es allí en

base de liquidación de regalías del mismo mineral de consumo interno si, al aplicar la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de regalías, así resultare como consecuencia de las condiciones de mercado del periodo en que deba aplicarse”.

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

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

¹¹⁴ *Ibidem*.

¹¹⁵ En concordancia con lo sostenido por la ANH (folios 2 a 6 del escrito remitido el 3 de marzo de 2023 al expediente D-15.113AC), esa entidad ha expedido dos resoluciones que desarrollan los procedimientos, los plazos, los criterios de los precios base de liquidación de las regalías y su liquidación: la Resolución 164 de 2015, en materia de crudo (modificada por las Resoluciones 970 de 2015, 167 y 907 de 2016, 090 de 2018 y 855 de 2020), y la Resolución 165 de 2015, en materia de gas. De manera general, la fórmula que se aplica para calcular el valor que deben pagar las empresas al Estado por concepto de regalías contiene las siguientes variables: (i) el volumen de producción gravable (Bbl), que corresponde al valor total de producción, luego de restar los elementos que se encuentran exentos del pago de regalías tales como la cantidad de hidrocarburos que se consumen en la operación del campo, las quemas de gas autorizadas por razones de seguridad, etc.; (ii) el porcentaje variable de regalía —entre el 8% y el 25%— fijado en las Leyes 141 de 1994 y 756 de 2002; (iii) el precio base de liquidación que incorpora las variables previstas en el artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 y (iv) la tasa representativa del mercado. En relación con este último punto, y en concordancia con el artículo 26 de la Ley 756 de 2002, “en la liquidación de las regalías y compensaciones derivadas de la explotación de los recursos naturales no renovables, la conversión de la moneda extranjera a pesos colombianos se hará tomando como base la tasa de cambio representativa del mercado promedio de dicha moneda en el semestre, trimestre, bimestre o mes que se liquida”.

¹¹⁶ Ver la intervención de Clara Liliana Guatame Aponte, presidenta de la ANH, durante el segundo eje temático de la primera jornada de la audiencia pública, disponible en https://www.youtube.com/watch?v=cOL_3TjtcSg&t=29682s (minuto 4:02:30 a 4:18:53).

¹¹⁷ Para una producción igual o menor a 5 KBPD (producción diaria promedio mes de un campo, expresada en miles de barriles por día), 8%; Para una producción mayor a 5 KBPD e inferior o igual a 125 KBPD, $X\%$ —donde X es igual a $8 + (\text{producción KBPD} - 5 \text{ KBPD}) \times (0.10)$ —; para una producción mayor a 125 KBPD e inferior o igual a 400 KBPD, 20%; Para una producción mayor a 400 KBPD e inferior o igual a 600 KBPD, $Y\%$ —donde Y es igual a $20 + (\text{Producción KBPD} - 400 \text{ KBPD}) \times (0.025)$ —; y para una producción mayor a 600 KBPD, 25%. La misma disposición aclara lo siguiente: primero, “[p]ara el cálculo de las regalías aplicadas a la explotación de hidrocarburos gaseosos, se aplicará la siguiente equivalencia: Un (1) barril de petróleo equivale a cinco mil setecientos (5.700) pies cúbicos de gas”; segundo, “[p]ara explotación en campos ubicados en tierra firme y costa afuera hasta una profundidad inferior o igual a mil (1.000) pies, se

donde se causa la regalía, la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías busca identificar el *precio* del producto en boca de pozo.

8. En relación con el recaudo, el artículo 20 de la Ley 2056 de 2020 establece que las regalías se pueden pagar de tres formas: en dinero, en especie o mediante obras de infraestructura o proyectos de inversión acordados directamente entre las entidades territoriales y las empresas explotadoras.¹¹⁸ Estas tres formas de pago son contingentes, de manera que constitucional y legalmente son equivalentes. Por consiguiente, dichas modalidades de pago no cambian la naturaleza jurídica de la regalía. Aunque existen algunas diferencias en la liquidación de las regalías, estas solo son de naturaleza reglamentaria y tienen fundamento únicamente en la operación del negocio.¹¹⁹

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

aplicará el ochenta por ciento (80%) de las regalías equivalentes para la explotación de crudo; para explotación en campos ubicados costa afuera a una profundidad superior a mil (1.000) pies, se aplicará una regalía del sesenta por ciento (60%) de las regalías equivalentes a la explotación de crudo”; y, tercero, “[p]ara la explotación de hidrocarburos pesados de una gravedad API igual o menor a quince grados (15o), las regalías serán del setenta y cinco por ciento (75%) de la regalía aplicada para hidrocarburos livianos y semilivianos. Esta disposición se aplicará a la producción proveniente de nuevos descubrimientos, contratos de producción incremental o a los campos descubiertos no desarrollados”.

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

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

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

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

costos de transporte, manejo, trasiego y comercialización, según corresponda”,¹²² al precio internacional de referencia del producto.

10. A pesar de que el artículo 227 de la Ley 658 de 2001 (Código de Minas) establece que las regalías mineras también pueden ser pagadas en dinero o en especie, en la actualidad, esta modalidad de pago solo ha sido regulada mediante resolución administrativa para las regalías por la explotación de crudo.¹²³ Esto se debe a una razón de índole operativa: no existe una entidad del Estado que pueda recibir y comercializar los minerales y el gas entregados a título de regalía, como sí ocurre en el caso del petróleo crudo.

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

compensaciones producto de la explotación del gas natural”.

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

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

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

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

¹²⁶ *Ibidem.*

¹²⁷ *Ibidem.*

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

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

13. El pago de las regalías en dinero consiste en la contraprestación monetaria que realiza el contratista a favor de la ANM y la ANH, según el caso, que equivale a un porcentaje del producto bruto explotado. Para determinar el valor a pagar se detrae el costo de distribución del precio internacional del producto extraído, y se multiplica el resultado por los porcentajes establecidos en la ley.¹³¹

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

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

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

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

¹³¹ *Ibidem*.

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

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

los mismos. Además, solo la pueden emplear las empresas extractivas que hayan obtenido ingresos brutos superiores a 33.610 UVT, durante la vigencia fiscal anterior.

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

b) Jurisprudencia constitucional sobre el concepto de regalía

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

Las regalías son una contraprestación económica. La jurisprudencia ha sostenido de manera pacífica y reiterada que las regalías son una *contraprestación económica obligatoria* que percibe el Estado¹³⁴, por ser el

¹³⁴ Entre muchas otras, ver las Sentencias SU-411 y C-254 de 2020, SU-095 de 2018, C-438 y C-253 de 2017,

propietario de los RNNR¹³⁵ o por “*el hecho de la explotación misma del recurso no renovable*” —en los casos excepcionales en los que el subsuelo es de propiedad privada—¹³⁶. Esa contraprestación está a cargo de las personas privadas y de las empresas estatales a quienes el Estado otorga el derecho a explotar esos recursos¹³⁷.

La Corte ha considerado que la definición de las regalías como contraprestación obligatoria a favor del Estado supone tener en cuenta dos elementos: la justificación de la obligatoriedad del pago y la titularidad del derecho a las regalías. En relación con el primer asunto, la Sala ha dicho que la obligatoriedad del pago de las regalías se justifica, esencialmente, (i) en el hecho de que los RNNR existen en cantidad limitada¹³⁸ y (ii) en las consecuencias ambientales y sociales —muchas veces graves— que producen la exploración y explotación de esos recursos.¹³⁹

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

En relación con esta cuestión, aunque la jurisprudencia constitucional ha reconocido que las regalías contribuyen a la sustitución de los RNNR, siendo estos una fuente de riqueza de los territorios en los que ocurre la explotación, como se verá más adelante, también ha señalado que las regalías no tienen la naturaleza de una contribución fiscal o una tasa. La Corte ha sido clara en sostener que la Constitución Política reconoce que estas externalidades ambientales pueden ser *compensadas* mediante mecanismos diversos a las

C-417 de 2014, C-010 de 2013, C-748 y C-317 de 2012, C-240 de 2011, C-221 de 1997, C-691 de 1996, C-567 de 1995 y C-075 de 1993.

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

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

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

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

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

¹⁴⁰ Sentencia C-299 de 1999.

¹⁴¹ *Ibidem*.

regalías. Precisamente, el artículo 360 de la Constitución Política indica que las regalías —las cuales no tienen naturaleza tributaria—, se causan “*sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte*”. En la Sentencia C-251 de 2003 la Corte señaló que la explotación de recursos naturales no renovables genera diferentes rentas en cabeza del Estado: “[p]rimero, la explotación de los mencionados recursos genera obligatoriamente una regalía en cabeza del Estado. Segundo, los contratos perfeccionados con el objeto de adelantar actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales no renovables, pueden acordar también a favor del Estado, unas rentas llamadas (i) compensaciones o (ii) derechos. Tercero, con base en las normas superiores relativas a la potestad impositiva del Estado, a estas rentas se pueden sumar las tributarias, de conformidad con lo que establezca la ley dentro del marco de la Constitución”.¹⁴²

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

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

¹⁴² Corte Constitucional, Sentencia C-251 de 2003.

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

¹⁴⁴ Sentencias C-254 de 2020, C-020 de 2018, C-253 de 2017, C-010 de 2013, C-748 de 2012, C-689, C-541 y C-240 de 2011, C-509 de 2008, C-938 y C-251 de 2003, C-427 de 2002, C-1160 de 2000, C-580 de 1999, C-447 de 1998, C-221 de 1997, C-691 de 1996, C-567 de 1995, T-141 de 1994, C-098 y C-068 de 1993.

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

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

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

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

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

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

*Las regalías son ingresos públicos que no tienen naturaleza tributaria*¹⁵⁴. La Sala Plena ha aclarado que las regalías constituyen “*ingresos públicos [que] no tienen naturaleza tributaria*”¹⁵⁵. Dicho de otro modo, *no son un impuesto, tasa o contribución*¹⁵⁶. Por ello, son compatibles con la imposición de cargas tributarias sobre las actividades de exploración y explotación de RNNR; y con otras compensaciones y derechos que pacten las partes en los respectivos contratos. De este modo, “[l]a explotación de recursos naturales no renovables puede generar diferentes rentas en cabeza del Estado”¹⁵⁷, así: (i) genera obligatoriamente una regalía, (ii) puede implicar el pago de compensaciones y derechos contractuales y (iii) “*con base en las normas superiores relativas a la potestad impositiva del Estado, a estas rentas se pueden sumar las tributarias, de conformidad con lo que establezca la ley dentro del marco de la Constitución*”¹⁵⁸.

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

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

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

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

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

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

¹⁵⁵ *Ibidem*.

¹⁵⁶ *Ibidem*.

¹⁵⁷ Sentencia C-251 de 2003.

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

¹⁵⁹ Sentencia C-1071 de 2003.

¹⁶⁰ Sentencia C-1071 de 2003.

*Las regalías son un porcentaje mínimo, fijo o progresivo, que exige el Estado como propietario de los RNNR sobre el producto explotado*¹⁶¹. Originalmente, esta acepción se encontraba en el Decreto 2655 de 1988¹⁶², derogado por la Ley 685 de 2001, y en la Ley 141 de 1994¹⁶³. Atendiendo esta noción legal, la Corte ha dicho que las regalías son entonces *“ingresos fiscales mínimos por las explotaciones del subsuelo que es propiedad del Estado”*¹⁶⁴. En efecto, atendiendo la necesidad de estimular *“la explotación de esos recursos en beneficio del país”*, aumentar la inversión y la rentabilidad de la actividad y preservar los ingresos por este concepto, desde la Ley 141 de 1994, el legislador *“buscó establecer un régimen flexible de regalías, que estimulara la explotación de esos recursos, [...] por lo cual escogió un sistema de regalías mínimas, que podrían ser complementadas con otras compensaciones o derechos fijados en los respectivos contratos”*¹⁶⁵.

Por consiguiente, ha dicho la Corte, el legislador tiene amplia potestad para establecer el monto que deben pagar las empresas al Estado a título de regalía¹⁶⁶. De hecho, *“el concepto constitucional de regalía no contempla parámetros específicos que el legislador deba incluir necesariamente en la fórmula para el cálculo de las regalías”*¹⁶⁷.

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

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

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

¹⁶² Artículos 212 y 213.

¹⁶³ Artículo 16.

¹⁶⁴ Sentencia C-427 de 2002.

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

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

¹⁶⁷ Sentencia C-800 de 2008.

¹⁶⁸ Artículos 212 y 213.

¹⁶⁹ Artículo 16.

por la Corte para proveer un contexto general de las regalías a partir del desarrollo normativo infraconstitucional del concepto.

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

En efecto, en la Sentencia C-075 de 1993, la Corte resolvió una demanda contra el artículo 1 del Decreto Legislativo 2008 de 1992 que disponía que las entidades territoriales debían destinar una porción de los recursos procedentes de las regalías a los Fondos de Seguridad. Para adelantar el control integral de la disposición, la Corte se ocupó de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, en particular, para establecer si se ajustaba o no a la Constitución que la ley previera una destinación específica para las regalías. En ese contexto, la Corte acudió a lo dispuesto en los artículos 212 y 213 del Decreto 2655 de 1988 para definir las regalías como un porcentaje sobre el producto explotado.¹⁷⁰

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

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

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

Para sustentar esta afirmación, la Corte citó extensamente la Sentencia T-141 de 1994. Concretamente, hizo referencia al acápite dedicado al concepto dictado por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado el 12 de noviembre de 1992. Con base en la premisa según la cual las regalías son propiedad del Estado, la Corte concluyó que *“es al legislador al que le corresponde determinar las condiciones y porcentajes de dicha cesión según se advierte en algunos apartados del artículo 360 de la Carta Política; además, de conformidad con el artículo 228 de la Constitución el Congreso de la República por virtud de lo dispuesto en la ley, bien puede delimitar el alcance de la autonomía de las entidades territoriales y precisar sus contenidos cuando se trate de regular la materia de los recursos que cede por concepto de regalías”*¹⁷².

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

¹⁷¹ Sentencia C-567 de 1995.

¹⁷² *Ibidem*.

libertad para definir las condiciones de la transición del régimen preconstitucional de regalías a la nueva regulación emitida para el efecto con posterioridad a la promulgación de la Constitución Política.

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

En la Sentencia C-251 de 2003, la Corte reiteró que la determinación del monto de las regalías y su distribución son asuntos reservados al legislador, quien tiene amplia libertad de configuración para el efecto. Para sostener esa conclusión, la Sala Plena advirtió que la jurisprudencia constitucional define las regalías como una contraprestación, que se causa por la explotación de los RNNR de propiedad del Estado, quien los recibe por conceder un derecho a explotar dichos recursos. En esa ocasión, nuevamente señaló que “[l]a ley las define como ‘un porcentaje fijo o progresivo, del producto explotado objeto del título minero y sus subproductos, calculado o medido al borde o boca de mina, pagadero en dinero o en especie’”. Y añadió que esta contraprestación se causa, entre otras razones, porque el carácter no renovable de los mencionados recursos implica que su explotación causa un detrimento al Estado. Por último, reiteró lo dicho en las Sentencias C- 567 de 1995 y C-075 de 1993 para afirmar que “*su pago consiste en un porcentaje sobre el producto bruto explotado y está a cargo de las personas a quienes se otorga el derecho de explotar tales recursos*”.

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

C-567 de 1995, T-141 de 1994 y C-036 de 1996 con el objetivo de señalar que las regalías son propiedad del Estado, y no de las entidades territoriales.

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

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

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

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

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

¹⁷⁴ En su intervención durante el término de fijación en lista, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló: “Es así, puesto que, en desarrollo de la actividad extractiva, el contribuyente no aprovecha un activo propio, sino uno del Estado, de modo que el producido de la actividad es fruto de un

contraprestación económica es realmente una participación del Estado en el producto explotado.¹⁷⁵

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

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

recurso que pertenece a la Nación. En ese sentido, gracias a la concesión otorgada por el Estado, el contratista solo obtiene derecho a apropiarse de parte del producto extraído, pues el restante pertenece, por derecho propio, a la Nación. Las regalías representan, precisamente, esa porción del fruto de la actividad que es propiedad del Estado”.

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

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

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

La Sala Plena encuentra que, de conformidad con lo previsto en la Constitución Política, la propiedad de la totalidad del RNNR explotado se transmite del Estado al explotador a boca de pozo o boca o borde de mina según corresponda, y causa por efecto de esa explotación un derecho nuevo a favor del Estado consistente en una contraprestación económica denominada regalía. Lo anterior por las siguientes razones:

Primero, no existe un mandato constitucional que prevea la conservación de la propiedad en favor del Estado una vez el RNNR es explotado, esto es, es extraído del suelo o del subsuelo en el que yace naturalmente. Por el contrario, los artículos 80,¹⁷⁸ 101,¹⁷⁹ 102¹⁸⁰ y 332¹⁸¹ de la Constitución Política solo

¹⁷⁶ Sentencia C-169 de 2014.

¹⁷⁷ Sentencia C-600 de 2015.

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

¹⁷⁹ Artículo 101 de la Constitución Política: “Los límites de Colombia son los establecidos en los tratados internacionales aprobados por el Congreso, debidamente ratificados por el presidente de la República, y los

reconocen como pertenecientes a la Nación el subsuelo, los RNNR, el territorio y los bienes públicos que de él forman parte. Además, los artículos 8, 80, 334 y 339, le confieren al Estado la función de planear el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales.

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

Por otro lado, el artículo 332 constitucional prevé que el Estado es propietario del subsuelo y de los RNNR, al tiempo que el artículo 334 determina que el Estado intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación, entre otros, de los recursos naturales, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. La lectura armónica de estas disposiciones —artículos 80, 332 y 334— conduce a afirmar que además que el Estado es propietario de los RNNR,¹⁸² le corresponde planificar su manejo y aprovechamiento para garantizar su conservación o sustitución. En adición, el artículo 360 de la Constitución contiene un mandato que restringe la libertad del legislador y del Gobierno nacional para dar cumplimiento a la función de planificar el manejo y aprovechamiento de los RNNR, al prever un mandato imperativo para que

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

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

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

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

su explotación en todos los casos cause a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía.

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

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

[...]

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

[...]

“Como un desarrollo de estos principios, acogiendo las propuestas presentadas en los proyectos No 1 y 62, se recomienda incluir un inciso según el cual se haga obligatorio que el Estado perciba regalías sobre la explotación de cualquier recurso natural no renovable en la forma que señale la ley. Es un principio universal que la explotación de cualquier recurso que se agota debe compensar a su titular, en este caso el Estado, en nombre de toda la comunidad. En Colombia, hasta el momento, la ley ha fijado regalías exclusivamente sobre la explotación de hidrocarburos, de carbón, de oro y metales preciosos y de níquel, y la comunidad no percibe ninguna compensación por la utilización privada del resto de minerales y recursos naturales no renovables”¹⁸³ [subraya fuera del texto original].

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

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

aprovechamiento de los RNNR permitan su sustitución como fuente de ingresos fiscales.

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

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

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

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

¹⁸⁴ Sentencia C-221 de 1997.

una incorrección. Por el contrario, se sustenta en el carácter sistémico del ordenamiento jurídico.

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

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

La Ley reconoce tres medios alternativos para el pago de las regalías, es decir, para satisfacer la obligación de dar prevista en la Constitución Política: *a) pago en dinero, b) pago en especie, y c) pago por obras.* En particular, el párrafo primero del artículo 20 de la Ley 2056 de 2020, al regular el recaudo de regalías en especie, lo define como “*la entrega material de una cantidad de producto bruto explotado, por quien explota los recursos naturales no renovables, de la cantidad de producto liquidado de regalías*”.

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

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

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

En este punto, podría alegarse que la regalía es una obligación de hacer consistente en explotar un recurso del Estado y entregarle una parte de este, que siempre ha sido de su propiedad. Sin embargo, a juicio de la Sala esta no es una interpretación plausible de la norma prevista en el artículo 360 por varias razones. Primera, la Constitución prevé que las regalías son una *contraprestación económica*, que consiste en *ingresos* de los cuales participan las entidades territoriales, y que esos *recursos* se pueden ejecutar directamente por las entidades territoriales en las que se encuentren los RNNR. Segunda, la acepción *contraprestación* da cuenta necesariamente de una prestación recíproca que el Estado le debe al particular que no consiste en nada diferente al derecho a explotar el RNNR y hacerse a lo explotado. Y, tercera, si el Estado por efecto de la concesión del derecho de explotación fuera propietario

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

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

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

¹⁹⁰ Sentencia C-1055 de 2012.

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

de la totalidad de lo explotado y solo transmitiera al explotador la porción mayoritaria de lo explotado, las regalías no serían una contraprestación, sino la porción que obtiene el Estado por vender su propiedad una vez pagado el costo de producción de la extracción. Lo anterior convertiría la relación jurídica entre el particular explotador y el Estado en un contrato de cuentas en participación, en virtud del cual el Estado no solo debería participar de las utilidades del negocio, sino también de sus pérdidas.

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

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

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

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

Así, en el contrato de concesión de derechos de exploración y explotación, el Estado se obliga a permitir la explotación exclusiva de un recurso que le pertenece y como resultado, percibe un beneficio económico denominado regalía. A su turno, el explotador incurre en todos los costos de la exploración y explotación y se obliga, además, a pagar al Estado una contraprestación económica, a cambio de hacerse, en consecuencia, al producto explotado. Las

¹⁹² *Ibidem*.

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

partes del contrato no son socias que participen de las utilidades, pues el precio pagado por regalías, si bien tiene como referencia el precio de comercialización del recurso, puede ser mayor o menor que este, pero en todo caso debe ser un valor positivo en aras de garantizar la equidad y el equilibrio económico en la explotación del recurso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁹⁸ Ibidem. pág. 15.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁰⁶ Sentencia C-007 de 2002.

²⁰⁷ Sentencia C-895 de 2012.

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

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

a) El principio de equidad tributaria

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

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

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

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

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

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

²¹³ Sentencia C-734 de 2002.

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

²¹⁵ Sentencia C-486 de 2020.

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

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

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

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

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

Bajo este entendido, la equidad horizontal exige un trato impositivo igual a los sujetos que son iguales, mientras que la equidad horizontal, impone que se

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

²¹⁹ Sentencia C-252 de 1997.

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

²²¹ Sentencia C-293 de 2020.

²²² *Ibidem*.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ Sentencia C-052 de 2016.

²²⁵ Sentencia C-419 de 1995.

²²⁶ Sentencia C-060 de 2018.

²²⁷ Sentencia C-057 de 2021.

²²⁸ Sentencia C-060 de 2018.

²²⁹ *Ibidem*.

grave en mayor proporción a los sujetos que tienen mayor capacidad contributiva.

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

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

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

En dicho nivel de escrutinio se verifica que *“el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que dicho*

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

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

²³² Sentencia C-521 de 2019.

²³³ Sentencia C-876 de 2002.

²³⁴ Sentencia C-748 de 2009.

²³⁵ Sentencia C-511 de 1996.

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

²³⁷ Sentencia C-345 de 2022.

²³⁸ *Ibidem*.

*medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado”.*²³⁹ De este modo, “no basta con constatar que un tratamiento normativo *prima facie* interfiere en la equidad del sistema tributario (artículo 363 de la CP); es indispensable, además, preguntarse si este persigue finalidades constitucionalmente relevantes y si el mecanismo empleado se orienta de manera razonable a su consecución”.²⁴⁰

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

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

Adicionalmente, es preciso tener en cuenta que, si del análisis preliminar de la norma tributaria surge un indicio de arbitrariedad, derivado de un reparto desigual e inequitativo de la carga tributaria, el nivel de escrutinio empleado para evaluar la constitucionalidad de la medida deberá ser intermedio y, excepcionalmente, estricto. Al respecto, la Corte ha precisado que “*toda exclusión fiscal en cierta medida afecta el principio de igualdad, porque abarca sólo a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales*”.²⁴⁵ Por ello, “[s]olo existirá ese indicio de inequidad cuando la exclusión se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los

²³⁹ Sentencia C-129 de 2018.

²⁴⁰ Sentencia C-600 de 2015.

²⁴¹ Sentencia C-345 de 2019.

²⁴² Sentencia C-249 de 2013.

²⁴³ *Ibidem*.

²⁴⁴ Sentencia C-322 de 2022.

²⁴⁵ *Ibidem*.

destinatarios de la norma favorable²⁴⁶ y no haya razones poderosas de política fiscal o fines extrafiscales relevantes que estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de las metas ordenadas en esta.²⁴⁷ „²⁴⁸

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

b) El principio de justicia tributaria

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

El principio de justicia tributaria se encuentra íntimamente relacionado con la eficiencia del sistema, en la medida en que el primero “*reclama un sistema [...] capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos*”.²⁵⁴ De este modo, “*la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los*

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

²⁴⁷ Sentencia C-183 de 1998.

²⁴⁸ Sentencia C-322 de 2022.

²⁴⁹ Sentencia C-129 de 2018.

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

²⁵¹ *Ibidem*.

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

²⁵³ Sentencia C-094 de 2021.

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

*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 solo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos ”.*²⁵⁵

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

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

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

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

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

²⁵⁵ *Ibidem*.

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

el periodo gravable anterior para “coadyuvar a sufragar las cargas públicas”.²⁵⁷

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁶³ Sentencia C-714 de 2009.

²⁶⁴ Sentencia C-711 de 2001.

*reduciendo la suma que debe sufragar el contribuyente por concepto del respectivo impuesto*²⁶⁵,²⁶⁶.

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

Es decir, en principio, a la luz del artículo 107 del ET, todos los costos y gastos en los que el contribuyente incurra para el desarrollo o la ejecución de la actividad productora de renta, que tengan relación de *causalidad, necesidad y proporcionalidad* con dicha actividad²⁶⁹, y que estén debida y formalmente soportados²⁷⁰, pueden deducirse de la renta bruta. Esto permite disminuir la base gravable y, con ello, la suma que debe pagar el contribuyente por

²⁶⁵ Sentencia C-609 de 2019.

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

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

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

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

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

concepto de impuesto sobre la renta²⁷¹. Lo anterior es así, siempre y cuando la detracción de esos costos no esté prohibida o limitada por la ley.

En otras palabras, las deducciones generales de que trata el artículo 107 del ET pretenden que el impuesto sobre la renta recaiga únicamente sobre las utilidades, rentas o ingresos realmente percibidos por el contribuyente, y no sobre los gastos y costos que son necesarios para desarrollar, conservar o mejorar la actividad productora de renta. Tal es el caso, por ejemplo, de *“los arrendamientos, los servicios públicos, los seguros, el aseo, la vigilancia, las reparaciones, entre otros”*²⁷².

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

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

La jurisprudencia se ha ocupado en varias ocasiones de analizar la exequibilidad de normas que, para calcular la renta líquida gravable, autorizan o prohíben deducir de la renta bruta determinados pagos, costos, gastos o inversiones o fijan algunos límites o condiciones para que opere la deducción.²⁷⁵ Por lo general, la Corte ha considerado que las normas se

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

²⁷² Sentencia C-324 de 2022.

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

²⁷⁴ Sentencia C-324 de 2022.

²⁷⁵ Sentencias C-324 y C-272 de 2022, C-061 y C-059 de 2021, C-486 y C-431 de 2020, C-606 y C-520 de

ajustan a la Constitución y, en especial, a los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

Para el efecto, la Sala ha sostenido que, dada su amplia libertad de configuración en materia tributaria, el legislador tiene la potestad de establecer, derogar, prohibir o limitar deducciones del impuesto sobre la renta²⁷⁶. La amplitud de dicha potestad se funda en que “[n]inguna norma constitucional exige que la base gravable de los tributos deba ser depurada o que deba contar con deducciones para no vulnerar los principios de equidad y justicia tributaria”²⁷⁷.

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

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

Respecto de la finalidad de las medidas, para comenzar, la Corte ha advertido que las normas tributarias y, particularmente, las deducciones de la renta bruta son una forma de intervención del Estado en la economía y, en consecuencia,

2019, C-120 y C-002 de 2018, C-622 de 2015, C-249 de 2013, C-665 de 2014, C-785 de 2012, C-1003 de 2004, C-776 y C-153 de 2003, C-1047 y C-1376 de 2000, C-711 de 2001, C-409 de 1996 y C-115 de 1993.

²⁷⁶ *Ibidem*.

²⁷⁷ Sentencia C-066 de 2021.

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

²⁷⁹ Sentencia C-1003 de 2004.

²⁸⁰ *Ibidem*.

²⁸¹ Sentencia C-272 de 2022.

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

²⁸³ Sentencia C-129 de 2018.

no son neutrales.²⁸⁴ Por consiguiente, con ese propósito, el legislador puede considerar “razones de política económica, social, ambiental, fiscal o para realizar la igualdad real y efectiva”.²⁸⁵ La Corte ha afirmado que las siguientes finalidades fiscales y extrafiscales son legítimas porque no se encuentran prohibidas por la Constitución: (i) mejorar la eficiencia en el recaudo,²⁸⁶ (ii) evitar elusiones o evasiones tributarias,²⁸⁷ (iii) favorecer la producción nacional y fomentar la compra y venta de bienes y servicios en el país,²⁸⁸ (iv) “estimular ciertas actividades o desestimular otras”,²⁸⁹ (v) contribuir a la lucha contra la corrupción,²⁹⁰ (vi) promover la financiación de las operaciones de las personas jurídicas mediante la inyección de capital, y no a través de créditos,²⁹¹ (vii) bancarizar la economía²⁹² y (viii) incrementar “la cantidad de recursos del contribuyente que queden calificados como renta líquida”.²⁹³ De este modo, ha dicho la Sala, debe admitirse cierta flexibilidad en la valoración de los motivos que se invocan para la consagración, derogación o limitación de las deducciones.²⁹⁴

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

Primera regla: la norma que prohíba u omita la posibilidad de deducir de la renta bruta los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes para mantener la actividad productora de renta vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical.²⁹⁵ Esto es así porque tal prohibición desconoce la capacidad económica de los trabajadores independientes, al igualarla indebidamente a la capacidad económica de los asalariados, quienes

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

²⁸⁵ Sentencia C-209 de 2016.

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

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

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

²⁸⁹ Sentencia C-409 de 1996.

²⁹⁰ Sentencia C-059 de 2021.

²⁹¹ Sentencia C-665 de 2014.

²⁹² Sentencia C-249 de 2013.

²⁹³ Sentencia C-1003 de 2004.

²⁹⁴ Sentencia C-486 de 2020.

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

no incurrir en ningún gasto para poner en movimiento la actividad productiva de renta.

Segunda regla: la norma que prohíba o limite la deducción de una expensa de la renta bruta, que cumpla las exigencias de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad respecto de la actividad productora de renta (artículo 107 del ET), no vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria,²⁹⁶ salvo que el impuesto así configurado resulte confiscatorio. Para arribar a esta conclusión, es necesario que (i) el fin buscado por la norma sea legítimo, (ii) el medio empleado no esté expresamente prohibido por la Constitución y (iii) la medida sea mínimamente adecuada para alcanzar ese fin. Con todo, si la norma contiene indicios de arbitrariedad, esta será exequible si persigue fines constitucionalmente importantes, el medio para lograrlos es efectivamente conducente y no es evidentemente desproporcionada.

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

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

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

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

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

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

²⁹⁹ Sentencia C-606 de 2019.

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

materia tributaria, las personas naturales y las personas jurídicas no están en idénticas circunstancias³⁰¹. Agregó que, por razones de política fiscal y económica y para garantizar los principios de equidad y eficiencia tributaria, el legislador tiene la potestad de establecer o prohibir diversas deducciones sobre la renta bruta.

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

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

En la Sentencia C-785 de 2012, la corporación determinó la exequibilidad del artículo 1 de la Ley 1430 de 2013, que adicionó el parágrafo 3 al artículo 158-3 del ET.³⁰³ Este parágrafo prescribía que, a partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta podía hacer uso de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos. Al respecto, la norma aclaraba que quienes con anterioridad al 1 de noviembre de 2010 habían solicitado la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos podían suscribir contrato de estabilidad

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

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

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

jurídica para la inclusión de dicha deducción. En opinión del demandante, esta norma desconocía los principios de igualdad y equidad tributaria, en perjuicio de los inversionistas que solicitaron la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos con posterioridad a la mencionada fecha.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sentencia	Norma	Decisión
C-115 de 1993	Artículo 124 del ET ³⁰⁴ . Establece que las filiales, subsidiarias, sucursales o agencias en Colombia de sociedades extranjeras no pueden detraer de sus ingresos, a título de costo o deducción, las sumas pagadas o reconocidas a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de regalías y explotación de cualquier clase de intangibles.	Exequible. La norma no desconoce los principios de justicia y equidad tributaria ³⁰⁵ . Tales sumas constituyen ingresos de fuente nacional (artículo 25 del ET) y, por tanto, el Legislador puede establecer su no deducibilidad de la renta bruta.
C-409 de 1996	Artículo 84 de la Ley 223 de 1995, que modificó el artículo 122 del ET. Dispone que los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones.	Exequible. La norma no vulnera los principios de equidad y justicia tributaria ³⁰⁶ . La limitación a las deducciones de costos sí es factible, a pesar de que estos estén directamente relacionados con la producción de los bienes y servicios que generan renta. Esto es posible cuando dicha limitación persiga un fin constitucional y sea una medida adecuada para alcanzar ese fin.
C-1647 de 2000	Artículo 158 del ET ³⁰⁷ . Autoriza la deducción del impuesto sobre la renta, en sus coeficientes de amortización, de los gastos en la erradicación de un bosque natural y la desecación de	Exequibilidad condicionada ³⁰⁸ . El desmonte y la desecación no contradicen, en todos los casos, la exigencia de preservar y conservar los recursos naturales ³⁰⁹ .

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

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

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

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

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

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

	humedales.	
C-711 de 2001	Artículo 126-1 del ET ³¹⁰ . Prevé que las contribuciones que el empleador y el trabajador efectúen a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías son deducibles de la renta bruta.	Exequible. La norma no desconoce el principio de equidad tributaria ³¹¹ . Los incisos demandados forman parte de la potestad que tiene el Legislador para clasificar como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional determinados hechos económicos.
C-776 de 2003 y C-1003 de 2004	Artículo 115 del ET ³¹² , modificado por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002. Autoriza la deducción de la renta bruta del 80% del valor pagado por concepto de impuestos de industria y comercio y de predial, y no del 100%.	Exequible. La norma no afecta tributos de propiedad de las entidades territoriales (artículos 294 y 362 de la CP) y tampoco desconoce el principio de equidad tributaria ni la prohibición de establecer impuestos confiscatorios ³¹³ . El Legislador puede “eliminar deducciones de la renta consagradas en normas anteriores” ³¹⁴ .
C-249 de 2013	Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 771-5 al ET ³¹⁵ . Estatuye que, para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional.	Exequible. La norma no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria ³¹⁶ . A pesar de que la disposición pudiera suponer una “preliminar falta de equidad”, esto no es suficiente para declarar su inconstitucionalidad, por tres razones: i) “ <i>todos los contribuyentes tienen la oportunidad de ajustar sus negocios a la norma cuestionada</i> ”; ii) prevé un plazo de tres años para su implementación y iii) persigue varias finalidades constitucionales y es eficaz para materializarla

naturales.

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

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

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

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

³¹⁴ Sentencia C-776 de 2003.

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

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

C-665 de 2014 y C-622 de 2015	Artículo 118-1 del ET ³¹⁷ , adicionado por el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012. Establece un límite para la deducción de los intereses originados en deudas y determina un tope más alto para las deudas cuyos intereses pueden ser objeto de deducción, que beneficia a los contribuyentes que construyen proyectos de vivienda de interés social y prioritario. Además, exceptúa de ese límite a las entidades inspeccionadas y vigiladas por la Superintendencia Financiera.	Exequible. La norma no desconoce el principio de igualdad ³¹⁸ y equidad tributaria ³¹⁹ . Persigue un fin constitucional y la medida es adecuada para alcanzarlo. El límite superior a la deducibilidad de los intereses y la excepción a los topes máximos deducibles son reglas consecuentes con las especificidades de los sectores beneficiarios, y en particular, con los altos niveles de endeudamiento que los caracterizan.
C-002 de 2018 y C-272 de 2022	Inciso tercero del artículo 107 del ET, modificado por el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016. Dispone que <i>“en ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo”</i> .	Exequible. La norma no desconoce el debido proceso ³²⁰ ni el principio de legalidad en materia sancionatoria ³²¹ . La norma no aplica de manera automática. Adicionalmente, la disposición solo determina una consecuencia jurídica cuando la expensa que se pretende deducir incumple el requisito de la licitud.
C-059 de 2021	Inciso primero del artículo 88-1 del ET, adicionado por el artículo 9 de la Ley 383 de 1997. Prohíbe la deducción de la renta bruta de los gastos y costos en publicidad de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando, cuando dichos gastos superen el 15% de las ventas de los respectivos productos.	Exequible. La norma no desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria ³²² . La medida busca fines constitucionalmente valiosos y es adecuada para alcanzar esos fines. De otro lado, los sujetos comparados no se encuentran en una situación similar.
C-061 de 2021	Artículos 336 ³²³ y 338 ³²⁴ del ET, modificados, respectivamente, por las	Exequibilidad del artículo 338 y exequibilidad condicionada del

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

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

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

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

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

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

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

	leyes 2010 de 2019 y 1819 de 2016. Limitan el monto de las deducciones y exenciones que pueden detraerse de las rentas laborales, no laborales y de capital, a efectos de determinar la renta bruta.	artículo 336 ³²⁵ . Estas normas no desconocen los principios de progresividad y de no regresividad ³²⁶ . Aquellas no afectan a las personas naturales de menores ingresos porque “el límite establecido [...] se alcanza en los niveles más altos de ingreso”.
--	--	--

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

La jurisprudencia constitucional ha reconocido de forma pacífica que el ejercicio de la facultad impositiva por parte del legislador puede tener fines fiscales y extrafiscales. Por consiguiente, las normas tributarias no solo pueden buscar el recaudo de ingresos fiscales, sino que también pueden ser utilizadas como incentivos o desincentivos de determinadas actividades.³²⁷ Por ejemplo, el imponer tributos a actividades que pueden afectar el medio ambiente, a modo de impuestos pigouvianos, es un instrumento, entre varios posibles, para corregir externalidades negativas.

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

Por su parte, el artículo 334 de la Constitución Política prevé que la intervención estatal del Estado en la economía tiene múltiples propósitos: el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa

³²⁴ Derogado por los artículos 122 de la Ley 1943 de 2018 y 160 de la Ley 2010 de 2019.
³²⁵ En el entendido de que “las limitaciones en el previstas no son aplicables a las exenciones concedidas con anterioridad a la expedición de la Ley 1943 de 2018 que supongan o exijan el cumplimiento de una contraprestación para poder gozar de la exención y dicha contraprestación se haya cumplido”.
³²⁶ Los demandantes señalaban que los límites que las normas prevén desconocían los principios de progresividad y de no regresividad porque afectaban el mínimo vital de las personas naturales.
³²⁷ Desde la Sentencia C-197 de 1997, la Corte reconoció esta doble función a las normas tributarias: “En esta materia, es importante recordar que la facultad impositiva que se reconoce al Estado, y que ejerce por intermedio del legislador, no sólo busca el recaudo de ingresos en favor del fisco, sino incentivar o desestimular determinadas actividades. || De esta manera, la Corte al efectuar la revisión constitucional, en relación con este tipo de impuestos, no puede asumir una función que es propia del legislador, determinando, por ejemplo, cuál es el sujeto pasivo o la tarifa que éste debe cancelar, pues ese órgano puede considerar que, en relación con cierto producto o actividad, por política económica, por conveniencia, por salud pública, etc., es necesario desestimular su producción o desarrollo”.

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

Por regla general, la jurisprudencia ha desarrollado el alcance de la sostenibilidad fiscal al analizar la validez de normas que disponen gastos o reducen el ingreso, usualmente como consecuencia de la creación de beneficios tributarios. Sin embargo, en el caso *sub examine*, algunos intervinientes han presentado a la Corte un debate novedoso en torno al alcance de la sostenibilidad fiscal como límite al ejercicio de la facultad impositiva, cuando esta se ejerce para aumentar la carga tributaria de un sector económico específico que contribuye de manera significativa al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

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

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

Aunque no existe una definición unívoca de su alcance, la Ley 1473 de 2011 consagró la regla fiscal como una herramienta para garantizar la sostenibilidad fiscal y contribuir a la estabilidad macroeconómica del país. El artículo 5 de la

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

³²⁹ Sentencia C-110 de 2019.

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

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

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

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

De modo que, si se demuestra que una medida adoptada por el legislador tributario elimina o reduce de forma significativa una fuente importante de ingresos fiscales, para garantizar el cumplimiento del principio de sostenibilidad fiscal, será necesario que el legislador prevea razonablemente cuál será la fuente sustitutiva de ese ingreso, o haga explícita la reducción del gasto que se derivará de su pérdida. Esto es consistente con lo señalado en el Auto 233 de 2016, en el que la Corte resaltó que *“lo importante es que respecto de estas dos variables [ingreso y gasto], a partir del ciclo económico y de la coyuntura en el que se encuentra una economía, se entienda que la sostenibilidad fiscal no responde a la mera capacidad del Estado para asumir*

la deuda y, por ende, para controlar su nivel de gasto, ya que un factor determinante es la protección presente y futura de las fuentes de financiamiento, esto es, de la formas, instrumentos y herramientas con las que se cuenta, tanto desde la perspectiva fiscal como monetaria, para asegurar los ingresos públicos” [subraya fuera del texto original].

Ese tipo de provisiones tiene sentido porque la reducción del ingreso y el mantenimiento del gasto generan como única alternativa el aumento de la deuda. Si bien la deuda es un mecanismo válido de financiación del gasto estatal, lo cierto es que su aumento desproporcionado puede acarrear consecuencias perjudiciales para la economía que impactan principalmente a los más vulnerables.³³¹ Por ejemplo, puede significar el aumento de las tasas de interés que debe asumir el Estado por acceder a recursos de crédito, lo cual presionará aún más las finanzas estatales, probablemente en perjuicio de nuevo o mayor gasto público social.

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

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

³³¹ Existe variada literatura que da cuenta del impacto diferenciado que tienen las políticas de austeridad del gasto público en las mujeres. Estos estudios apuntan a que la reducción en la cantidad o calidad del gasto público, el aumento de las condicionalidades asociadas a la maximización de la eficiencia del gasto en escenarios de reducción de la deuda, o el recorte de la prestación de servicios sociales afecta de manera más intensa a las mujeres y las niñas, por cuanto las hace responsables de la satisfacción de necesidades sociales que no se financian con gasto público. Al respecto, ver: Rubery, J. (2014). *From women and recession to women and austerity. Women and austerity: The economic crisis and the future for gender equality*, 17-36; Dabrowski, V. (2020). *Austerity, women and the role of the state: Lived experiences of the crisis*. Policy Press; Emejulu, A., & Bassel, L. (2018). *Austerity and the politics of becoming*. J. Common Mkt. Stud., 56, 109.; Chant, S. (2008). *The 'feminisation of poverty' and the 'feminisation' of anti-poverty programmes: Room for revision?* The Journal of Development Studies, 44(2), 165-197.; Karamessini, M. (2013). *Introduction—Women's Vulnerability to Recession and Austerity: A different crisis, a different context*. In *Women and austerity* (pp. 3-16). Routledge.

7. Solución de los problemas jurídicos propuestos

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

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

7.1. Breve referencia los antecedentes de la disposición acusada

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

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

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

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

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

Posteriormente, varios senadores de la República solicitaron la nulidad del Concepto n.º 015766 de 2005 ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Con este propósito, argumentaron que el acto administrativo demandado era contrario a las normas en las cuales debía fundarse. Particularmente, al artículo 116 del ET, que únicamente permitía la deducción de las regalías pagadas por los organismos descentralizados.

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

7.2. Alcance de la disposición acusada

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

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

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

causalidad con la actividad productora de renta y eran necesarias y proporcionales a dicha actividad.

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

Además, el primer inciso del párrafo demandado contiene una regla específica para el caso de las regalías pagadas en especie. Tal regla consiste en que *“el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables”*.

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

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

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

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

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

A) Costos descritos en el artículo 143-1 del ET³³⁷

B) Costos del proceso de extracción

C) Costos del proceso de recolección

D) Costos del proceso de tratamiento

E) Costos del proceso de almacenamiento

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Breve caracterización de los sectores de hidrocarburos y minero

Según la información presentada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención escrita, el sector de hidrocarburos se caracteriza por tres aspectos: *i)* es un sector con alta volatilidad en los precios, *ii)* genera altas utilidades y *iii)* las ganancias de las empresas se ven afectadas de manera directa por la variación en los precios.³³⁸ La entidad adjuntó la evolución histórica de precios internacionales y ganancias del sector desde el 2011³³⁹ y, según lo entregado, evidenció que, en una década, el sector ha experimentado variaciones en los precios que alcanzan el 46% por debajo de la media a la baja (2015) y 64% por encima de la media al alta (2021).

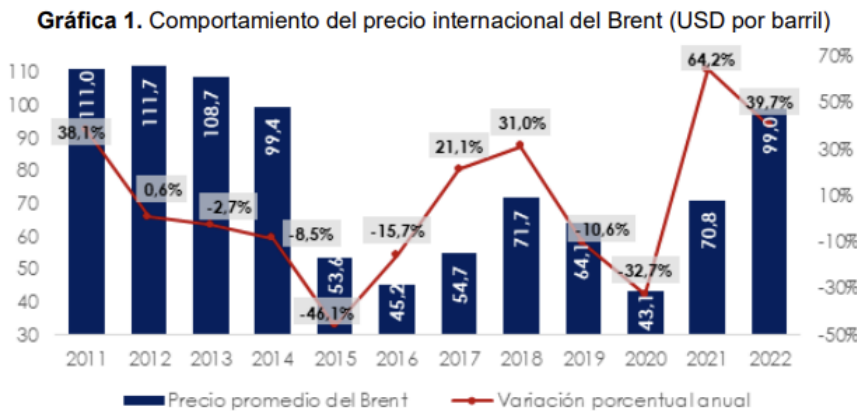
Estas fluctuaciones se explican en que los cambios en los precios internacionales responden a factores exógenos que no se relacionan con la toma de decisiones de las empresas nacionales. Así, en palabras del Ministerio, la caída de precios que se experimentó en el 2015 se debió al aumento de la oferta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

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

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

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

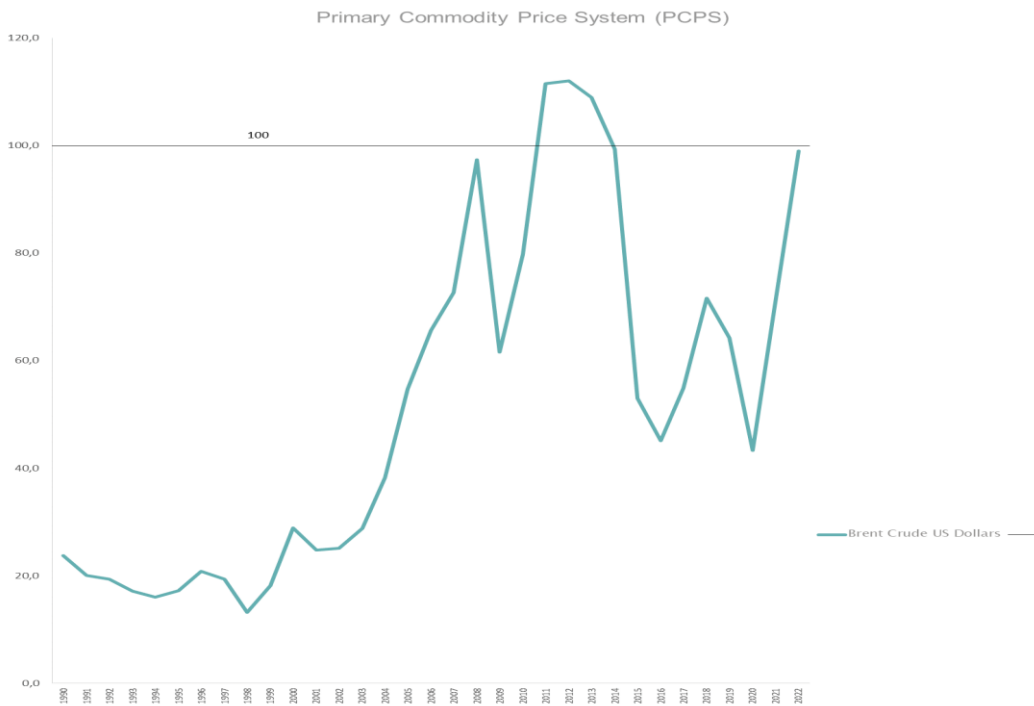
Comportamiento del precio Internacional del Brent (USD por Barril)



Fuente: MHCP a partir de datos de Bloomberg

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

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



Fuente: Fondo Monetario Internacional³⁴⁰.

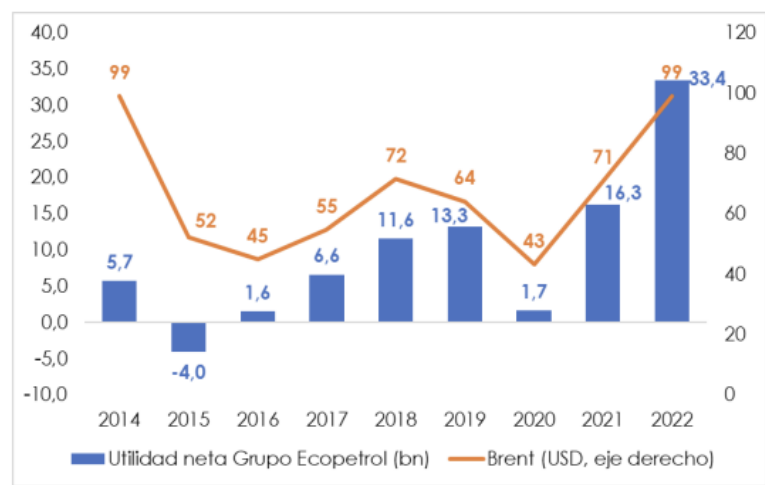
Según el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, “[t]odas estas fluctuaciones en los precios internacionales del crudo tienen un impacto

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

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

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

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



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

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

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

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

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

³⁴³ El mercado de materias primas (*commodities*) —bienes agrícolas, metales, minerales— se caracteriza por tener una demanda y oferta muy inelásticas: (i) la demanda no se ajusta fácilmente ante cambios debido a que son una necesidad y la materia prima de muchos otros productos; y (ii) la oferta tampoco responde velozmente ante cambios en razón a que la producción de estos bienes es costosa en tiempo y capital, y no son bienes de fácil almacenamiento. Se puede encontrar más detalle sobre las características de los *commodity markets* en las siguientes fuentes: Word Bank. Abril 2023. Commodity Markets Outlook. A Word Bank

anterior, son bienes que tienen una alta volatilidad en sus precios³⁴⁴ y, por consiguiente, altos riesgos en la inversión.

Según la CEPAL, la variación de los precios dentro del sector minero también se encuentra explicada por choques exógenos³⁴⁵. Las cifras históricas publicadas en la página de la Unidad de Planeación Minero-Energética (UPME) presentan fluctuaciones importantes en los precios que están relacionadas con factores ajenos a la producción interna. Así, este sector experimenta una caída de precios sostenida desde el 2014 hasta el 2016 y un alza en precios importante desde el 2021.

Comportamiento del precio Internacional de los Minerales según UPME

Precios internacionales de minerales



Report. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/6864d537-d407-4cab-8ef1-868dbf7e07e2/content> o en. Commodity Price Volatility. Macroeconomic Group, The Australian Treasury. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/01_Commodity_price_volatility.pdf.

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

³⁴⁵ Existen estudios que manifiestan que la volatilidad de los precios del crudo es mucho más alta que la de otros *commodities*. No obstante, ello no implica que estos también perciban fluctuaciones constantes, pues las características esenciales de estos bienes hacen que la oferta y la demanda no puedan ajustarse ante choques como cambios climáticos, situaciones políticas o ingreso de nuevos oferentes y demandantes al mercado. Para ver más información al respecto: United Nations. Trade and Development Board. 31 de julio de 2023. Managing commodity Price volatility in commodity-dependent developing countrice. United Nations Conference on Trade and Development. Extraído el 26 de octubre desde https://unctad.org/system/files/official-document/cimem2d57_en.pdf.

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

Según la CEPAL, el alza de precios que se ha venido experimentando desde 2021 se debe a choques en la demanda por la reapertura económica³⁴⁷, así como a choques en la oferta por factores políticos.³⁴⁸ A su vez, la caída de precios de 2014 a 2016 obedece a la caída general de los precios de las materias primas, por la desaceleración de la economía china, la depreciación del dólar estadounidense y una retracción en los proyectos de inversión minera.³⁴⁹

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

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

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

³⁴⁸ Según la CEPAL en su escrito *Evolución de los Precios de los recursos naturales de exportación de América Latina y el Caribe*, publicado el 29 de abril de 2022, *“los efectos del conflicto entre la Federación de Rusia y Ucrania sobre los precios de algunos minerales durante los primeros meses de 2022. En particular, los precios del titanio, el paladio, gas neón, aluminio y níquel han tenido un fuerte repunte en este período, debido a que los dos países en conflicto son productores mundiales importantes de estos”*. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde [https://www.cepal.org/es/enfoques/evolucion-precios-recursos-naturales-exportacion-america-latina-caribe#:~:text=En%202021%2C%20los%20precios%20de,\(v%C3%A9ase%20el%20gr%C3%A1fico%201\).](https://www.cepal.org/es/enfoques/evolucion-precios-recursos-naturales-exportacion-america-latina-caribe#:~:text=En%202021%2C%20los%20precios%20de,(v%C3%A9ase%20el%20gr%C3%A1fico%201).)

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

³⁵⁰ Superintendencia de Sociedades. Agosto de 2016. *“Desempeño del Sector Minero. Informe”*. Bogotá D.C. extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.supersociedades.gov.co/documents/80312/335828/EE2-Sector+Minero-+2016+VIII+29.pdf/400406de-a18e-e59a-de13-822b755de2c4?t=1662579615384>. Así mismo, medios de comunicación durante el periodo de baja en precios del sector mineral recalcaron la incidencia que estaba teniendo la baja de precios sobre las utilidades de las empresas del sector, así: *“De acuerdo con un análisis de esta industria, [la minera], realizado por la Superintendencia de Sociedades, el 2014 resultó complejo en materia de resultados, ventas y rentabilidad, tras evaluar los reportes de*

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

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

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

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

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

empresas, divididas en actividades de ingeniería (14 firmas), carbón y derivados (118 empresas), minerales metalíferos (58 compañías), minerales no metalíferos (143) y comercializadores (16). El impacto de los bajos precios del carbón, oro y níquel llevó a que las empresas analizadas reportaran pérdidas por 1,53 billones de pesos, cifra que contrasta con los 177.115 millones de pesos de ganancias registrados en el 2013, y más aún con los cuantiosos beneficios obtenidos en el 2012, cuando la bonanza de precios permitió que el renglón generara utilidades por 1,41 billones de pesos. Incluso, entre un año y otro los ingresos operacionales de toda la cadena del sector minero se descolgaron en más de 1,18 billones de pesos, al alcanzar los 18,85 billones de pesos” (El Tiempo. Ahumada. 8 de julio de 2015. “Pérdidas de \$1,5 billones en empresas mineras”. Economía y Negocios. Extraído el 26 de octubre de 2023 desde <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-16066257>).

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

contributivas sobre utilidades inexistentes en los ciclos en los que la rentabilidad es nula o negativa.

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

Como se explicó en apartes precedentes, la Constitución no contiene una definición del impuesto sobre la renta. Tampoco una regla que vincule dicho impuesto a la utilidad comercial o contable del sujeto pasivo de esa obligación tributaria. De hecho, es claro que, por su misma naturaleza, “[l]a tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas”³⁵².

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

En efecto, en las Sentencias C-364 de 1993, C-455 de 1994, C-409 de 1996 y C-1003 de 2004, la corporación precisó que, *prima facie*, un impuesto se torna o es confiscatorio cuando, respectivamente: (i) genera una “expropiación de hecho” porque “absorbe toda la renta o abarca casi totalmente el valor de lo gravado” y, en consecuencia, causa “la extinción de la propiedad o de la renta”³⁵⁴; (ii) tiene una tarifa “[del] 100% respecto de las utilidades de la empresa”³⁵⁵; (iii) implica una expropiación de la totalidad “de los beneficios

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

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

³⁵⁴ Sentencia C-364 de 1993.

³⁵⁵ Sentencia C-455 de 1994.

de la iniciativa económica de los particulares”, al punto que no permite obtener ninguna “utilidad después de [pagar] impuestos”³⁵⁶ y (iv) “la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del [impuesto], de forma que no existe ganancia”, lo que “atenta contra el patrimonio del contribuyente”.³⁵⁷

Para apoyar estos supuestos, particularmente en el caso de las Sentencias C-364 de 1993 y C-409 de 1996, la Corte Constitucional reiteró una decisión de la Corte Suprema de Justicia, dictada el 22 de agosto de 1991. En esa oportunidad, la Corte concluyó que el artículo 57 de la Ley 49 de 1990 era inexecutable porque gravaba con una tarifa del 100% al titular de la renta de capital, lo que implicaba que el objeto gravado desapareciera.³⁵⁸ Este fallo le permitió a la Sala Plena afirmar que existen “[c]ierto tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado —particularmente de orden cuantitativo— que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del ‘impuesto confiscatorio’ o ‘expropiatorio’”, y que ahora deben “considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales”.³⁵⁹

De manera más reciente, y sin abandonar el criterio descrito en precedencia, la Corte también ha acogido un criterio cualitativo para establecer el desconocimiento de la interdicción de confiscatoriedad. Esta senda ha estado marcada, además, por la idea según la cual puede ocurrir que un tributo legítimo tenga rasgos confiscatorios. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-1149 de 2003, la Sala sostuvo que una carga tributaria podría ser confiscatoria

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

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

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

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

si resulta “*manifiestamente desproporcionada*”. Igualmente, en la Sentencia C-173 de 2010, la Corte adujo que, tratándose de personas naturales, la prohibición de estatuir impuestos confiscatorios se transgrede cuando el legislador crea “*tributos que ineludible y manifiestamente impliquen traspasar el límite inferior constitucionalmente establecido para garantizar la supervivencia digna de la persona*”³⁶⁰. Esto último sucede, por ejemplo, cuando una norma prohíbe a un trabajador independiente deducir los costos y gastos en los que incurre, a pesar de que “*tales rubros superen los ingresos*”.³⁶¹ Del mismo modo, en la Sentencia C-060 de 2018, la Corte concluyó que un impuesto es confiscatorio cuando “*genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios*”.³⁶²

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

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

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

³⁶¹ Sentencia C-120 de 2018.

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

³⁶³ Puntualmente, la Sala Plena explicó: “*la regulación establece que el monto del arancel se calcula sobre la base de las pretensiones dinerarias, o sobre las condenas económicas efectivas, según si el gravado es el demandante o pretensor (dependiendo del caso), o el demandado. Ninguna de estas dos realidades, como se dijo, revela, indica o es una presunción razonable de la capacidad de pago del contribuyente. Ahora bien,*

En similar sentido, en la Sentencia C-291 de 2015, la Corte concluyó que la base gravable de un impuesto que grave la renta debe incluir la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Lo contrario genera *“rasgos confiscatorios en el gravamen”*. Esto es así porque, en ese evento, *“la detracción que implica la obligación tributaria puede ser superior a la capacidad de pago”*. De ahí que, *“[l]a imposibilidad de hacer la compensación de pérdidas fiscales [...] genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de pérdidas y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación”*.³⁶⁴

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

En suma, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la interdicción de confiscatoriedad es un límite a la potestad impositiva del Estado, que se encuentra ligado a los principios de equidad y justicia tributaria y a la

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

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

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

protección constitucional de la propiedad y la iniciativa privada. En este sentido, un gravamen puede ser confiscatorio en razón de dos variables: una cuantitativa y otra cualitativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Congreso en el proceso democrático adelantado para la adopción de la medida legislativa analizada.

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

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

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

En la intervención presentada durante el término de fijación en lista de este proceso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público advirtió que el efecto más intenso que podría generar la aplicación de la prohibición de deducibilidad de las regalías durante periodos de precios bajos resultaba neutralizado por el hecho de que el valor a pagar por regalías disminuía en la

³⁶⁸ Sentencia C-169 de 2014.

misma proporción que el precio del RNNR. Así, en la referida intervención, esa entidad señaló que *“en la medida que el pago de regalías depende de forma directa de la dinámica de precios y producción, en aquellos años en los que el sector no cuente con condiciones favorables, la carga generada por la no deducibilidad de regalías se reducirá en reconocimiento a un menor pago de dicha contraprestación”*.

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

El siguiente ejemplo ilustra el supuesto descrito. Una empresa dedicada a la explotación de RNNR produce en un año 100 unidades de producto, con un costo fijo de producción de 60 unidades monetarias por cada unidad de producción, y costos marginales fijos de 1000 unidades monetarias por toda la operación (transporte, comercialización y manejo). Esta empresa percibe ingresos por la venta de la totalidad de su producción, y tiene dentro de sus costos el pago de las regalías por un valor equivalente al 25% del precio de la producción a boca de pozo, boca o borde de mina (precio de venta menos costos marginales, multiplicado por el 25%).

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

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

³⁶⁹ Cfr. *supra* nota al pie n.º 113.

Simulación de impuesto y utilidades en escenarios de precios altos y bajos			
Precio de venta	100	80	150
Ingresos por la venta de toda la producción	10.000	8.000	15.000
Costos de producción	6.000	6.000	6.000
Costos marginales deducibles	1.000	1.000	1.000
Regalías (precio de venta de la producción - costos marginales *25%)	2.250	1.750	3.500
Costos totales sin prohibición de deducción	9.250	8.750	10.500
Costos totales con prohibición de deducción	7.000	7.000	7.000
Base gravable sin prohibición de deducción	750	-750	4.500
Base gravable con prohibición de deducción	3.000	1.000	8.000
Impuesto a cargo sin prohibición (tarifa nominal 35%)	262,5	-262,5	1575
Impuesto a cargo con prohibición (tarifa nominal 35%)	1050	350	2800
Utilidad real después de impuesto sin prohibición*	488	-488	2.925
Utilidad real después de impuesto con prohibición*	-300	-1.100	1.700

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

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

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

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

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

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

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

mismo tiempo, desconoce un límite constitucional tan claro como la prohibición de confiscatoriedad de los tributos.

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

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

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

porque no busca privilegiar, incentivar o beneficiar a las empresas extractivas o a este sector de la economía.

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

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

i. Aplicación del test integrado de igualdad

a) Grupos a comparar y criterio de comparación

En la Sentencia C-384 de 2022, la Sala Plena reiteró la importancia de la selección del criterio de comparación para proteger la libertad de configuración legislativa y la razonabilidad del juicio de igualdad. De forma específica, la Corte señaló que el criterio de comparación debe ser relevante de acuerdo a la finalidad que persigue el trato normativo que se analiza.

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

Al respecto, se ha de destacar que, respecto del pago de regalías mediante la modalidad de obras de infraestructura o proyectos de inversión, el Decreto 098 de 2020 establece que la empresa extractiva debe constituir una fiducia mercantil irrevocable por el valor acordado del proyecto. El destino exclusivo

de esta fiducia es el desarrollo del proyecto aprobado y su único beneficiario es la entidad territorial. El pago de la regalía bajo esta modalidad, el cual equivale al valor final del proyecto, solo se entiende perfeccionado cuando la entidad territorial recibe a satisfacción la obra de infraestructura.

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

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

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

La Sala Plena estima que los grupos comparados son asimilables, pues a la luz del criterio de comparación comparten más elementos comunes que diferencias. En particular, la Sala encuentra que, en efecto, ambos grupos se dedican exactamente a la misma actividad económica que, según el Gobierno, asume una tarifa efectiva de tributación (TET) sustancialmente menor a la del resto del sector real de la economía. Así mismo, ambos grupos están obligados al pago de las regalías en iguales condiciones. En efecto, tal como se explicó en apartes precedentes, los explotadores de RNNR tienen una obligación cuya fuente es la Constitución Política, que se liquida de acuerdo con las reglas que la ley y el reglamento señalan para el efecto. El párrafo primero del artículo 18 de la Ley 2056 de 2020 prevé que, en el caso de los de hidrocarburos, las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable en boca de pozo y el volumen de producción cuantificado en el Punto de Medición Oficial.

A su turno, el párrafo segundo del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 contiene una regla para la liquidación de las regalías por hidrocarburos que no distingue en función de si estas se pagan en dinero o en especie. Así, la referida norma señala que *“para efectos de hidrocarburos, el precio base de liquidación se asocia al precio en el punto de entrega de las regalías, en donde se hace la entrega material del hidrocarburo fiscalizado y deduciendo los costos de transporte, manejo, trasiego y comercialización, según*

corresponda”. En el caso de los minerales, la metodología para la fijación del precio base de liquidación y pago de las regalías también busca establecer el precio del producto en borde o boca de mina.³⁷⁰

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

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

Este estudio, aportado por los intervinientes José Alejandro Herrera, Ana María Barbosa y Andrés Felipe Parra, ofrece un ejemplo numérico simple para explicar cómo el pago de las regalías en especie incrementa el costo unitario de producción de las unidades de producto para internalizar la porción de producción entregada al Estado a título regalía. Por el contrario, las empresas que pagan las regalías en dinero cuentan con una mayor cantidad de unidades de producto disponibles para la comercialización, pero ven reducida la utilidad por efecto del pago de las regalías. Al final del ejercicio contable, en ambos casos la utilidad bruta será la misma y, en consecuencia, también será igual el impuesto a cargo.

Los presupuestos del ejercicio anunciado en precedencia son los siguientes:

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

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

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

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

- iv. En el periodo t2 la empresa realiza una producción de 10 u.p.
- v. En el periodo t3 la empresa vende la totalidad de la producción en t2”³⁷¹.

Regalías pagadas en dinero				Regalías pagadas en especie			
	t1	t2	t3		t1	t2	t3
Unidades producidas		10		Unidades producidas		10	
Unidades vendidas			10	Unidades vendidas			8
				Unidades entregadas como regalías pagadas en especie (no hacen parte del inventario)			2
Estado de situación financiera				Estado de situación financiera			
Activos	t1	t2	t3	Activos	t1	t2	t3
Exploración y evaluación	500			Exploración y evaluación	500		
Inventario							
Producción		500	-500	Producción		500	-500
Regalías		300	-300	Regalías		-	-
Pasivos							
Regalías por pagar		300	300	Regalías por pagar		-	-
Estado de resultados				Estado de resultados			
(150u.m*10u.p)			1500	(150u.m*8u.p)			1200
Costo de ventas				Costo de ventas			
Producción			-500	Producción			-500
(50u.m*10u.p)				(62.5u.m*8u.p)			
Regalías en dinero (150u.m*2u.p)			-300	Regalías en especie			
Utilidad bruta			700	Utilidad bruta			700

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

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

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

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

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

“Muchas gracias por la pregunta, magistrada Ángel. Sobre los principios de equidad tributaria. Ante eso podría decir dos cosas. La primera, que lo he mencionado anteriormente, es que dada esas diferencias operativas, contables, legales que existen y que existían en la forma en que se deducían las regalías anteriormente a esta ley, como lo vimos muy claramente, se estaban deduciendo valores diferentes por producción diferente, se deducían valores diferentes dependiendo de si era en especie o en dinero. Dada esas diferencias, sale esta situación en donde para poder materializar la obligación constitucional del pago de las regalías, se vuelve matemáticamente, no es matemáticamente posible prohibir esta deducibilidad generando bases gravables iguales. Matemáticamente no es posible. Esto sí se podría hacer. Uno podría hacerlo artificialmente, pero eso implicaría violar principios de equidad tributaria. Eso sí implicaría usar variables que no reflejen en absoluto la realidad de cada uno de los contribuyentes. Eso, por un lado. O sea, la alternativa matemática es peor y en verdad viola esos principios de equidad.

Por el otro lado, uno también cuando evalúa equidad, pues evalúa capacidad contributiva y nosotros hemos hecho unos estudios que los vamos a presentar y que hemos presentado en diferentes espacios de la tasa efectiva de tributación, donde muestra efectivamente que la capacidad contributiva con esta se mantiene, se reconoce la capacidad contributiva con esta norma, y en otro ejercicio que

*también vamos a presentar en la próxima sesión se muestra que incluso las utilidades se mantienen. Estas son industrias y como lo decía el exministro, son industrias que son rentables, han sido rentables e incluso después de esto, siguen siendo rentables*³⁷².

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

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

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

Para comenzar, es preciso indicar que en la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la sanción de la Ley 2277 de 2022 no se hizo ninguna referencia al respecto³⁷³. Allí solo se indicaron las finalidades generales de la disposición. Estas son tres. Primera, corregir una situación que hacía ineficaz el pago de las regalías. Lo anterior, porque, a juicio del Gobierno nacional, mediante la deducción de las regalías de la renta bruta, *“las empresas dedicadas a la exploración y explotación del subsuelo colombiano estarían sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la carta magna del país”*³⁷⁴. Esto, a pesar de *“las bajas tasas efectivas de tributación de estas entidades del sector minero y petrolero”*³⁷⁵.

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

³⁷² Anexo II. P. 27

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

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

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

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

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

³⁷⁸ *Ibidem*.

³⁷⁹ También sobre la finalidad general del párrafo adicionado al artículo 115 del ET, en el informe de ponencia para primer debate, publicado en la Gaceta del Congreso n.º 1199 del 4 de octubre de 2022, se lee:

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

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

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

Posteriormente, tanto en el informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de la Cámara de Representantes como en el informe de ponencia para cuarto debate en la plenaria del Senado, los ponentes insistieron en la necesidad de “*precisar la forma en la que debe determinarse el monto no deducible de las regalías pagadas en especie*”³⁸³. Con este propósito, en el pliego de modificaciones, los congresistas coordinadores y ponentes

“el viceministro Técnico expuso que tanto la no deducibilidad de regalías como el impuesto a las exportaciones a las industrias extractivas, tienen como finalidad atender las sensibilidades rentísticas y participar el superávit de las empresas de este sector”.

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

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

³⁸² Gaceta del Congreso n.º 1199 del 4 de octubre de 2022 y n.º 1200 del 5 de octubre de 2022, pág. 79 y 80. De acuerdo con la Gaceta del Congreso n.º 1283 del 20 de octubre de 2022, el texto aprobado por las comisiones terceras económicas conjuntas de la Cámara y del Senado fue del siguiente tenor: “*Parágrafo 1º. La contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta, ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie. Dicha contraprestación tampoco podrá reconocerse fiscalmente como un menor valor del ingreso ni como un ingreso para terceros. || Constituyen ingreso gravado para la persona natural o jurídica que explote los recursos naturales, el valor de las regalías pagadas en especie, al valor del precio de liquidación que establezca la Agencia Nacional de Hidrocarburos o la Agencia Nacional de Minería*”.

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

propusieron “que el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie [fuera el] costo total de producción de los recursos pagados como regalía”³⁸⁴. Además, para que el contribuyente calculara dicho costo, desarrollaron varias fórmulas matemáticas.

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

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

Así mismo, la finalidad en comento coincide con lo dicho por la DIAN en el informe enviado al expediente D-15.113AC, en el que explicó que “cuando la regalía se paga en dinero, no se requiere mayor nivel de desarrollo normativo para establecer que el valor de la regalía es aquel que el contribuyente que explota el recurso natural no renovable paga por dicho recurso”. Sin embargo, “para el caso de la regalía que se paga en especie, la cual está asociada a una cantidad del recurso natural no renovable, [sí] era indispensable técnica y jurídicamente determinar el valor no deducible calculado o medido al borde o en boca de mina”³⁸⁸.

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

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

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

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

³⁸⁷ *Ibidem*.

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

d) El medio empleado se encuentra prohibido por la Constitución

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

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

En efecto, en la segunda jornada de la audiencia pública, la viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirmó que la diferencia de trato frente a quienes pagan las regalías en dinero y en especie se fundamenta, por un lado, en el tratamiento contable disímil que otorgaban las empresas a esas dos modalidades de pago antes de la reforma tributaria y, por otro lado, en el monto deducible de la renta bruta, que para el pago de las regalías en especie era el costo de producción y para el pago de las regalías en dinero era el *“valor de venta del producto”*³⁹². Igualmente, dijo, tal tratamiento diferente se sustenta en las *“cuestiones operativas propias del negocio”*. En este sentido, la norma demandada sería un reflejo de la realidad contable y comercial de las regalías y de su deducción de la renta bruta, antes de la reforma introducida por la Ley 2277 de 2022.

De acuerdo con la información suministrada por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia,³⁹³ desde el punto de vista contable y financiero, las regalías que se pagan en dinero pueden ser un mayor valor del costo de producción o un gasto operacional. En el primer evento, su base de asignación corresponde a la producción de la empresa, lo que

³⁸⁹ Sentencia C-486 de 2020.

³⁹⁰ Sentencia C-606 de 2019.

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

³⁹² *Ibidem*.

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

incrementa el valor del inventario en el estado de situación financiera. Una vez dicho inventario se vende, la empresa reconoce el valor de las regalías dentro del costo de ventas del estado de resultados. En el segundo evento, las regalías tienen como base de asignación las ventas de la empresa. Esto implica que las regalías únicamente se incorporan en los estados financieros como un gasto operacional del estado de resultados, en el momento en el que se realizan las ventas del inventario de la empresa.

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

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

Primero, de cara a los principios de justicia y equidad tributaria, resulta irrelevante el tratamiento contable de las regalías, esto es, si son costo de producción, un gasto operacional o si la empresa extractiva excluye de los ingresos las unidades de producto que entrega al Estado por concepto de regalías en especie. Tales categorías contables pueden ser o no incorporadas en el diseño de un impuesto por decisión legislativa. Esto se demuestra al observar que el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 establece la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Mientras el párrafo acusado forma parte del ET, el tratamiento contable y financiero de las regalías como un gasto operativo o un costo de producción está regulado en las normas internacionales de

contabilidad (NIF) 6 y 8 y en la norma CINIIF 21.³⁹⁴ De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las normas contables no tienen efectos impositivos propios,³⁹⁵ pues tales normas son solamente un “*apoyo a la gestión tributaria*”³⁹⁶.

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

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

Determinación del precio de venta recaudo en especie para el mes m del campo c	Determinación del precio de venta recaudo en dinero para el mes m del campo c
$PREmc = (PEm * FCmc) - Dmc$	$PRDcm = PDmc - Dmc$
PREmc = Es el <i>Precio Base</i> a obtener, para las regalías pagadas en especie, en el mes m, para el campo c, en dólares de los Estados Unidos de América por barril (US/Bl).	PRDmc = Es el <i>Precio Base</i> a obtener, para las regalías pagadas en dinero, en el mes m, para el campo c, en dólares de los Estados Unidos de América por barril (US/Bl).
PEm = <i>PBrent</i> ± <i>DCR</i> DCR = Es el diferencial con respecto al <i>PBrent</i> que resulte del Precio de Venta FOB promedio (valor de la mercancía puesta en el puerto de embarque incluyendo el costo de empaquetado, etiquetado, gastos de aduana, etc.) en el mes m, del Crudo de Referencia,	PDmc = Es el <i>precio unitario promedio de venta del petróleo crudo del campo c</i> , ponderado por volumen, en el mes m, expresado en dólares de los Estados Unidos de América, por barril (USD/Bl)(*)

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

³⁹⁵ Sentencia C-1018 de 2012.

³⁹⁶ *Ibidem*.

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

que realice la Empresa Comercializadora, expresado en dólares de los Estados Unidos de América (US/Bl).	
FCmc = Factor de corrección por calidad del crudo del Campo Productor c a la calidad del Crudo de Referencia (gravedad API y contenido de azufre), en el mes m.	
Dmc = Es la <i>deducción mensual</i> a aplicar para establecer el Precio Base de Liquidación Definitiva de Regalías Pagadas en Especie del Campo Productor c en el mes m, en dólares de los Estados Unidos de América (USD/Bl), <i>de acuerdo con los términos acordados con la Empresa Comercializadora, la cual incluirá costos asociados al transporte, manejo, dilución y comercialización, según corresponda.</i>	Dmc = Es la sumatoria de los valores operativos <i>deducibles</i> por <i>transporte, manejo, dilución, trasiego y comercialización</i> , por barril en el mes m, incurridos efectivamente por parte de la Empresa Productora de Hidrocarburos para la venta del petróleo crudo producido por el campo c, con el objeto de establecer el precio del petróleo crudo en boca de pozo.

Al explicar el cuadro transcrito, la presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos indicó a la Corte lo siguiente:

“Me gustaría hacer una aclaración. Es que en cuando el pago se recibe en especie, los titulares de los contratos obligados a este pago hacen entrega del volumen de crudo de regalías en condiciones de comercialización en el punto de entrega definido por las partes, el cual es recogido por el comprador comercializador con quien la ANH tiene suscrito un contrato de compraventa de regalía. En este caso, lo mencionó el doctor Pardo, nosotros tenemos un contrato con Ecopetrol. El comercial, el comercializador paga una factura mensual a la Agencia Nacional de Hidrocarburos por los volúmenes comprados - liquidados conforme a los términos señalados en el contrato, en concordancia con lo establecido en la resolución donde se establece el precio base de liquidación de regalías generadas por la explotación de crudo, que fue lo que mencioné anteriormente.

En cuanto a la modalidad de pago en dinero, este se aplica para todas las liquidaciones de gas. Esto forma parte de la resolución ANH 877 el 25 de septiembre del 2013. Para los campos en explotación de crudo, que por algunas razones de fuerza mayor que pueden ser dificultades de acceso, condiciones de movilidad o no pueden ser recogidas por el comprador comercializador, para este efecto se genera una cuenta de cobro mensual, según la liquidación de regalías correspondiente.

¿Cómo se determina el valor o el precio de venta? Aquí en el marco izquierdo pueden ver cuando se recaude en especie y en el derecho cuando se recauda en dinero. Las variables [que] varían entre una y otra ya se las voy a explicar. El primero, Tenemos PR, el PR que corresponde al precio base, ese es el precio que vamos a determinar. El PM que ven en la primera, esto es correcto, o sea, presenta un deducible. Un deducible cuando se presentan.

Cuando se presenta, hace un diferencial, este corresponde, básicamente a costos de aduana, bueno, una serie de costos, porque como estamos teniendo en cuenta el precio ya en punto. Entonces se hacen estos descuentos tenemos otro factor que se hace por calidad del crudo, de acuerdo al estándar que con el que se calcula. Finalmente tenemos la deducción que mensual que incluye transporte, todo lo que mencioné antes. Estas variables intermedias no se tienen en cuenta cuando se recauda en dinero, si esa es la diferencia, de resto se tienen en cuenta las mismas variables de deducción, de transporte, de manejo, de elusión, de trasiego”.

La explicación proporcionada por la presidenta de la ANH da cuenta de que el valor de las regalías pagadas en especie y en dinero es el mismo. La fórmula para determinar el precio de las regalías pagadas en dinero contempla el descuento de otros factores a fin de arribar al precio del producto a boca de pozo.

Así, la Sala Plena encuentra que no existe diferencia jurídica o económica alguna en el precio que se paga por las regalías cuando la obligación se satisface en dinero o en especie. El razonamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público riñe con las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la materia. El artículo 19 de la Ley 2056 de 2020 determina que el precio base de liquidación de las regalías es el valor del producto en borde o boca de mina (en el caso de los minerales)³⁹⁸, en el punto de entrega de la regalía (en el caso del crudo)³⁹⁹ y en el punto de entrada al sistema de transporte o en el punto de embarque cuando no se entregue en el sistema de transporte (en el caso del gas)⁴⁰⁰. Es decir, para el precio base de liquidación de las regalías debe ser indiferente que estas se paguen en dinero o en especie. De este modo, en principio, a diferencia de lo que afirma el Ministerio, la regalía no equivale al valor comercial o de venta del producto extraído, incluso cuando esta se paga en dinero.

Por lo tanto, el tratamiento diferenciado que introduce la norma acusada, más que asemejarse a la realidad del negocio de explotación del RNNR, se formula en función del tratamiento contable que los explotadores dan al pago de las regalías.

Segundo, la información suministrada por el Consejo Técnico de Contaduría Pública, el Comité Autónomo de la Regla Fiscal en la audiencia pública y por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia en la prueba practicada en el proceso D-15.113AC coinciden en dos

³⁹⁸ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

³⁹⁹ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

⁴⁰⁰ Parágrafo 3 del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

conclusiones: (i) antes y después de la sanción de la norma acusada, el tratamiento contable y financiero de las regalías es el mismo, pues por expreso mandato del legislador, las normas contables son autónomas de las normas tributarias. Y, (ii) la posibilidad de deducir el pago de las regalías pagadas en dinero y en especie de la renta bruta, antes de la aprobación de la disposición demandada, producía el mismo efecto sobre la liquidación del impuesto de renta a cargo de las empresas extractivas. A esta segunda conclusión también arribaron los presidentes de las asociaciones colombianas de petróleos y minería.

De esto se sigue que la capacidad contributiva adicional que según el Gobierno tenían los explotadores de RNNR antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022, que justifica la imposición de una carga tributaria adicional por efecto de la prohibición de deducción de las regalías, es la misma para los explotadores que pagan las regalías en dinero y en especie. Sin embargo, la norma demandada impone cargas tributarias diferenciadas y más gravosas para los explotadores de RNNR que pagan sus regalías en dinero que para aquellos que las pagan en especie, sin que exista indicio alguno de que estas cargas guardan relación con su capacidad para contribuir a la financiación del gasto público.

Tercero, los contribuyentes no pueden elegir si pagan las regalías en dinero o en especie. Como se dijo en otro aparte de esta sentencia, a pesar de que el artículo 227 de la Ley 658 de 2001 (Código de Minas) establece que las regalías mineras también pueden ser pagadas en dinero o en especie, en la actualidad, esta modalidad de pago solo está debidamente regulada para las regalías por la explotación de crudo. Esto se debe a una razón de índole operativa: no existe una entidad del Estado que pueda recibir y comercializar los minerales y el gas entregados a título de regalía, como sí ocurre en el caso del petróleo crudo.

No obstante, en el caso del petróleo, los explotadores tampoco pueden decidir si pagan las regalías en especie o en dinero, pues esta última modalidad de pago solo opera por razones de fuerza mayor como dificultades en el acceso, condiciones de movilidad y de seguridad, etc. Es decir, incluso en este evento, es potestad de la ANH decidir cuándo se pagan las regalías en dinero y en especie.

Cuarto, por último, limitar la prohibición de deducción de las regalías al costo de producción cuando estas son pagadas en especie, y al mismo tiempo sostener la prohibición por la totalidad del precio pagado en dinero aumenta de forma diferente la carga tributaria de un contribuyente que está en la misma posición de otro. Este tratamiento disímil es exagerado y manifiestamente desproporcionado y, por tanto, se encuentra prohibido por la Constitución.

Así, por ejemplo, según los cálculos realizados por la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia⁴⁰¹, para quienes pagan la regalía en dinero, la diferencia de trato que incorpora la norma implica que el impuesto sobre la renta podría incrementarse hasta en un 25% y que *“el impuesto de renta de la empresa será un 11,11% más alto si las regalías se pagan en dinero en relación con pagarlas en especie”*.

En suma, la Sala Plena encuentra demostrado que la medida escogida por el legislador para el logro de las finalidades identificadas previamente está prohibida por cuanto impone una carga diferenciada y abiertamente desproporcionada sobre un grupo de contribuyentes. Lo anterior, a pesar de que estos no tienen una capacidad contributiva superior, soportan la misma obligación por el pago de regalías que sus homólogos que pagan regalías en especie y asumían la misma carga tributaria antes de la adopción del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

Sobre el particular, no sobra señalar que, como es natural, una medida prohibida no puede ser exequible por el solo hecho de que resulta potencialmente adecuada para el logro de una finalidad no prohibida. Asumir lo contrario haría irrazonable la metodología del test de igualdad, en particular en la intensidad leve, pues lo convertiría en un chequeo automático y acrítico de las medidas empleadas por el legislador para el logro de finalidades no prohibidas por la Constitución.

Así, aunque la finalidad perseguida por la disposición demandada no esté prohibida por la Constitución, el medio escogido para su consecución sí lo está en tanto contraviene de forma flagrante los mandatos previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política. Por lo tanto, la Corte deberá declarar la inexequibilidad del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

Para finalizar la solución del problema jurídico planteado, la Sala considera necesario llamar la atención sobre un aspecto relevante. Si bien el legislador goza de un amplio margen de configuración normativa en materia de deducciones tributarias, dadas las excepcionales características del sector extractivo, la prohibición de deducir las regalías de la renta bruta podría generar una consecuencia adicional. Esta consiste en que el cambio normativo acusado podría afectar las expectativas legítimas de los empresarios que se dedican a la explotación de RNNR. Resulta razonable considerar que dicho cambio podría incidir en la evaluación de las condiciones económicas de los proyectos extractivos. Al respecto, no se debe olvidar que desde el 2005, en razón de un concepto dictado por la DIAN, las regalías son deducibles de la

⁴⁰¹ <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53816>.

renta bruta, siempre que su pago cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET.

Remedio constitucional. Imposibilidad de emitir una sentencia integradora aditiva o interpretativa

Con fundamento en los artículos 241 y 243 de la Constitución Política, la Corte ha insistido en su competencia para fijar los efectos de sus propios fallos y delimitar el alcance de la cosa juzgada en sus providencias⁴⁰². El ejercicio de esta competencia es esencial para evitar que las decisiones de inexequibilidad adoptadas para garantizar la supremacía de la Constitución generen situaciones contrarias a otros mandatos constitucionales⁴⁰³, como ocurriría cuando la expulsión simple de una norma del ordenamiento hace nugatorio el ejercicio de un derecho fundamental o implica el desconocimiento de otro contenido constitucional.

En la Sentencia C-754 de 2015, la Corte clasificó las sentencias en las que se ejerce esta competencia, así: (i) sentencias interpretativas o condicionadas; (ii) sentencias integradoras interpretativas aditivas y sustitutivas y (iii) sentencias de inexequibilidad diferida o de constitucionalidad temporal. Las sentencias integradoras sustitutivas se dictan con base en los artículos 2, 4 y 241 de la Constitución, materializan los principios de efectividad y conservación del derecho, y buscan mantener vigente en el ordenamiento jurídico las normas mediante una técnica que supere los aspectos que son insuficientes desde la perspectiva constitucional⁴⁰⁴. Así, estas sentencias son aquellas en las que “*el juez constitucional proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal*”⁴⁰⁵. En particular, la Corte señaló que las sentencias integradoras interpretativas, aditivas y sustitutivas se dictan con el objeto de integrar normas no demandadas⁴⁰⁶ o contenidos no previstos en la norma no demandada⁴⁰⁷, con el fin de ampliar el alcance de un precepto legal a supuestos de hecho no previstos por el legislador.

⁴⁰² Sentencia C-113 de 1993.

⁴⁰³ Sentencia C-483 de 2020.

⁴⁰⁴ Sentencia C-1230 de 2005.

⁴⁰⁵ Sentencia C-109 de 1995, reiterada en la Sentencia C-325 de 2009.

⁴⁰⁶ “*La sentencia integradora es una modalidad de decisión por medio de la cual, el juez constitucional, en virtud del valor normativo de la Carta (CP art. 4), proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal*”. Sentencia C-109 de 1995.

⁴⁰⁷ En la Sentencia C-1037 de 2003, la Corte sostuvo que las sentencias aditivas se deben dictar en los eventos en que es necesario agregar “*un supuesto de hecho o requisito a los señalados por el legislador con el fin de hacer compatible la norma con la Constitución Política*”.

La Corte ha recurrido a este tipo de sentencias cuando ha estimado que ciertas disposiciones deben ser sustituidas o reemplazadas porque su significado es contrario a principios y valores constitucionales, tales como la prohibición de discriminación o el principio de dignidad humana. Además, cuando la aplicación de un condicionamiento interpretativo de la disposición acusada, sería insuficiente para proteger los derechos de las personas y el orden Constitucional⁴⁰⁸. Así, *“las sentencias integradoras sustitutivas son una mezcla entre una sentencia de inconstitucionalidad simple y una sentencia integradora que retira del ordenamiento un contenido normativo inexecutable, pero a su vez añade otro que supera el vicio de inconstitucionalidad, al devolver la coherencia a la norma bajo los parámetros de la Carta Superior”*⁴⁰⁹.

La adopción de este tipo de sentencias tiene importantes efectos para el análisis de la cosa juzgada. En los casos de exequibilidad condicionada, *“la interpretación excluida del ordenamiento jurídico no podrá ser objeto de reproducción o aplicación en otro acto jurídico; y en los supuestos en los que la Corte ha adoptado una sentencia aditiva, la cosa juzgada implica que no se encuentra permitido reproducir una disposición que omita el elemento que la Corte ha juzgado necesario adicionar”*.⁴¹⁰

La Sala Plena encuentra que en este caso no es posible adoptar una sentencia integradora para incorporar garantías tributarias contra la confiscación o igualar la carga tributaria que asumen las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan regalías en dinero y en especie. Esto es así por varias razones.

Primera, no existe dentro de la norma ni en otros textos legales una fórmula de deducibilidad que permita corregir o compensar las pérdidas derivadas del aumento artificial de la base gravable como resultado de la prohibición. Una sentencia integradora en este escenario que, por ejemplo, implicara que la prohibición de deducir regalías solo operara en los casos en que esta *elimina o reduce considerablemente* la utilidad de la empresa extractiva, podría afectar no solo los principios de certeza, legalidad y eficiencia tributaria, sino también el proceso de fiscalización por parte de la autoridad competente.

Algo similar ocurriría si se adoptara una sentencia integradora que permitiera la aplicación de la prohibición en periodos de precios altos. Para el efecto, la Corte tendría que incorporar un *umbral* económico con repercusiones jurídicas, que hiciera posible definir cuándo se está ante un período de precios altos. La determinación de tal umbral no puede ser definida sin recurrir a

⁴⁰⁸ Sentencias C-458 de 2015, C-1235 de 2005

⁴⁰⁹ Sentencia C-754 de 2015

⁴¹⁰ Sentencia C-089 de 2020, entre otras.

análisis técnicos, que valoren la conveniencia de la disposición, o el comportamiento del mercado porque los precios no se encuentran clasificados conforme rangos estables. Se puede concluir que un periodo es de precios *altos* o *bajos* solo si se compara con el periodo anterior. En otras palabras, se trata de una noción relativa, que no tiene un valor intrínseco o autónomo, y que únicamente adquiere su significado cuando se establece una comparación con otro valor. Como se indicó en párrafos precedentes, los periodos de precios obedecen a diferentes factores relacionados con las dinámicas de mercado, las decisiones políticas y los cambios en la oferta y la demanda, entre otros, que, *prima facie*, por la misma razón, no son susceptibles de incorporación en un umbral.

En suma, la identificación precisa del nivel de precios que pueda ser considerado alto o bajo, ya sea como porcentaje del precio promedio histórico, o como una cifra fija, es un asunto que escapa a la competencia de la Corte.

Segunda, de la misma forma que sucede en el caso anterior, no existe dentro de la norma ni en otros textos legales una fórmula de deducibilidad que permita igualar el impacto económico de la prohibición. En efecto, los incisos segundo y siguientes del artículo 19 analizado contienen una fórmula matemática aplicable únicamente al sector de hidrocarburos, por lo que usa variables que no son extrapolables de forma simple a la explotación de minerales. En otras palabras, dichos incisos, relacionados con el cálculo del monto no deducible expresado en los costos de producción del sector de hidrocarburos, están justamente orientados a identificar el costo unitario del **barril** de petróleo por **pozo**. Esta sería una aplicación antitécnica y temeraria de dichas fórmulas a los minerales, mediante la cual Corte estaría extendiendo la norma a través de una analogía tributaria, en perjuicio de quienes pagan la regalía en dinero. Esto resultaría contrario al principio de legalidad en materia tributaria.

Tercera, como ya se indicó, para las autoridades intervinientes en el proceso de constitucionalidad, la adopción de una fórmula en ese sentido demanda una compleja tarea que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público califica como *matemáticamente imposible*. Por consiguiente, la determinación de un mecanismo de igualación de los contribuyentes que pagan regalías en especie y en dinero también exige una experticia técnica de la cual carece la Corte⁴¹¹.

⁴¹¹ En la audiencia pública, la viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público fue interrogada por las diferencias que generaba la norma en el impuesto a cargo de los contribuyentes que pagan regalías en especie, y los que la pagan en dinero. Al respecto, la señora viceministra contestó que, a su juicio, era matemáticamente imposible igualar las dos modalidades de pago. Esto pone en evidencia las dificultades técnicas y económicas relacionadas con la determinación de la medida que permita igualar la carga fiscal que soportan las empresas que pagan las regalías en dinero y especie, de cara a la deducción de ese pago de la renta bruta.

Por último, pero no por ello menos importante, la Corte observa que la adopción de una sentencia aditiva que eleve la carga tributaria impuesta por efecto de la disposición acusada a las empresas explotadoras de RNNR que pagan regalías en dinero desconoce la reserva legal en materia tributaria prevista en los artículos 150.12, y 345 de la Constitución Política.

En los casos en los que la Corte ha adoptado decisiones de exequibilidad condicionada, ha extendido por vía de una sentencia aditiva un beneficio tributario (rentas exentas) a sujetos pasivos no incluidos originalmente en la ley, y por esta vía ha disminuido su carga tributaria. En este caso, en contraste, la adopción de una decisión aditiva aumentaría la carga contributiva a cargo de los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie, pese a que el legislador explícitamente redujo el impuesto de renta a su cargo al prohibirles deducir una suma menor que la que corresponde al costo de producción de las regalías pagadas.

Aunque la Corte puede adoptar sentencias integradoras aditivas en materia tributaria, el ejercicio de esa competencia está limitado por el principio de reserva de ley y por el principio democrático, según los cuales *no hay impuestos sin representación*. Estos dos principios de origen liberal guardan una estrecha relación con el Estado de derecho, y han sido consagrados de manera uniforme en todas las constituciones del mundo como conquistas ciudadanas. De ellos se sigue que el único que puede ejercer la facultad impositiva, en el sentido de aumentar la carga tributaria de los contribuyentes, es el legislador.

Dicho de otro modo, en ejercicio de la competencia excepcional que tiene la Corte para modular los efectos de sus fallos, esta no puede aumentar la carga tributaria, esto es, crear o autorizar nuevos tributos (impuestos, tasas o contribuciones) o modificar sus elementos esenciales para ampliar los sujetos obligados, aumentar la base tributaria o ampliar el hecho generador. Una decisión en tal sentido invadiría la órbita de competencia constitucional atribuida por la Constitución exclusivamente al legislador y jamás a un juez, así este sea el juez constitucional.

En el pasado, la adopción de sentencias integradoras aditivas ha ocurrido en contextos de normas que prevén beneficios tributarios o reducen la carga impositiva mediante la adopción de medidas infrainclusivas. Así, cuando la Corte ha adoptado sentencias de exequibilidad condicionada en materia tributaria, lo ha hecho para ampliar el alcance de medidas que generan beneficios tributarios o reducen la carga tributaria para algunos contribuyentes. Esas decisiones de exequibilidad condicionada han ampliado estos beneficios a los contribuyentes excluidos de forma injustificada, de manera que han reducido la carga tributaria de estos y, por lo mismo, no la han aumentado.

En contraste, en el caso *sub judice*, dado que la norma impone una carga adicional, desproporcionada e injustificada a un grupo de contribuyentes, el remedio constitucional a adoptar consistiría en reducir esa imposición mediante la adopción de una sentencia aditiva. Sin embargo, como ya se explicó y lo señalaron las autoridades intervinientes en el proceso de constitucionalidad, la adopción de una fórmula en ese sentido demanda una compleja tarea que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público califica como *matemáticamente imposible*. De modo que quedaría una sola alternativa adicional: elevar la carga tributaria de los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie. Sin embargo, esta tampoco es una alternativa posible por cuanto excede las competencias de la Corte según se explicó en los párrafos precedentes.

En resumen, la norma demanda desconoce el principio de equidad porque impone una carga diferenciada y abiertamente desproporcionada sobre un grupo de contribuyentes. Del mismo modo, vulnera la dimensión vertical del citado principio en la medida en que prevé un aumento de la carga impositiva sin contemplar garantías tributarias contra la confiscación en periodos de precios bajos. Para restaurar el orden constitucional no es posible dictar una sentencia integradora, pues la norma así configurada (i) otorgaría incentivos al contribuyente para llevar un manejo contable que lo alivie de la obligación tributaria; (ii) la identificación precisa del nivel de precios que pueda ser considerado *alto o bajo* es un asunto que escapa a la competencia de la Corte; y (iii) la aplicación analógica de las fórmulas matemáticas contenidas en los incisos segundos y siguientes a los minerales resultaría contraria al principio de legalidad tributaria. Así mismo, la adopción de una sentencia aditiva que eleve la carga tributaria impuesta por efecto de la disposición acusada a las empresas explotadoras de RNNR que pagan regalías en dinero desconocería el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Así las cosas, el único remedio posible para garantizar la supremacía e integridad de la Constitución Política en este caso consiste en declarar la inexequibilidad del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Por lo demás, para conjurar los eventuales efectos que tenga esta decisión sobre los ingresos de la Nación, el Gobierno nacional deberá tomar las medidas necesarias para garantizar la sostenibilidad fiscal.

9. Síntesis de la decisión

La Corte resolvió una demanda ciudadana propuesta contra el parágrafo primero del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, que prohíbe deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta la contraprestación económica a título de regalía por la explotación de RNNR, y tratar ese pago como un costo o gasto de la respectiva empresa. A juicio del accionante, la norma vulnera el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 95.9 de la Constitución

Política porque grava un gasto como si fuera una utilidad y, por tanto, lo incluye en la renta líquida gravable, a pesar de que aquel no incrementa el patrimonio del contribuyente.

En este orden, la Corte debía determinar si la prohibición de deducir el pago por concepto de regalías de la renta bruta viola los principios de equidad y justicia tributaria porque (i) la renta líquida gravable así configurada impone una carga tributaria desproporcionada respecto de la capacidad contributiva de los sujetos obligados y (ii) prevé un trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie, que implica que los primeros soporten una mayor carga tributaria. Visto así, la Corte advirtió que el problema jurídico resuelto en este caso es de naturaleza estrictamente tributaria. Por lo tanto, no es problema que se relacione con la liquidación y el pago de las regalías como contraprestación económica a favor del Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables conforme a lo previsto en el artículo 360 de la Constitución Política y que luego de su recaudo se destinan para los fines y propósitos contemplados en el artículo 361 de la Constitución y la Ley orgánica del Sistema General de Regalías (Ley 2056 de 2020).

Para resolver el problema jurídico propuesto, la Sala se refirió al tratamiento que el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia les han dado a las regalías. Posteriormente, abordó el análisis del principio de equidad tributaria y, luego, estudió las normas que regulan las deducciones al impuesto sobre la renta y la jurisprudencia constitucional que se ha ocupado de este tema. Revisada la jurisprudencia constitucional sobre las regalías, encontró que esta las ha caracterizado como (i) una contraprestación, (ii) una renta nacional de destinación específica, (iii) un ingreso público que no tienen naturaleza tributaria. Además, con base en el desarrollo legal orgánico del régimen de regalías, constató que la Corte las ha caracterizado también como (iv) un porcentaje mínimo, fijo o progresivo, que exige el Estado como propietario de los RNNR.

Con el objetivo de valorar los argumentos propuestos por los intervinientes en este proceso, la Sala Plena advirtió que la solución del caso sub examine exigía comprender si por mandato constitucional las regalías corresponden o no a una porción del RNNR explotado que nunca sale de la órbita de propiedad del Estado. Esta determinación es indispensable para establecer si los costos y/o gastos que la disposición acusada prohíbe deducir, y que por mandato de la norma demandada incrementan la base gravable de estos contribuyentes, forman o no parte de su patrimonio.

En este punto, la Corte determinó que, si asumía que la porción del recurso explotado que equivale a las regalías nunca ingresa al patrimonio del

contribuyente o, en otras palabras, que el Estado conserva la propiedad de los RNNR que equivalen a la regalía que pagan quienes explotan dichos recursos, luego de que los mismos son extraídos del subsuelo, necesariamente debía concluir que la norma era abiertamente inconstitucional por esta razón. Esto es así porque los RNNR que equivalen a la contraprestación a título de regalía serían propiedad de un tercero (el Estado) y, por tanto, nunca ingresarían al patrimonio del contribuyente como activo o pasivo. En consecuencia, no podrían ser gravados en cabeza del particular.

De este modo, la renta líquida gravable así configurada, es decir, sin la deducción del pago por concepto de regalías, no estaría calculada únicamente con base en la verdadera capacidad contributiva del obligado, sino también con base en los ingresos y el patrimonio de un tercero.

No obstante, luego de hacer una interpretación sistemática de la Constitución, la Sala Plena determinó que, de conformidad con lo previsto en la Constitución Política, la propiedad de la totalidad del RNNR explotado se transmite del Estado al explotador a boca de pozo, boca o borde de mina según corresponda, y causa por efecto de esa explotación un derecho nuevo a favor del Estado consistente en una contraprestación económica denominada regalía. Esto, por cuanto: primero, no existe un mandato constitucional que prevea la conservación de la propiedad en favor del Estado una vez el RNNR es explotado, esto es, luego de que es extraído del suelo o del subsuelo en el que yace naturalmente. Por el contrario, los artículos 80, 101, 102 y 332 de la Constitución Política reconocen como pertenecientes a la Nación el subsuelo, los RNNR, el territorio y los bienes públicos que de él forman parte. Y, segundo, dado que el artículo 360 de la Constitución Política prevé que por efecto de la explotación de un RNNR se causa a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía, es posible afirmar que la naturaleza jurídica de las regalías es diferente a la de los recursos que se explotan. Así, la regalía tiene las siguientes características: (i) es una obligación de dar que el explotador adeuda al Estado, (ii) es bilateral, conmutativa y sujeta a condición, y (iii) su fuente es la Constitución Política. Ahora bien, en el evento en que la explotación fuere adelantada directamente por la Nación, el RNNR no cambiaría de propietario, y por lo mismo, no se causaría contraprestación alguna a título de regalía.

Por otro lado, la Corte reiteró la jurisprudencia constitucional sobre los principios de equidad y justicia tributaria y concluyó que el legislador tiene potestad para establecer diferencias en el tratamiento tributario de sujetos que, en principio, se encuentren en la misma situación, así como disponer ciertos sacrificios que afecten dichos principios. Lo anterior, siempre y cuando (i) el fin buscado por la norma sea legítimo, (ii) el medio empleado no esté

expresamente prohibido por la Constitución y (iii) la medida sea mínimamente adecuada para alcanzar ese fin.

A su turno, la Corte revisó las sentencias en las que se han analizado normas que autorizan o prohíben deducir determinados pagos, costos, gastos o inversiones de la base gravable del impuesto sobre la renta o fijan algunos límites o condiciones para que opere la deducción. En estas sentencias se ha concluido que, dada su amplia libertad de configuración en materia tributaria, por regla general, el legislador tiene la potestad de establecer, derogar, prohibir o limitar deducciones del impuesto sobre la renta. No obstante, la Corte reiteró que esta facultad no es absoluta o ilimitada.

La Corte reiteró tres reglas de decisión respecto de los límites que imponen los principios de equidad y justicia tributaria para este tipo de medidas: primera, la norma que prohíba u omita la posibilidad de deducir de la renta bruta los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes para mantener la actividad productora de renta vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, por cuanto desconoce la capacidad económica de los trabajadores independientes, al igualarla indebidamente a la capacidad económica de los asalariados, quienes no incurren en ningún gasto para poner en movimiento la actividad productiva de renta. Segunda, la norma que prohíba o limite la deducción de una expensa de la renta bruta, que cumpla las exigencias de causalidad, razonabilidad y proporcionalidad respecto de la actividad productora de renta (artículo 107 del ET), no vulnera los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, salvo que la renta líquida así configurada resulte confiscatoria. Tercera, la norma que establezca deducciones o determine las condiciones para acceder a ellas y que, a su vez, genere tratos desiguales en perjuicio de quienes, en principio, se encuentran en condiciones de igualdad para ser beneficiarios de las deducciones demandadas no desconocen los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Esto, siempre y cuando la diferencia de trato persiga una finalidad no prohibida por la Constitución o los sujetos comparados no estén, en realidad, en la misma situación.

La Corte añadió que, dado que la modificación del tratamiento tributario tiene efectos en el comportamiento de los agentes del mercado, es evidente que la adopción de normas de naturaleza tributaria forma parte de las herramientas mediante las cuales se ejercen las facultades de dirección e intervención del Estado en la economía según lo previsto en el artículo 334 de la Constitución Política. Este, además, establece que la sostenibilidad fiscal es un límite al ejercicio de estas facultades y una herramienta para el logro de las finalidades del Estado social de derecho. La sostenibilidad fiscal supone el equilibrio entre el ingreso estructural y el gasto estructural, de modo que, si se demuestra que una medida adoptada por el legislador tributario elimina o reduce de

forma significativa una fuente importante de ingresos fiscales, para garantizar el cumplimiento del principio de sostenibilidad fiscal, será necesario que el legislador prevea razonablemente cuál será la fuente sustitutiva de ese ingreso, o haga explícita la reducción del gasto que se derivará de su pérdida.

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

Fijado el parámetro de juzgamiento aplicable al caso concreto, la Sala Plena solucionó el problema jurídico propuesto. En este orden, concluyó que la actividad económica de explotación de RNNR está expuesta a una alta volatilidad de precios, determinada por factores externos al explotador, o al país en el que ocurre la explotación. Reconoció que el deber de contribuir al financiamiento del gasto y la inversión pública en condiciones de justicia y equidad implica que el sistema tributario debe capturar las variaciones de rentabilidad inherentes a la exploración y explotación de RNNR.

La Sala Plena añadió que las regalías que se pagan por la explotación de recursos naturales no renovables no corresponden a una erogación discrecional del contribuyente, sino a un pago obligatorio que tiene por fuente un deber previsto en el artículo 360 de la Constitución Política, sin el cual es imposible desarrollar la actividad económica de exploración y explotación de los recursos naturales no renovables. En este sentido, no incrementan el patrimonio del contribuyente. Por ello, la Sala concluyó que la deducción de las regalías opera como una minoración estructural. Dado que las regalías pueden llegar al 25% del precio del producto explotado a boca de pozo, boca o borde de mina, y en razón a que es imprescindible para el desarrollo de la actividad económica, la Corte estimó que prohibir su deducción desconocía la capacidad contributiva de los sujetos obligados; y además, podría desconocer las expectativas legítimas de las empresas explotadoras de RNNR que suscribieron contratos e hicieron inversiones antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022.

Al analizar la norma en concreto, la Corte concluyó que, en periodos de precios bajos, la prohibición de deducción de las regalías, tal como fue adoptada, es decir de forma permanente y sin condicionamientos, excepciones, o reglas de compensación, aumenta artificialmente la base gravable de forma

que hace confiscatorio el impuesto. Esto por cuanto no prevé garantías de no confiscación para aquellos eventos en los que el aumento artificial de la base gravable, derivado de la prohibición de deducción de las regalías, aumenta el impuesto a cargo cuando la actividad económica reporta pérdidas.

En similar sentido, la Sala constató que la norma genera un trato diferenciado entre dos grupos comparables: las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan las regalías en especie y las empresas que se dedican a la misma actividad económica, pero que pagan las regalías en dinero. Aunque se demostró que existen algunas diferencias en la liquidación de las regalías según la modalidad de pago, la Sala plena encontró que estas solo son de naturaleza reglamentaria, y que, previo a la promulgación de la disposición acusada, la utilidad bruta sobre la cual se calculaba el impuesto a cargo de unos y otros era la misma. En suma, la Sala Plena tuvo por demostrado que la norma genera un trato diferenciado entre dos grupos de sujetos que, analizados con un criterio de comparación relevante a la luz de las finalidades perseguidas por la disposición acusada, comparten más similitudes que diferencias.

Acto seguido, la Corte identificó las finalidades perseguidas por la medida y encontró que estas no se encuentran prohibidas por la Constitución. En particular, señaló que la norma busca: (i) corregir una situación que, a juicio del Gobierno, hacía ineficaz el pago de las regalías; (ii) aumentar el recaudo mediante la ampliación de la base gravable del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR; e (iii) internalizar las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas, que se derivan de la explotación de RNNR, de manera que sean las mismas empresas las que asuman esas implicaciones.

Aunque la Corte encontró que las finalidades perseguidas por la norma no están prohibidas por la Constitución Política, el medio empleado sí está prohibido, por cuanto el tratamiento disímil impartido por el parágrafo 1 del artículo 19 demandado no se sustenta en la capacidad contributiva de los obligados. Por el contrario, parece obedecer únicamente al propósito de que la norma tributaria refleje el tratamiento contable de las regalías.

En particular, la Sala señaló que la medida adoptada por el legislador pierde de vista varios elementos: (i) las normas contables son independientes de las normas tributarias; (ii) la obligación de pago de las regalías de la que los explotadores de RNNR son deudores es la misma sin importar el medio elegido para su extinción; (iii) el espacio adicional de capacidad contributiva que, según el Gobierno, justificó la medida no depende de si las regalías se pagan en especie o en dinero, sino de la ejecución por el contribuyente de una actividad económica altamente rentable, (iv) los contribuyentes no pueden

elegir si pagan la regalía en dinero o en especie, y (v) limitar la prohibición de deducción de las regalías al costo de producción cuando estas son pagadas en especie y, al mismo tiempo, sostener la prohibición por la totalidad del precio pagado en dinero aumenta de forma diferente y desproporcionada la carga tributaria del contribuyente que paga la regalía en dinero, a pesar de que este se encuentra en la misma posición del contribuyente que paga la regalía en especie.

La Corte indicó que, aunque deseable, el aumento del recaudo para financiar el gasto público social debe sujetarse a los mandatos constitucionales. Insistió en que el hecho de que una disposición tributaria aumente sustancialmente el recaudo no es suficiente para tenerla por válida si, al mismo tiempo, desconoce un límite constitucional tan claro como la prohibición de confiscatoriedad de los tributos. Así mismo, la Corte enfatizó en que, cuando una norma prevé una fuente de recaudo tributario que desconoce la Constitución Política, el aumento del ingreso en el presupuesto de rentas es, en consecuencia, inválido. No puede entonces aducirse que por efecto de la declaratoria de inexecutable de la norma tributaria se pierden ingresos para el presupuesto general de la Nación, pues no se puede perder lo que se apropia en contravía del orden constitucional.

Por último, se analizó la posibilidad de adoptar una sentencia integradora para igualar la carga tributaria que asumen las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan regalías en dinero y en especie, para corregir por esa vía el desconocimiento del principio de equidad tributaria advertido, sin excluir la norma del ordenamiento. Sin embargo, la Sala encontró que en este caso tal alternativa no era procedente.

Así las cosas, la Sala Plena concluyó que el único remedio posible para garantizar la supremacía e integridad de la Constitución Política en este caso consiste en declarar la inexecutable del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Por lo demás, para conjurar los eventuales efectos que tenga esta decisión sobre los ingresos de la Nación, el Gobierno nacional deberá tomar las medidas necesarias para garantizar la sostenibilidad fiscal.

Por lo tanto, la Sala Plena determinó que la disposición acusada es inexecutable por violación de los principios de equidad y justicia tributaria.

DECISIÓN

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

RESUELVE

ÚNICO. Declarar **INEXEQUIBLE** el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*, que modificó el artículo 115 del Estatuto Tributario.

DIANA FAJARDO RIVERA
Presidenta
Aclaración de voto

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada
Con salvamento parcial de voto

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado
Con Salvamento de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada
Con impedimento aceptado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado
Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General

ANEXO I

Primera jornada de la Audiencia Pública: naturaleza de las regalías, determinación, liquidación - pago (21 de julio de 2023)

El presente anexo contiene la transcripción de la primera jornada de la audiencia pública, celebrada el 21 de julio de 2023. La sesión puede ser vista en el link https://-.youtube.com/watch?v=cOL_3TjecSg&t=10148s.

A) Presentación de las demandas e intervención del Ministerio Público

1. Carlos Edward Osorio Aguiar, demandante dentro del expediente D-15.097

Muy buenos días, honorables magistrados, Saludo fraterno especial. Un saludo para todos los asistentes. Lo primero que quiero es agradecer esta maravillosa oportunidad que nos brinda la Honorable Corte Constitucional, dentro del marco de esta audiencia. Básicamente, mi intervención se dirigirá al cargo admitido.

No defiendo ningún privilegio, defiendo la Constitución, su supremacía - su salvaguardia. Así las cosas, quiero decirles en primer lugar que debo manifestar a la Honorable Corte Constitucional - a los aquí presentes, que como ciudadano, como abogado - como representante a la Cámara que soy, desde el trámite mismo de la norma demandada, advertí las profundas inequidades - deficiencias jurídicas de la medida demandada. - es que tan pronto esta norma fue puesta en el proyecto que discutimos, tanto en las comisiones como en la Cámara de Representantes, advertimos su inconstitucionalidad en las actas.

En los actos preparatorios de esta ley, honorables magistrados, dejamos las constancias correspondientes. Tal como argumenté en mi demanda, la norma acusada transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 95, numeral 9 de la Constitución Política, en cuanto incrementa artificialmente la base gravable del impuesto de renta al impedir la deducción de las regalías, que no son nada distinto a un gasto.

Claramente se tratan de un gasto asociado a la actividad productiva - que, por ello, no generan en ningún momento incremento alguno o robustecimiento del patrimonio de quien lo eroga. Así es como el inciso primero del artículo 19 demandado desconoce la estructura misma, honorables magistrados, del impuesto sobre la renta, generando un efecto injusto para los contribuyentes del sector de hidrocarburos - minerías, en la medida en que el efecto práctico de la norma sería el de grabar los costos o gastos en los que un contribuyente

incurra al desarrollar su actividad productora de renta, en contravía del hecho generador del propio impuesto, que consiste en obtener ingresos que tengan la potencialidad de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo. Trato claramente inequitativo que no se aprecia en ningún otro sector al que se le desconocen los costos propios - necesarios de su actividad.

En este sentido, honorables magistrados, debo señalar que, contrario a lo dicho por el Gobierno Nacional, seguramente aquí están sus representantes presentes en la exposición de motivos, - quiero llamar - recalcar la atención, la exposición de motivos en todo proyecto de ley es un instrumento necesario desde el punto de vista integral, nosotros los congresistas nos amparamos de alguna manera en esas informaciones - en esos hechos que nos dan. Partimos de la buena fe de siempre, de todos, como lo dice el artículo 83 de la Constitución, en este caso del Gobierno. Pero debo señalar clara - categóricamente que, contrario a lo dicho por el Gobierno Nacional en la exposición de motivos de la norma, Honorables magistrados, la naturaleza del costo que tienen las regalías es innegable - el costo, tanto desde la perspectiva contable como tributaria, se define como “aquel emolumento o valor en el que se incurren para obtener los ingresos”. Por eso, contablemente toman la forma de una salida o de una disminución del valor de sus activos.

Es claro el artículo 107 en esta materia del Estatuto Tributario, - omito su lectura en este punto, es importante hacer dos consideraciones. La primera de ellas, que no se entiende de ninguna perspectiva que se trate de manera tan inequitativa a un sector, no se trata de un privilegio señores del Gobierno, impidiéndole deducir uno de sus costos más representativos cuando los demás contribuyentes no se les impide enaltecer la norma que se encuentra en el Estatuto o mejor, en la reforma tributaria. Eso sí constituiría un privilegio para quienes pueden seguir manteniendo o aplicando las deducciones.

De hecho, en el Estatuto tributario, salvo la norma demandada, no existe una sola disposición que le niegue algún sector en particular el derecho que tienen al amparo de su realidad económica, de detraer los costos en el proceso de determinación de la renta. Impedir que el sector de minería e hidrocarburos soliciten el costo asociado con el pago de regalías es tanto como impedirle a quien fabrica zapatos que pueda deducir el cuero - demás materia prima tan intrínsecamente necesaria para la producción de los mismos.

Aunado a lo anterior, no se entiende cómo otros sectores que igualmente pagan regalías o derechos al Estado por la explotación de recursos estatales, tales como quienes explotan, por ejemplo, el espacio electromagnético, las playas o las carreteras nacionales, o los puertos, o los aeropuertos, entre otros, que llevan a cabo contratos de concesión sobre bienes del Estado, esto sí pueden hacerlo. Esto no sufren de esta limitación. A ellos sí - nos parece que

está bien, se les garantiza que tributen realmente sobre su riqueza. No olvidemos que, el cargo que me fue admitido en esta demanda fue el de equidad tributaria, entendida como aquel ingreso susceptible de incrementar el patrimonio, esto es, el que realmente le queda al contribuyente después de atender sus costos - deducciones - no sobre sus ingresos brutos.

La segunda consideración es que no solo se le están cambiando las reglas de juego, honorables magistrados, a quienes tienen contratos suscritos por 20 o 30 años, sino que tal cambio no consulta la capacidad contributiva del sector, a tal punto de volverse confiscatoria. Si bien es sabido que el Congreso de la República ostenta un amplio margen, lo ostentamos, de autonomía legislativa en materia tributaria, tal autonomía, - ustedes son los guardianes de la Constitución, honorables magistrados, no es absoluta, sino que tiene unos límites que no son otros que atender los principios de equidad - justicia tributaria. De tal suerte que no es posible imponer cargas excesivas que conlleven a desconocer la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza - fines de cada impuesto.

En este caso, tratándose del impuesto sobre la renta, la carga tributaria a la que se llega por efecto de la no deducibilidad de las regalías no puede ignorar hasta donde los sectores de minería e hidrocarburos pueden resistir sin desaparecer ni afectar su patrimonio. Esta premisa claramente no se observó, Honorables magistrados - asistentes, la capacidad contributiva es, según lo manifestado por esta Honorable Corte Constitucional, la actitud de una persona, ya sea natural o jurídica, para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias - en la medida en que ese sujeto pueda asumirlas - con ello contribuir con las cargas públicas a la Nación.

La capacidad contributiva es la auténtica revelación de la manifestación de riqueza -, por tanto, es la única que justifica la autonomía del legislador tributario. Pero, así como se justifica el amplio poder de configuración legislativo, también la limita en la medida en que las reglas o normas que se adoptan no pueden exceder dicha capacidad. No se puede, por tanto, so pretexto de la libertad de configuración normativa, socavar el valor de justicia que debe irradiar todas las actuaciones del Estado de manera falaz.

- Allí era cuando me refería a la exposición de motivos Honorables magistrados, el Gobierno, al presentar el proyecto de reforma - puntualmente el artículo demandado, señaló que la tasa efectiva de tributación del sector de minería - carbón era del 26.7%, la cual, por efectos de la reforma anunció que pasaría el 30.5%, cuando claramente no es así. Es realmente indignante que, una vez aprobado el artículo, no se había ni siquiera sancionado la ley., solamente nos sorprendieron después del cuarto debate, el Ministerio de Hacienda presentó nuevos cálculos, honorables magistrados, totalmente

distintos a los que consideró allí en el seno del Congreso al momento de aprobar la norma. En esta otra oportunidad ya anunciaron que, por efectos de la reforma, teniendo precios bajos del carbón, la tasa efectiva de tributación ya no sería el 30.5%, sino del 54.1% - por el solo impacto de la no deducibilidad de las regalías crecería apenas el 16.3%. Pero más insólito aún es que esa cifra tampoco era, pues simultáneamente, Fedesarrollo señaló que la tasa efectiva de tributación crecería al 82.3%.

Sin embargo, el Gobierno ignoró nuevamente este cálculo con estas improvisaciones - errores honorables. ¿cómo creerle al Gobierno nacional que sorprendió al Congreso con estas cifras? Ya en esta oportunidad - con ocasión de las demandas aquí presentadas contra el artículo 19, numeral primero de la Reforma Tributaria, estudios serios que hacen parte del expediente en el cual soy demandante, respetables, elaborados por la Universidad Externado de Colombia.

Estudios serios, honorables magistrados, Confirman lo aquí expresado, solo que incluso dan una presentación mucho más grave que harían inviable a estos sectores. Esa tasa efectiva de tributación estaría por encima del 140%, lo cual haría inviable al sector. Yo les agradezco la oportunidad honorables magistrados - respetuosamente les solicito, que en su leal saber - entender, al examinar esta norma, declaren la inexecutable por inconstitucionalidad de la disposición demandada. Muchas gracias.

2. Lucy Cruz de Quiñones, representante de los demandantes en el expediente de D-15-113

Muy buenos días, honorables magistradas, honorables magistrados, gracias por la oportunidad de exponer las ideas que se resumen en esta demanda. Alguien me iba a ayudar a presentar en el *Power Point*, la doctora Ana. En la primera lámina lo que tenemos son los nombres de las personas, abogados, académicos - profesores que hemos presentado la demanda de inconstitucionalidad. Manuel José de Cepeda, Mauricio Plazas Vega - yo misma, que llevó la vocería de este grupo de profesores.

La primera lámina, ya del contenido, por favor, se refiere a lo que no se discute, queríamos hacer esa delimitación porque dentro del expediente hemos encontrado muchísimas intervenciones de terceros - de - de otros altos funcionarios que se refieren a insistir en que los recursos naturales no renovables son propiedad del Estado, que el producto que está en el subsuelo, que yace en el reservorio es del Estado.

Según el artículo 332 - el 360 constitucional no se discute, no estamos discutiendo para nada la titularidad de esos recursos naturales, tampoco se

discute que son bienes valiosos, que hay que pagar por la explotación un precio, un precio que está regulado en el artículo 360 de la Constitución, como una contraprestación que se paga por el derecho a explotar - a vender esos bienes. De manera que allí el propietario, del subsuelo, es como una especie de nuevo propietario, mientras que el usufructo - la disposición del producto ya extraído le corresponde a quien paga por él. - en eso pues hay leyes que ahí quedan.

Tampoco se discute la política pública tributaria como tal, es decir, que el poder tributario sirva para redistribuir la renta, para combatir la pobreza, que a todos nos duele. Esos son temas que todos sabemos que los impuestos fiscales son para eso. Este no es un impuesto extrafiscal, sino típicamente fiscal recaudatorio, el impuesto de renta es arquetipo, además lo tenemos en el tercer punto es arquetipo del impuesto justo es el que siempre nos han enseñado - hemos transmitido a todas las generaciones de estudiantes como el impuesto que grava la renta disponible, lo que le queda al contribuyente después de incurrir en costos - en gastos para eh llevar a cabo su operación, entonces es el impuesto justo por excelencia - grava las rentas líquidas o netas, como dice la magistrada de la Unión Europea, Julien Cocotte, tenemos derecho al neto, al neto en el patrimonio, al neto, en la renta, al neto, menos en los consumos que son indirectos - que son sobre ventas.

La otra lámina tiene una delimitación, en donde ya comienzan los conflictos en la materia. El conflicto que plantean las contrapartes tiene que ver con que el legislador tiene la capacidad, el poder tributario, según el 338, de definir base gravable hecho generador, sujetos pasivos - que entonces, por el 150 numeral 12, también tiene un amplio margen de configuración. Pero resulta que ya la Corte ha dicho en las sentencias que relaciono allí en esa lámina - en otras muchas, que ese margen de configuración tiene un límite en los principios constitucionales de tributación, precisamente en justicia, capacidad contributiva, porque voy a repartir la carga tributaria en función de la capacidad de cada uno de los contribuyentes. Tiene límites en equidad, en igualdad, en progresividad, porque aquí necesitamos saber quién tiene más utilidad para poder ser progresivos. Muy bien, la carga argumentativa de la excepción, dice el segundo bullet, tiene que ver con un régimen que está estandarizado en todos los países entonces, - es universal además proviene de la economía, proviene de la contabilidad, proviene de la de las finanzas.

Los costos son imputables a los ingresos, - si es una contraprestación, el nexo causal entre el artículo 360, que está definiendo que es una contraprestación - el derecho del contribuyente que paga por él. El nexo causal es el precio, - el precio es una noción contra prestacional, es una noción de equilibrio contractual. Pago lo justo quien lo fija, la regalía, la ley. Entonces, pues asumo que es justo.

En este proceso no se discute la regalía en sí misma, se discute una norma tributaria que dice que la regalía es un costo, una contraprestación. Así lo dice, parecería una tautología un poco inofensiva que repitiera lo que dice el 360, pero es que a renglón seguido dice no se tendrá en cuenta ni se tendrá en cuenta para efectos de renta, ni para lo contable, ni para lo financiero. El costo en que se incurre en realidad para nosotros que cultivamos el derecho tributario constitucional, los tratos hostiles ni los privilegios son admisibles, señores, no son admisibles en derecho tributario. Este no es un privilegio, es un estándar de todos los países que tienen impuesto de renta - es la capacidad contributiva la que nos dice que es eso, que es justo este impuesto.

La demanda tiene tres ejes, se plantea incompatibilidad de la norma legal con la Constitución. - ya lo expliqué. Porque el 360 tiene un nexo de precio en la contraprestación. El segundo eje es las regalías, son erogaciones reales, no las paga el Estado, el Estado no comparte este costo, entrañan un cuantioso costo del proceso productivo del explotador. Por eso no pueden concurrir dentro de la base gravable de un impuesto como el de renta, porque, si no los resto, permanecen en la ecuación como base gravable, lo cual además de ilógico, - contradictorio en sana lógica, realmente porque es un ingreso del Estado, realmente la regalía - un costo o la contrapartida del productor, entonces lleva a un resultado artificial, a un resultado irreal, a un resultado que ni siquiera puedo decir que es presunto, porque las presunciones se basan, se basan en la lógica - en un precedente razonable que no es el caso.

Este tratamiento, por otra parte, ese es el tercer eje, es injusto, es inequitativo. Ya lo dijo mi predecesor, porque no iguala a los demás contribuyentes, a ningún contribuyente se le prohíbe - esta es una prohibición. Se le prohíbe restar los costos más importantes en los que incurre. Por otro lado, otros contribuyentes que pagan, bien sea regalías públicas o privadas, por uso o usufructo por cualquiera de los derechos que no son netamente de propiedad, se admite, se les admite como costo o deducción. - todos estos elementos, pues realmente deben ser coherentes entre sí. Yo tengo un gráfico, pero ya veo que me faltan dos minutos.

Por favor, pasemos a la argumentación insólita. Ese gráfico no importa, lo dejo en las láminas. La argumentación insólita es que hay una argumentación insólita en este expediente que como el recurso es del Estado, cosa que no discutimos, entonces los costos de explotación no pueden ser costos privados, sino costos públicos. Por favor, seamos serios, realmente el costo es de quien lo eroga, de quien lo paga - todos los costos de explotación, es decir, la perforación, los insumos, todo lo que se le invierte al pozo realmente corresponden al explotador. No son costos que se asumen por el explotador, no tienen que ser reembolsados por el Estado. En el contrato de asociación

pasaban otras cosas, pero este es el contrato de exploración - producción, que es el que está vigente. En realidad, el legislador buscó desincentivar las industrias extractivas, pero el medio para lograr esa política no es indiferente al derecho constitucional. Este es un medio ilegítimo para nosotros.

Muy bien. Vamos a ir a la última lámina para dejar un mensaje. No, no importa, porque ya traté los tres puntos. La última lámina que está en julio. Por favor, ¿que está en juego? Aquí está en juego la financiación territorial de las políticas del Estado Social de Derecho, porque el 361 nos plantea un sistema de ingresos públicos para los territorios, departamentos - municipios. Está en juego la sostenibilidad de la industria, de la propia industria, la sostenibilidad fiscal. - lo que se pretende realmente es hacer la transición energética anticipadamente, usando como medio ilegítimo el poder tributario. Muchísimas gracias por su atención.

3. Juan Esteban Sanín Gómez, demandante en el expediente D-15.114

Muy buenos días, Honorables magistrados, honorables Magistradas de la Corte Constitucional de Colombia, altas autoridades administrativas del país. Muy buenos días a todos los presentes acá. Mi nombre es Juan Esteban Sanín Gómez, soy ciudadano colombiano en ejercicio - en esa calidad he presentado la demanda que hoy nos reúne. Quiero agradecerle a la Corte Constitucional este espacio, considero que esto realmente es un verdadero ejercicio democrático donde todos podemos manifestar los puntos que consideramos más relevantes en este debate.

Mi intervención consta de tres puntos. Primero, voy a hacer un resumen esquemático de la demanda. Luego, voy a hacer una delimitación - una explicación del problema jurídico, - luego voy a hacer una propuesta de análisis de resolución del problema jurídico, a través de un ejercicio lógico, es decir, de un silogismo jurídico. Como explicación esquemática de la demanda, pues básicamente considero que están infringidos dos artículos. El artículo 363, que establece que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia - progresividad, - el artículo 95, numeral nueve, que dice que son deberes de las personas - del ciudadano.

Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Dentro de los conceptos de justicia - equidad. Entonces, debemos considerar la importancia de establecer cuál es el verdadero problema jurídico, - este problema jurídico, que yo presento acá, pues lo hago teniendo en cuenta los mismos requisitos jurisprudenciales que ha trazado la Corte para la admisión de las demandas, es decir, los requisitos de claridad, especificidad, suficiencia, certeza - sobre todo el de pertinencia. Porque hay muchos elementos que vamos a oír en estas dos sesiones, que son interesantes pero que no son

pertinentes - por eso deben de excluirse del análisis. ¿A qué elementos me refiero? me refiero, por ejemplo, a las características propias del sector, interesante, pero no es pertinente. Al supuesto tratamiento tributario preferencial del sector extractivo, no lo conozco. No se conoce esas supuestos, beneficios tributarios del sector extractivo.

A los asuntos de justicia ambiental o de conveniencia de la norma, esto debe ser removido de la construcción del problema jurídico, - a las discusiones de derecho comparado que resultan impertinentes. Por ejemplo, el tema de los taxes, que a los que hace relación el Ministerio de Hacienda en la contestación de su demanda, que simplemente pues no vienen al caso - se configuran en verdaderos sofismas de distracción. Entonces, la propuesta de problema jurídico que yo le propongo a la Corte que defina es lo siguiente: ¿es contrario a la es contraria a la Constitución Política la norma que prohíbe la deducibilidad de las regalías por violar los principios constitucionales de justicia - equidad?

- Para resolver este problema jurídico me permito, proponer el siguiente silogismo: una premisa mayor que es permitir la deducibilidad de las expensas necesarias. Es propio de un régimen fiscal justo - equitativo, de los principios constitucionales de justicia - equidad se deriva el principio de capacidad contributiva.

El Consejo de Estado ha definido el principio de capacidad contributiva como una correlación entre la obligación tributaria - la capacidad económica del contribuyente. El Ministerio de Hacienda, ha basado toda la defensa eh procesal, en este caso en la libertad de configuración normativa del legislador en materia tributaria. Claro, todos sabemos que existe esta libertad de configuración, pero esta no es absoluta, esta tiene un límite. ¿cuál es el límite? el límite son los principios constitucionales, como lo mencionaba la doctora Lucy Cruz, - cualquier tensión entre la libertad de configuración normativa del legislador en materia tributaria - los principios constitucionales se tiene necesariamente que resolver a favor la prioridad de los principios constitucionales.

Premisa menor, las regalías son expensas necesarias. Entonces, ¿de dónde sale esta afirmación? o ¿con qué se puede confirmar esta afirmación? Pues nada más - nada menos que con el artículo 360 de la Constitución, que dice la explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía. Entonces, ¿vale la pena preguntarse esta expensa es una expensa necesaria o es una expensa voluntaria?

Indiscutiblemente es una expensa no solamente necesaria, sino indispensable. Sin ella no hay generación de renta, - para ello quiero proponerle los honorables magistrados de la Corte que simplemente hagan un ejercicio mental de pararse en las botas del minero. Es decir, ¿un minero tiene que pagar una regalía para generar ingresos o esto es una expensa voluntaria? - la respuesta es que es una expensa indispensable, no solamente necesaria, sino indispensable.

Entonces, como conclusión, las regalías deben poder deducirse fiscalmente - prohibir esto es inconstitucional. Para ello quiero referirme a un dato que presenta el doctor Mauricio Reyna en un peritaje que hace parte del expediente donde dice lo siguiente abro comillas: “en la conclusión al calcular la tasa efectiva de tributación se encuentra que el sector asumiría una tasa del 60.22% antes de la Ley 2277 de 2022 - de 168.21 con la no deducibilidad de las regalías”. ¿qué significa esto? La tasa efectiva de tributación se triplica.

- Eso ¿qué significa en términos constitucionales? Eso en términos constitucionales, en palabras del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, cuyo concepto obra en el expediente es lo siguiente, abro comillas: “es un tratamiento tributario con implicaciones confiscatorios”, cierro comillas.

Quiero terminar mi intervención con la lectura de dos frases una dicha por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en el documento que obra en el expediente - otra por la Procuraduría General de la Nación. Dice el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, abro comillas, esta arbitrariedad, es decir, no permitir la deducibilidad de las regalías resulta particularmente preocupante - reprochable si se tiene en consideración que la ampliación artificial de la base gravable del contribuyente se da como consecuencia de la prohibición de tomar como deducible una expensa que constituye una minoración estructural del tributo. Por lo tanto, prohibir su deducción en forma arbitraria es una violación clara de los principios de capacidad contributiva, de justicia - de equidad. - dice la Procuraduría General de la Nación en su concepto de rigor, abro comillas, el pago de las regalías constituye un gasto o un costo asociado a la actividad extractiva de los recursos.

En consecuencia, no sería legítimo que el Congreso de la República impida que las compañías puedan deducir el pago efectuado por concepto de regalías, debido a que se trata de una erogación propia de la producción. Agradezco mucho a los honorables Magistrados - Magistradas por esta oportunidad para presentar estas consideraciones. Feliz día para todos.

4. Mauricio Michel Molano Currea, procurador delegado para la Economía - la Hacienda Pública

Buenos días, señores magistrados. Buenos días a todos los asistentes. En cumplimiento de la designación que como agente principal que efectuó la doctora Margarita Cabello Blanco, procuradora General de la Nación, me permito intervenir en la presente audiencia pública, ordenada por la Sala de la Corte Constitucional mediante acto 1138 de 2023, que busca dentro del citado proceso, determinar la constitucionalidad, uno del inciso del parágrafo uno del artículo 19 de la Ley 22 77 2022, el cual modificó el artículo 115 del Estatuto Tributario - que estableció que la contribución que la contraprestación económica a título de regalía de que trata en los artículos 360 - 361 de la Constitución Política, no será deducible del impuesto sobre la renta, ni podría tratarse como un costo ni gasto de la perspectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago - del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice e independiente de la forma de pago de la misma, ya sea en dinero, en especie.

Así las cosas, se trata de dirimir si los pagos por las regalías realizadas por extraer recursos naturales no renovables al Estado colombiano deben de ser deducibles, o no, del impuesto de renta - para ello lo primero que debemos atender es la naturaleza jurídica del concepto de regalías, donde existen dos actualmente dos puntos de vista.

El primero es considerar las regalías como una retribución por la cesión de los derechos sobre un bien del Estado. En ese sentido, el pago de las regalías por parte de la empresa que extrae los recursos naturales no renovables se concibe como la satisfacción de una obligación adquirida con ocasión del contrato celebrado con el Estado. - bajo esa teoría, algunos tratadistas consideran legítimo que el legislador disponga que las regalías no sean tenidas como un costo o gasto asociado a la extracción de los recursos -, por ende, no pueda ser deducido a efectos de determinar en el impuesto de renta. Lo anterior, dado que se trata de un valor pagado con ocasión de una obligación adquirida con la administración, pero que no responde a una suma cancelada por actividades propias de la producción o de la comercialización del sector.

En el segundo punto de vista es considerar las regalías como una compensación por la afectación social - ambiental causado a la comunidad -, en ese sentido, sostiene que se sostiene que el aprovechamiento de los recursos naturales no renovables genera un impacto social - ecológico que debe ser indemnizado a las comunidades en consonancia con los mandatos que ordenan el desarrollo sostenible - reconocen la función ecológica de la propiedad. Para tal efecto, a modo de compensación, se dispuso que las empresas que explotan dichos recursos tengan que pagar una contraprestación al Estado denominada regalía, prevista en el artículo 360 de la Constitución Política, sin importar si aquellos bienes son de dominio público o privado.

Al respecto de esas dos visiones, la Corte Constitucional, en principio, determinó que las regalías son una retribución que las empresas entregan al Estado por la cesión de los derechos de explotación sobre un bien de su propiedad, así se refleja en la Sentencia C-221 de 1997 - C-987 de 1999. Posteriormente, la misma Constitución rectificó la referida postura, se le añade que las regalías constituyen una compensación que pagan las empresas al Estado por la afectación social - ambiental que causan al explotar los recursos naturales no renovables, sin que sea imperiosa la propiedad del Estado sobre aquellos, dado que su pago se sustenta principalmente en el mandato de desarrollo sostenible - su función ecológica, se subyace al dominio plasmado en la Sentencia C-669 de 2002 - C-1071 de 2003. Sobre este aspecto la sentencia C -056 de 2019, la Corte Constitucional concluyó que impedir de alguna manera la deducción de los gastos - costos en materia fiscal desconoce los conceptos de justicia - equidad tributaria.

Para la Procuraduría General de la Nación, las regalías pagadas al Estado colombiano por la extracción de los recursos naturales no renovables son un costo asociado a la producción de este tipo de bienes, en razón a que, si no se cancela la regalía del Estado, no al Estado, no es posible la extracción de los recursos naturales no renovables. A su vez, la legislación tributaria colombiana determina que los costos asociados a la producción son deducibles del impuesto de renta, es decir, todos los costos. Prohibir que los costos asociados a la producción que genera renta, como es el pago de las regalías, sea deducible, sean deducibles del impuesto de renta.

El argumento que no se pagan como contraprestación de uso de un activo del Estado es una equivocada interpretación, pues como se anotó, el concepto de costo está definido por los pagos necesarios para mantener un proyecto económico en producción, generando renta riqueza, la cual es objeto de tributación. Bajo la anterior lógica, el pago de las regalías constituye un costo asociado a la actividad productiva, en este caso extractiva del mineral, por lo que independientemente que responda a un valor cancelado por una obligación adquirida con la administración o un pago por el deber de compensar las afectaciones sociales - ambientales causadas por la explotación de los recursos naturales. Se constituye en un costo asociado a la extracción - producción del recurso natural extraído.

En consecuencia, no sería legítimo para que el Congreso de la República impide que las compañías pueden deducir el pago efectuado por concepto de regalías para determinar el impuesto de renta, debido a que se trata de una erogación propia de la producción. No obstante, todo lo anterior hemos eh que hemos dicho, también es importante destacar que el artículo 107 del Estatuto Tributario, al referirse a costos que pueden ser deducidos, señala Comillas, son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el

desarrollo de cualquier actividad tributaria, actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta - que sean necesarias - proporcionadas de acuerdo con la actividad.

La necesidad - proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad, así mismo, la sentencia del 26 de febrero de 2020, la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, sin consideración a su naturaleza jurídica. - en esto hacemos énfasis pueden deducir las regalías de la renta bruta, siempre - cuando, cumplan con los requisitos generales - especiales que exista en la normatividad tributaria, es decir, que siempre que se acredite para cada caso concreto el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107.

Por las anteriores impresiones expuestas para la Procuraduría General de la Nación, le solicita a la Honorable Corte Constitucional que declaren inexecutable el inciso primero del parágrafo 19, el inciso primero del parágrafo primero del artículo 19 de la Ley 2277 2002 de 2022, por medio de la cual se adopte una reforma tributaria para la igualdad - la justicia - se dictan otras disposiciones. Señores magistrados, les agradezco la oportunidad que me dieron de dirigirme a ustedes.

B) Primer eje temático: naturaleza jurídica - tratamiento contable - tributario de las regalías

Preguntas:

1. ¿Cuál es la naturaleza, alcance - contenido de la regalía que se entrega o paga por la explotación de los recursos naturales no renovables en general - de los hidrocarburos en particular?
2. ¿Cuáles son las razones fácticas - jurídicas por las cuales las definiciones de las regalías como *i)* un costo de producción o un gasto operacional - *ii)* una contraprestación económica que se paga al Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables (en adelante RNNR) son compatibles o incompatibles entre sí?
3. ¿En qué momento de la cadena de extracción del recurso hidrocarburífero o de un mineral se adquiere la propiedad del RNNR por parte del explotador? ¿Cuáles son los tipos de contratos de explotación de RNNR - el reparto de cargas - responsabilidades a cargo del Estado - los explotadores? ¿Existen actualmente regalías cuya fuente sea contractual, - no legal? De existir todavía estas regalías de fuente contractual, ¿cómo se determinan, liquidan - pagan al Estado?

4. ¿Cuál era el tratamiento jurídico, contable - tributario que las empresas que explotan RNNR daban a la regalía que entregaban o pagaban al Estado en especie o en dinero, según el caso, antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta? En este contexto, ¿el pago por concepto de regalías por la explotación de RNNR siempre constituía una expensa necesaria, causal, proporcional para la conservación - generación de la renta? Es decir, ¿antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, la deducción de las regalías de la renta bruta procedía de manera automática?

5. ¿Cuál era el tratamiento tributario que las empresas que explotan RNNR daban a las regalías antes - después de i) los conceptos 089041 del 20 de diciembre de 2004 - 054304 del 9 de julio de 1998, emitidos por la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN) - ii) la Sentencia del 12 de octubre de 2017 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado?

6. ¿Cuál es el tratamiento contable - tributario que las empresas que explotan RNNR deben dar a la regalía que entregan o pagan al Estado en especie o en dinero, después de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto sobre la renta?

7. ¿Existe alguna diferencia en el tratamiento contable que las empresas que explotan RNNR dan al pago de las regalías cuando este se satisface en especie o en dinero? De ser así, ¿cuáles son las razones que explican dicha diferencia?

8. ¿El tratamiento contable de las regalías debe tener algún impacto sobre su tratamiento tributario?

1. Irene Vélez Torres, ministra de Minas - Energías

Muy buenos días a todos - a todas. Magistrado Ibáñez, magistrada Pardo - todos los demás magistrados de esta Corte, a quienes nos siguen también a través de los medios de comunicación, las redes, - a quienes están aquí en términos de demandantes - también de defensores de una postura que creo que nos invita, en primer lugar, a reflexionar sobre qué es la justicia - para quien estamos aquí en nuestra calidad. - respetando por supuesto nuestras competencias desde el Ministerio de Minas - Energía, yo me voy a permitir hacer una introducción, - a continuación, le voy a dar la palabra a la Viceministra de Minas, la doctora Johanna Rocha, que va a especificar algunas de las respuestas a las preguntas que nos han sido formuladas.

En primer lugar, quisiera partir del hecho de que reconocemos que en los artículos 332 - 360 de la Constitución Política claramente se establece que las regalías son una contraprestación económica que debe ser retribuida sin perjuicio de otro derecho o de otra compensación. Partiendo de esta premisa, lo que estamos viendo es que el Sistema General de Regalías corresponde a un reino que es distinto a el reino de otras. Tributación es, en ese sentido, para nosotros es claro que se trata de la naturaleza distinta, diferenciada de un recaudo por compensación económica, por contraprestación económica, - otra cosa distinta sería la tributación. Esto es importante, toda vez que lo que ha sucedido desde el 89 es precisamente que esos dos reinos se han cruzado - se han cruzado vía la permisión de esa deducibilidad.

Sin embargo, hoy lo que reflexionamos es que precisamente corregir esa deducibilidad lo que nos permite es diferenciar los reinos desde su naturaleza, por supuesto, crear una condición de justicia que no existía antes. Toda vez que, por un lado, las regalías responden a lo que se decía anteriormente una compensación directamente por las externalidades sociales - ambientales que se generan en los territorios extractivos. -, por otro lado, se reconoce como esa compensación respecto a recursos que son propiedad de la nación. En ese sentido, para nosotros esta postura, lo que nos permite es asegurar que tengamos respecto al Sistema General de Regalías una contribución para la diversificación productiva, para la inversión social - para la compensación por esos daños sociales - ambientales que se generan en la explotación de los recursos naturales no renovables. -, por otro lado, tenemos un sistema de recaudo que viene a estructurar lo que es inversión del Estado a través del Presupuesto General de la Nación.

Esta intervención, antes de darle la palabra a la viceministra Johanna Rocha, eh, la quiero cerrar con una pregunta - es, ¿la justicia tributaria es la justicia tributaria solamente una consideración para los contribuyentes? O ¿es también la justicia tributaria un marco de reflexión en el que nos preguntamos para quién es el tributo - para qué es el tributo? - con esa reflexión quisiera entonces dar la palabra a Johanna, pero también pensarnos qué es lo que se deja de recaudar a través de la renta, si es que efectivamente se permite esa deducibilidad, - a quién estamos entonces arrebatándole la posibilidad de inversión social cuando esa deducibilidad se permite. Giovanna! Gracias.

2. Kelly Johana Rocha Gómez, viceministra de Minas - Energía

Buenos días, honorables magistrados - magistradas. Señores demandantes, muchas gracias también por propiciar este escenario, que es un complemento también del debate democrático a los demás funcionarios - funcionarias del Estado. Buenos días - a la ciudadanía que nos sigue a través de esta conexión virtual.

Yo voy a pronunciarme, señores - señoras, en torno a las siguientes preguntas la naturaleza, el alcance, el contenido. Por supuesto. También haré, señora magistrada, una precisión en torno a la distribución - a la liquidación de las regalías, para posteriormente concentrarme en la pregunta número tres orientada a los aspectos relacionados con la propiedad de las regalías. ¿cómo se materializan esas obligaciones en clave de los contratos del sector extractivo - si existe o no un origen o fuente contractual para el pago de las regalías? Lo primero que yo quisiera añadir a lo que ha señalado la señora ministra Irene Vélez, es que, efectivamente, las regalías en nuestro sistema constitucional tienen una doble naturaleza, una naturaleza.

Por un lado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 360 de la Constitución, de contraprestación económica, - de acuerdo a lo que he señalado de esta Corporación, se causan sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte en el marco de la extracción de recursos naturales no renovables. - esa contraprestación económica básicamente tiene un sentido en términos de garantizar que el Estado reciba una partida del beneficio de esos recursos naturales, porque esos recursos son finitos, porque efectivamente se trata de un activo del Estado que se agota con su uso.

- Así, efectivamente lo ha establecido esta corporación a partir de la sentencia C 221 de 1997 - ha hecho carrera esa postura, una segunda o un segundo aspecto de esa doble naturaleza, es la compensación por las externalidades sociales - ambientales, como una garantía de que del artículo 58 constitucional que establece la función social - ecológica de la propiedad.

Un tercer aspecto que complementa esa doble naturaleza de las regalías es que, efectivamente, según lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corte, la regalía es compatible con los tributos - como es compatible por con los tributos, efectivamente se reconoce que la regalía no tiene una naturaleza tributaria que puede coexistir con otro tipo de tributación - que esa coexistencia ¿la define quién? El legislador. El legislador tiene un amplio margen de configuración de los impuestos - en ese amplio margen de configuración se incluyen no solamente los tributos, sino también las deducciones o las limitaciones - restricciones a esas deducciones.

Así lo ha establecido esta corporación desde la sentencia C-409 de 1996, donde se reconoce expresamente que fijar o limitar las características de las deducciones de los impuestos hace parte de esa libre margen de configuración del legislador. - entonces, en este escenario, en esa libre configuración, el legislador, los congresistas identificaron que como parte de la política económica general del Estado - como parte de las necesidades para la viabilidad de la economía que está planteando este gobierno, - la conveniencia

para el Estado, era necesario hacer un rediseño sobre las deducciones que se han venido manejando en el sector de las regalías. Corregir, como bien lo señalaba la señora ministra Irene Vélez, una práctica que empezó a hacer carrera en el 2005, pero que antes tenía otro tratamiento distinto, que es el que efectivamente se quiere recuperar con el artículo 19 demandado en esta ocasión - que esa práctica se consolidó en el 2018, como bien lo van a explicar mis colegas que se van a pronunciar más adelante.

- Cuarto elemento que quiero añadir cuando se trata de conocer, por favor, la anterior, cuando se trata de reconocer la naturaleza de las regalías, es que, si bien la Constitución nos marca un derrotero en términos de que es una contraprestación - que es una compensación por las externalidades que puede coexistir con otros impuestos, también las normas especiales en la materia, a manera de precisión complementaria, establecen específicamente el estatuto tributario - la Ley 1314 de 2009, que las normas contables - las normas tributarias son independientes.

Existe un principio de independencia entre unas - otras, lo que significa que lo que pueda ser tratado en una norma contable como una deducción no necesariamente implica un tratamiento de deducción en el sistema tributario. Siguiendo cuando se trata de la distribución - la liquidación de las regalías, también nuestros derroteros son el artículo 361 de la Constitución Política de Colombia - el artículo 22 de la Ley 2056 de 2020. - básicamente lo que nos establecen ambas disposiciones es que, por un lado, los beneficiarios de las regalías en nuestro país son las entidades territoriales que, esas entidades territoriales una vez les ha sido asignado o distribuidas esas regalías cuentan con un principio de autonomía para destinarlas a la inversión de los proyectos que mejor consideren de acuerdo a las necesidades de sus municipios o de las entidades territoriales que gobiernen - que las liquidan.

¿Quiénes? Las autoridades que en este momento fungen como administradoras de esos recursos que en este caso son la Agencia Nacional de Minería - la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Una - otra tienen sus facultades establecidas en los decretos 4134 para la minería - 4137 para el sector hidrocarburífero. Esos factores. Además. Al momento de la liquidación. La Ley 2056 establece que lo que ha de tenerse en cuenta al momento de hacer la distribución - la liquidación de esas regalías son factores de producción - comercialización específicamente eso lo establece el artículo 18.

En tercer lugar, quisiera referirme sobre la discusión en torno a la propiedad, la propiedad está claramente establecida en el artículo 332 de la Constitución que establece que la regla general es que se trata de una propiedad en cabeza del estado de todos aquellos recursos naturales no renovables, yacientes en el subsuelo, que hay una excepción que se estableció desde 1991,

específicamente en lo relativo a derechos de propiedad privados reconocidos con anterioridad al artículo 332 -, por supuesto, la Constitución Política de Colombia, pero que la regla general es que es del Estado - por eso de ahí se deriva la condición de contraprestación económica.

Ahora, cuando el recurso natural ya no está en el subsuelo, sino que ha sido extraído, la Ley 2056 nos dice que el explotador es el propietario cuando ya se encuentra en boca de mina o en boca de pozo, dependiendo de si se trata de un mineral o si se trata de un hidrocarburo. - que la regalía, efectivamente, entonces se causa en el momento de la explotación, no antes. Esa es la regla general para este tipo de contraprestación económica de origen constitucional. Los contratos a través de los cuales se pueden hacer efectivos, el ejercicio de la exploración - la explotación son distintos, lo van a precisar en su momento los voceros correspondientes, tanto del sector minero como del sector hidrocarburífero.

En materia minera, la regla general es el contrato de concesión, es el instrumento que en este momento rige a través de la Ley 685 de 2001, pero ese contrato, a manera de regla general, tiene otras reglas especiales, específicamente por el tránsito de las normas en el tiempo, - esas otras normas o esos otros contratos tienen una, tenemos un abanico amplio en el sector minero, pero algunos de los más destacables son el contrato de concesión diferencial, el contrato de aporte minero, que es uno de los temas en los que voy a detenerme ya en el cierre de mi intervención regulado a través del Decreto 2655 de 1988, los reconocimientos de propiedad privada que hace un momento señalé - algunas áreas de reserva especial que ya se encuentren declaradas en el sector hidrocarburífero.

En contraste, tenemos fundamentalmente tres tipos de contrato - los van a precisar dentro de un momento, que son los contratos AIP o de exploración - producción. Los convenios de explotación específicamente dirigidos para el aprovechamiento de recursos hidrocarburíferos por parte de Ecopetrol, que tenía asignadas unas áreas hasta antes de 2003. Entonces ese específico tipo de convenio rige ese a esa específica operación realizada entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos - Ecopetrol - otro tipo de contratos especiales que puede definir el Consejo Directivo de la Agencia.

Finalmente, quiero concentrarme siguiente en la pregunta que hacía la Corte Constitucional sobre la. Regalías definidas por contratos. - entonces yo quisiera hacer dos precisiones. La primera es que el origen de las regalías para todo tipo de contratos es constitucional - es desarrollo legal. Ahora tenemos única - exclusivamente en el sector minero un tipo de contrato muy especial que es el contrato de aporte minero, que en el país subsisten alrededor de 257 contratos celebrados - suscritos bajo esa modalidad, que tienen la posibilidad

de incluir metodologías de liquidación de carácter contractual dentro de esos instrumentos para el aprovechamiento de recursos minerales. Así las cosas, la única, el único escenario en el que podrían o tendrían que consultarse las reglas contractuales son las reglas establecidas en contratos de aporte minero para liquidar o por tener metodologías de liquidación de las regalías.

Dicho todo lo anterior, quisiera presentarles dos conclusiones. La primera es que desde el Ministerio de Minas - Energía le solicitamos a la Honorable Corte Constitucional declarar la exigibilidad de la norma demandada. Segundo, señalar que de ninguna manera el artículo 19 en cuestión contradice algún parámetro constitucional, ustedes vieron que todo lo contrario, ese artículo 19 es un desarrollo de las naturalezas - condiciones que establece la Constitución, - que en ejercicio de la Facultad de Configuración Tributaria, el legislador, por razones de conveniencia para el Estado - para la viabilidad de la economía, estableció una nueva restricción para las deducciones que se venían haciendo desde hace un tiempo - que ha trasladado lamentablemente a la práctica un porcentaje de la carga económica de la regalía al Estado, pese a que ese derecho sobre la regalía tendría que ser pleno para el Estado colombiano - que eso termina por impactar, no el presupuesto del Sistema General de Regalías, el Sistema General de Regalías, perdón, sino el Presupuesto General de la Nación. - es allí donde hoy el legislador quiere hacer una corrección para garantizar una mejor viabilidad en la política económica del Estado. Muchas gracias.

3. Ricardo Bonilla González, ministro de Hacienda y Crédito Público

Muy buenos días, honorables magistrados de la Corte Constitucional, a todos los presentes. - a las preguntas, señora magistrada, voy a contestar en cinco puntos. Primero, es absolutamente claro que el Estado es propietario del subsuelo - de los recursos naturales no renovables, es el artículo 332 de la Constitución Política. Las regalías, además, son recursos del Estado - constituyen una contraprestación. Económica de rango constitucional a cargo de quien explota un recurso natural no renovable. Artículo 360 de la Constitución. Esos dos puntos son absolutamente claros. Eso significa, - voy a ir construyendo un ejemplo. Que si alguien va a explorar - explotar un recurso petrolero - se acuerda una contraprestación de regalía de 35% - saca 100 barriles, 65 van para su actividad privada - 35 son del Estado, - siempre fueron del Estado, nunca tuvo el particular que ir a sacar plata para pagarle al estado de los 35 siempre fueron del Estado, cuando salen estos 35 son del Estado. Puede ser que lo pague en especie, es decir, que le entregue los 35 barriles, o puede ser que lo pague en dinero, es decir, que vaya, los comercialice - le devuelva al Estado bajo forma monetaria.

Eso quiere decir que, si lo comercializa - le devuelve al Estado, por eso 35 nunca fueron del particular, siempre fueron del Estado. primera situación. Segunda situación, ¿a dónde van los recursos de regalías? Van al Sistema General de Regalías, lo administra el Departamento Nacional de Planeación, no entra al Presupuesto General de la Nación - se ejecuta como inversión en los territorios, esa es la particularidad que diferencia a las regalías. El impuesto de renta tiene una fuente distinta - un uso que va directamente a los territorios como inversión.

Tercer tema, ¿cuál es la diferencia entre las normas contables - las tributarias, - de quién es la competencia? Las normas contables, señores magistrados, son competencia del Gobierno Nacional. Normalmente en Colombia utilizamos las normas contables adaptadas a las normas NIF, ahí se establece todo tipo de cálculos. Cuentas no es competencia, repito, del gobierno nacional, es simplemente para que todas las empresas - actividades económicas declaren cómo es su estructura financiera - al final deduzcan sus utilidades. La competencia tributaria del Congreso, - es el Congreso el que establece base gravable, establece que es deducible, que no es deducible, - de eso hay múltiples ejemplos en Colombia sobre costos que no son deducibles tributariamente. - en este caso es muy importante que establezcamos qué es lo que es deducible - qué es lo que no es deducible.

Cuarto tema - ya lo sigo aclarando para el punto contable - tributario. El impuesto de renta es el principal o uno de los principales ingresos del Estado con el que se financia el Presupuesto General de la Nación, ese presupuesto es aprobado por el Congreso, así como las normas tributarias. El Gobierno no puede aprobar cuenta propia, ninguna norma tributaria tiene su procedimiento. Entonces, esa potestad del Congreso es la que se establece allí - tenemos simultáneamente que con él se establece el presupuesto general de la Nación. Allí el impuesto de renta es un impuesto importante para los ingresos del Estado.

Muy bien, si, en aras de la discusión, establece cuál es el impuesto de renta. En este sector tendríamos que actúa el principio de que las empresas establecen sus costos - deducen para encontrar la utilidad. Pero ¿cuáles son esos costos? - aquí está el centro de la discusión, si se permitiera la deducibilidad de las regalías. - voy al ejemplo que ya planteé. Se extraen 100 barriles - 35 son de la nación. Si se permitiera la deducibilidad de esos 35, le estamos entregando al particular una propiedad que nunca fue suya, nunca fue suyo, siempre fue del Estado. - el valor para el particular no es los 35 barriles, sino cuánto le costó extraer los 35, que es diferente, es decir, aquí nos están metiendo una confusión. ¿cuál es el valor de lo extraído - cuál es el costo extra? El valor de lo extraído es la regalía, 35 barriles, El costo de extraerlo es un barril, por ejemplo. Ese costo de extraerlo ya se permite, como deducción

en la estructura tributaria el impuesto de renta, ya se permite. si no hay nada. Lo que nos están pidiendo es que le devuelva, que le entreguemos al particular la propiedad de los 35 barriles que son del Estado, eso es lo que harían con la deducibilidad.

Cuando realmente solo le costó un barril extra, ¿Sabes qué es lo que entra a la deducción del impuesto de renta? El barril que costó extraerlo. - eso ya hoy se permite, eso ya está en las normas tributarias, no podemos confundir las dos cosas. Los 35 barriles nunca fueron propiedad del particular. Eso es probablemente lo más importante que tengamos en este tema. - ¿si se permitiera - se aceptara la deducibilidad? Lo que estamos es, además de entregar un recurso del Estado de la propiedad del Estado, estamos entregando el riesgo del Estado - estamos entregando recursos que son propiedad del Estado a los particulares - estamos limitando la organización del Presupuesto General de la Nación.

Que tiene implicaciones, de que dejaríamos de financiar sectores como el Presupuesto de Ambiente - Desarrollo Sostenible si el total de la deducción por regalías fuera del orden de 3.800.000.000 de pesos, dejaríamos de financiar al Ministerio el Presupuesto de Ambiente - Desarrollo, el presupuesto del Ministerio de Deporte - Recreación - el presupuesto para tomar solamente tres ejemplos.

Con una riqueza que es del Estado - que nunca fue discutible. Los recursos del subsuelo siguen siendo de la nación. - como tal la regalía es la contraprestación. Repito, independientemente de si el operador particular lo paga en especie o vaya, lo comercialice - se lo devuelvo al Estado en dinero. Pero cuando los comercializa no puede poner como propio lo que nunca fue propio, es del Estado. Esas son, Honorables magistrados, los cinco puntos de los que quería hablar el día de hoy, - para resumirlo, entonces: Primero, la regalía es una contraprestación por algo que es del Estado - sobre lo cual el particular nunca tuvo que invertir para pagarlo, simplemente lo que entregó fue una porción de lo que se extrajo. Segundo, esos recursos van al Sistema General de Regalías - administra en Planeación Nacional - se ejecuta como inversión en los territorios. Tercero, las normas contables son competencia del Gobierno nacional, la norma tributaria del Congreso, - aquí es donde se decide quién, qué es lo que es deducible - qué es lo que no es deducible.

No todo lo que se incluye en la contabilidad es deducible. Tributariamente. De 4.º. En la organización del Presupuesto General de la Nación va los recursos que están planteados como extracción de un sector en particular que es el de hidrocarburos, como de cualquier otro sector. Se ha dicho aquí. Uno de los magistrados que hay una idea de que el Gobierno le mintió al país sobre la tarifa del sector minero. - dice. Es importante mencionar que la tasa del 27%

fue eh salió del Comité de Expertos de Beneficios Tributarios del Gobierno Duque. El Ministerio de Hacienda hizo otros cálculos, otros estudios, sus propios estudios - da una tasa entre el 42.7 - el 56.5, esa es la tasa efectiva de tributación. Quinto - último mensaje, si permitimos la deducibilidad, le estamos entregando al particular un recurso que nunca fue suyo - estamos confundiendo el costo, el valor de lo extraído, con el costo de extraer el valor de lo extraído. Son 35 barriles que son del Estado, si saca 100 barriles - el costo de extraerlo es un barril, ese barril que cuesta extraerlo ya está incluido en las deducciones del impuesto de renta.

4. Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)

Antes de iniciar, por favor, permítame saludar de manera especial a los honorables magistrados de la Corte Constitucional, a los magistrados sustanciadores, a la doctora Cristina Pardo, doctor Jorge Enrique Ibáñez, a ministro de Hacienda, la ministra de Minas. - a los que nos acompañan. Muchas gracias por esta oportunidad. Es de la mayor importancia.

Inicio con tres puntos que son fundamentales. Primero, las regalías, son una contraprestación económica a favor del Estado por la explotación de un recurso natural no renovable. Así incluso lo sostiene el ministro de Hacienda - la ministra de Minas Energía. Esta contraprestación no es potestativa, esta contraprestación es de obligatorio cumplimiento, porque sin esta simplemente no se pueden explotar los recursos naturales No renovables. Así lo establece de una manera muy clara el artículo 360 de la Constitución.

La Corte Constitucional le ha dado entonces a las regalías la naturaleza de precio por el derecho de explotar, lo que de suyo implica, que genera ingresos para quien lo fija - recibe - produce un costo para quien lo paga. Esa es su naturaleza, desconocer entonces este principio no solo es equivocado, sino que va contra los principios de igualdad, justicia - equidad tributaria. Es decir, el costo para el explotador - la contraprestación para el Estado son dos lados de la misma moneda. Tercero, impedir su deducibilidad de la base del impuesto de renta como se pretende genera además una excesiva - desproporcionada carga tributaria para las empresas, asunto que abordaré en la siguiente intervención.

Me tendré entonces en las dos primeras honorables magistrados. El artículo 19 es inconstitucional por varios motivos. El primero, porque desconoce la definición establecida en el artículo 360 de la Constitución como contraprestación económica a favor del Estado, lo primero. Lo segundo, porque de manera equivocada considere la regalía como un ingreso del particular -, por ende, como parte de la base gravable del impuesto sobre la

renta. Si no lo considerase un ingreso del particular, no podría estar considerando en la base gravable el impuesto de renta. Pero ahí es donde se equivoca - ahí es donde, con todo respeto, también el ministro de Hacienda busca confundir - es lo siguiente, - es que el recurso es del Estado, la regalía es del Estado, - en ese momento entonces debemos entender que, en ningún momento, sino hasta el proceso de fiscalización en el tanque de fiscalización continúa siendo del Estado. Ahora lo que ocurre es que esos 35 barriles se los quieren cargar a la base del impuesto de renta, cuando esos son recursos del Estado.

Lo tercero, porque vulnera los principios de igualdad, justicia, equidad tributaria, el de igualdad. - es evidente porque no existe ninguna justificación para que otros sectores de la economía puedan deducir todos sus pagos al Estado. - aquí se señaló de parte del representante a la Cámara de ese punto, así como también a esta industria se le ha impuesto una sobretasa de renta entre el cinco - el 15%, una sobretasa de más permanente, - vulnera los principios de justicia - equidad, porque tratándose de una contraprestación económica a favor del Estado - que no hace parte de los ingresos de los productores, sino hasta el momento de la fiscalización, los obliga a incluir el pago de las regalías como un ingreso que es teórico, las obliga a tributar sobre sobre estas regalías de una manera que además de injusta, inequitativa, pues lo que hace es que desconoce, desconoce la capacidad contributiva.

Es tan evidente que las regalías son ingresos del Estado, recursos de su propiedad - por lo tanto gozan de naturaleza pública que el mismo artículo 361 de la Constitución ha establecido un sistema general de regalías. - lo establecido porque estamos hablando de recursos públicos, - por eso establece cuáles son los criterios de distribución - su funcionamiento. Ahora bien, las nuevas medidas incluidas en la reforma tributaria generan, además de lo siguiente primero, impactos económicos que no pueden analizarse de manera independiente. ¿a qué me refiero? - es que nosotros necesariamente debemos entender en el análisis que estamos realizando, que aquí no solo se está pretendiendo que la regalía lo pagado por regalías, no sea deducible la base del impuesto de renta, sino que hay una sobretasa permanente que se le está imponiendo al impuesto de renta - que estas generan. Como lo dije, una carga desproporcionada. Lo segundo, porque el incremento en la carga impositiva de las empresas afecta de manera grave la competitividad del país - para atraer inversión para este sector - el sector minero energético en general, sobre eso haré referencia más adelante.

El país requiere de esta industria - requiere esta industria uno para garantizar la autosuficiencia energética en petróleo - gas, dos para mitigar costos energéticos a los colombianos. Tres, para asegurarse recursos fiscales, garantizar el equilibrio macroeconómico, proteger la tasa de cambio, mitigar

la inflación - para contribuir esto es fundamental a financiar los programas de nuestro Estado social de Derecho. Quiero regresar un momento, honorables magistrados, al punto medular de la discusión, que es jurídico - constitucional, - quiero reiterar lo ya dicho aquí nuestra Constitución es clara en establecer que la regalía es una contraprestación económica a favor del Estado, en su calidad de propietario del subsuelo. - esto no significa que el titular luego pueda hacer la explotación del recurso cuando es autorizado, por supuesto, sin las regalías. - esto es clave, sin las regalías no puede extraerse el hidrocarburo -, por lo tanto, no podría existir ni siquiera la posibilidad de tener una renta gravable, así de sencillo.

Entonces, si del pago de las regalías simplemente la actividad no se puede realizar, eso es fundamental, entender esa diferencia, este costo, - ustedes lo tienen claro. - aquí se ha dicho que cuando uno analiza el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues cumple claramente con los principios establecidos, con el principio de necesidad, con el principio de causalidad - con el de proporcionalidad.

Eso pues, está establecido en el Estatuto tributario, independiente que se quiera que aplique al sector petrolero, las regalías son, además, uno de los costos de explotación más significativos para las empresas - no se determinan en función de la utilidad. ¿qué quiero decir con esto? - es que siempre son pagadas - siempre son recibidos por el Estado, independiente de que la actividad que realiza el explotador de o no de utilidad. Entonces, esto nos indica es que no podemos nosotros confundir lo que es el régimen, la naturaleza de las regalías con lo que es el término naturaleza del impuesto de renta. - es ahí donde, infortunadamente se ha pretendido confundir esta deducción que corresponde al concepto de minoración tributaria, depuración estructural del ingreso de los productores - por eso negar la deducción de este costo desvirtúa la determinación de la capacidad contributiva del productor, lo cual, además de inconstitucional, sería claramente inequitativo. Lo digo de esta manera, es obligar al productor a tributar sobre un costo legítimo de la actividad productora de la renta cuando reúne todos los requisitos establecidos para hacer deducible esta base.

Quiero indicar además que, - aquí se dijo, el Estado recibe la regalía sin asumir costo alguno. Todos los costos de producción - la regalía los asume el explotador. Negarle al explotador el derecho a restar el costo para hallar la base gravable, el impuesto de renta es no solo inequitativo, sino que, como se ha dicho, es que incrementa de una manera artificiosa el importe real de la regalía. - esto, pues, viola el artículo 360, esta deducibilidad de la regalía, - no en vano no es una práctica tributaria internacional, tal como lo demuestran distintos análisis en los países productores inversionistas en hidrocarburos. La regalía es deducible, ¿Por qué?, Porque se paga impuesto de renta sobre

recursos propios, no sobre recursos del Estado, vale precisar, además, que independiente de si el pago de la regalía es en dinero o en especie, lo fundamental, lo fundamental de entender que los mecanismos de pago los establece la regulación, los establece el Estado, pero independiente del mecanismo de pago.

Lo fundamental es que estamos hablando de recursos del Estado - que son recursos de contraprestación, termino diciendo lo siguiente las empresas, públicas - privadas, que están en Colombia ayudándonos a desarrollar un recurso natural no renovable que es del Estado. Estas tomaron la decisión de invertir en Colombia, asumieron obligaciones contractuales con el Estado basadas en que la totalidad de sus costos de explotación serían deducibles, obligarlas, entonces, a pagar sobre una base que no reduce las regalías además de inconstitucional, lacera de manera significativa la seguridad jurídica que esta Corte se ha esmerado tanto en defender honorables magistrados. Impedir la deducibilidad de las regalías es inconstitucional, este es el punto central de estos procesos jurídicos - análisis constitucional. Los operadores siempre pagan la regalía porque, como se ha dicho, es un costo ineludible, inexorable. No es potestativo para el desarrollo de la actividad, independiente de la metodología que se defina para liquidarla. Las regalías siempre deben entonces deducirse de la base para liquidar el impuesto de renta. Muchas gracias, honorable Magistrados.

5. Armando Zamora, consultor, experto - profesor del Centro de Estudios de Energía, Petróleo - Minería de la Universidad de Dundee (Escocia)

Muchas gracias, señora Secretaria. Honorables magistrados, señores ministros - demás presentes en esta audiencia. Agradezco la invitación para aportar algo de claridad en este debate tan importante para el país. Yo debo, quiero declarar que vengo como una persona independiente, no tengo intereses en la industria en ninguna de las partes, aunque he servido múltiples veces al Estado, mi vocación principal es la de académico e investigador. Es importante establecer esa independencia, pienso yo voy a enfocarme en las preguntas, aunque me gustaría pues tratar muchos otros temas, muchos otros asuntos correspondientes a este tema. - no voy a repetir lo que ya se ha dicho, sino voy a enfocarme en ciertos aspectos que considero clave para acabar de darle mejor entendimiento de los argumentos que se han presentado, todos muy bien sus estados - todos obviamente, pues del de la mayor credibilidad. Yo voy a para hacer el mejor uso del tiempo, tratar de dar la respuesta corta a cada una de las preguntas - luego usar el resto del tiempo para sustentarla.

En primer lugar, sobre la naturaleza - el alcance - contenido de las regalías. Pues yo creo que ya se ha dicho, todo está definido en la Constitución, desarrollado en la ley - aplicado en las normativas técnicas, en los contratos, en los mecanismos de medición - liquidación de regalías. Yo de lo que

conozco no encuentro, pues, nada mucho más que aportar, excepto en lo que se entiende como contraprestación económica, ahí, como vamos a ver más adelante.

Una contraprestación económica no solamente es dinero, la contraprestación económica puede ser un objeto, un recurso, puede ser un trabajo, puede ser un servicio - hasta puede ser un intangible. Todos estos conceptos tienen un valor económico - se pueden, como vamos a ver más adelante, constituir en la contraprestación. Voy a volver a este tema cuando explique un poco la naturaleza de los contratos, los tipos de contratos - el momento en el cual la propiedad de las regalías pasa a ser del operador.

Segundo lugar, me quiero referir a la segunda pregunta. - yo no creo que este vaya en contravía de lo que se ha dicho por ninguno de los expositores, pero es un poquito diferente. Respondiendo la segunda pregunta, tengo que decir que, - lo sustentaré más adelante, no encuentro incompatibilidades ni contradicciones en las definiciones de regalías como un costo de producción o gasto operacional o como una contraprestación económica, no encuentro contradicciones internas entre el párrafo - el artículo, ni internamente dentro del párrafo, - espero que esto sea sustentado en lo que les voy a decir más adelante.

Para responder la tercera pregunta que es, digamos, la parte que yo creo que puede aportar, pues se pregunta qué tipos de contratos hay, especialmente en hidrocarburos, pero también en minería - cómo se distribuyen las responsabilidades - las cargas entre el Estado - los explotadores. Este es un tema que pues trataré de resumir en cinco minutos, un curso completo que damos en la Facultad, pero básicamente los tipos de contratos que se han usado aquí, esta es la clasificación internacional, son los de la concesión tradicional.

¿Cuál es? Está acabando la última, la concesión moderna, el contrato de asociación, los contratos de producción compartida, que son muy populares - que hemos adoptado en Colombia recientemente para darle continuidad a una concesión que termina los contratos de servicio a riesgo, que son de naturaleza similar a los de producción compartida - los de servicios. Aquí tengo un diagrama, este es un sistema, digamos una manera muy resumida de identificar cuáles son las cargas - los beneficios que obtienen cada uno de los actores, que son las empresas - el Estado. Este fue el objeto de mi tesis de doctorado ya hace más de 20 años, cuando llegué a la conclusión de que el nombre que se le dé a un contrato es irrelevante.

Esto lo que importa es la distribución de riesgos - beneficios, pero de manera general - cada contrato se construye cláusula por cláusula - después de

construir uno lo puede clasificar, pero de manera general en los contratos de concesión, todos los riesgos, - aquí los clasifiqué como el geológico asociado con el volumen que se explota, el de operación asociado con los costos, el de mercado asociado con los precios - el riesgo político, el cual en todos los casos lo asume el contratista o el operador.

Ahí está el perfil de los riesgos - los beneficios. Los riesgos en el contrato de exploración - producción, que es el nombre, digamos, local, de lo que es en principio una concesión moderna, pero que yo, en varios foros, he clasificado como un híbrido entre concesión moderna - contrato de producción compartida. No vamos a entrar tanto en detalle porque no nos da el tiempo. Nuestro contrato de exploración - producción es un híbrido entre esas dos cosas - en la siguiente lámina explicaré más adelante porque en los contratos de servicios, en los contratos de producción compartida - en los contratos de servicios a riesgo, curiosamente, el contratista o la contraparte no es responsable por el pago de las regalías, sino la empresa estatal o el Estado mismo es quien aporta las regalías, digamos a la bolsa de regalías. Veremos en la siguiente, entonces yo, habiendo establecido, digamos, esta clasificación - este diagrama que, pues queda para los magistrados - con mucho gusto, pues en cualquier ocasión dedicaré más tiempo a esto.

Pasemos a la siguiente lámina, por favor. No se puede leer muy bien, pero la siguiente lámina se pregunta en qué momento, o sea, qué de la propiedad de las regalías en cada uno de los tipos de contrato. - esto sí es muy importante porque hay que distinguir, no es lo mismo el tratamiento del pago en dinero que el que el pago en especie. Cuando se paga en dinero, - aquí está, digamos, la cuarta columna, cuando la realidad se pagan en dinero, como está previsto en nuestra legislación, en la práctica - como se liquida, digamos, en el país - en cualquier parte, porque esto es la norma general en una concesión, tanto la producción como la regalía se transmite al contratista en boca de pozo. Lo mismo en la concesión moderna, como dijo la Viceministra, en los contratos de asociación hay diferentes tipos, pero - todavía siguen vigentes en boca de pozo, la asociación adquiere propiedad de las regalías si paga en dinero, como en Colombia, la práctica es que se pague en especie.

Entonces ahora pasamos a la siguiente columna. Pero en todo caso, en los contratos de producción compartida servicios al riesgo, servicios, no aplica este concepto porque a las empresas se les paga en especie, es el Estado el que les paga en especie por sus servicios - no las empresas la que le pagan en especie al Estado. Pero de todas maneras esto no nos compete hoy, porque estamos hablando en general de contratos o de concesión, o de asociación o de principalmente concesión moderna. ¿En qué se diferencia la concepción de la concepción moderna? En que la concepción tradicional en sus principios, como fue la concepción de mares, o que son dos hojitas con 14 artículos, esto

no estaba arreglado ni estaba digamos bien adoptado jurídicamente en los países de los recursos. Con el tiempo - a día de hoy las concesiones cumplen una serie de requisitos de, digamos, de requisitos jurídicos, - de todo tipo de claridades que los convierten en concepción moderna, que es como nuestro contrato de exploración - producción en términos internacionales se le da otro nombre que es el de taxis en impuestos - regalías Royalty.

Pero en realidad es un contrato de naturaleza híbrida cuando se paga las regalías en especie, - esto sí creo que es fundamental para aportar claridad en línea con lo que el señor ministro de Hacienda decía la propiedad de las regalías, del volumen de regalías nunca es del privado, es del del Estado en el subsuelo es del Estado en boca de pozo, es del Estado en el tránsito al punto de entrega - el Estado lo recoge en el punto de entrega.

Esto es fundamental porque, - pasamos a los crudos o el mineral que pasa a ser propiedad del contratista, en los primeros tres casos lo adquiere el neto de regalías en boca de pozo en el contrato clásico de producción compartidas en el punto de embarque. Porque en los contratos de producción compartida de deporte nacional está la propiedad del Estado en todo momento, mientras está en el territorio nacional. En algunos países, se le atribuye este tipo de contrato a Indonesia, pero en realidad fue introdujo introducido en Bolivia en los años 50.

Es en el punto de embarque, con los contratos de servicios a riesgo que se pagan en especie, el Estado lo paga el contratista. Es en boca de pozo - en los contratos de servicios puros, que se pagan con una tarifa monetaria que el Estado lo paga. En ningún momento hay propiedad del recurso.

Pasemos a la siguiente, por favor, porque solamente quiero ilustrar tres conceptos que son fundamentales aquí. - este es un diagrama muy genérico de lo que es una operación. Hay tres conceptos que tener claro. La boca de pozo es cuando él está ahí en primero a la izquierda cuando el producto sale a la superficie. Ahí en ese punto, la propiedad del producto neto de regalías - otras participaciones es del contratista. El contratista lo tiene que custodiar por su cuenta - riesgo durante todos los procesos de separación - de medición, hasta el punto de entrega que es después de los tanques de almacenamiento. A mitad de camino está el punto de medición que está definido en la normativa - en los contratos, que es una vez que se ha separado en las aguas de los gases - de los líquidos - el punto de entrega por lo general es al final del del proceso, bien sea en la red de transporte del para gas o bien sea en los tanques de almacenamiento para crudo.

Esta es la forma, digamos, general en que se transmite la propiedad o se retiene la propiedad. Como decía el señor ministro, las regalías en especie

nunca cambian de titularidad hasta que, en el caso de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, se lo vende a Ecopetrol. Esa es la causa - se verá más adelante. Se lo vende a Ecopetrol - ese dinero directamente del Estado se pasa al Sistema General de Regalías, nunca pasa ni por la propiedad, los contratistas solamente lo venden cuando se paga en especie.

Sobre la segunda pregunta, - sobre las razones prácticas por las cuales las definiciones son compatibles, ya dije yo que la contraprestación económica puede ser dinero, puede ser un bien o puede ser servicios. Entonces aquí es muy importante de nuevo enfatizar la diferencia de naturaleza - de tratamiento entre las regalías en especie - en dinero. Como bien se ha dicho, el costo de extracción es un costo legítimo, es un costo que universalmente se considera deducible, este sería, yo diría, un único país en el mundo que decide que no se puede deducir el costo. Pero como lo dijo el señor Ministro de Hacienda, - esto es una noticia nueva - muy importante, esos costos de operación se pueden deducir de la renta. Entonces ahí digamos, se cubre el tema de la deducibilidad del costo. Pero cuando se entrega en especie, siendo la especie propiedad del Estado, tanto en el subsuelo como en el tratamiento - a la entrega, ¿cuál es la contraprestación? Claramente la contraprestación aquí es el servicio de extraerlo del subsuelo - entregárselo al Estado. Esa es una contraprestación económica. - ¿cuál es su valor comercial? El costo de extracción, ese es el valor. Por esa razón yo encuentro que definir a la regalía como un costo de producción no, no es incompatible ni con el principio, ni con naturaleza ni con internamente, con el artículo 19 - el parágrafo. Hay otros temas.

Ya se me está acabando el tiempo, pero yo sí quiero, resaltar que los contratos petroleros se han construido con un equilibrio delicado, económico para los inversionistas. No es fácil traer inversionistas a este país, no lo ha sido fácil nunca - los contratos se atraen con base en nuestra estabilidad jurídica - estabilidad tributaria.

Este cambio es el cambio, no permitir la visibilidad de las regalías, que se pagan en dinero, es brutal, como se dijo anteriormente. ¿Por qué? Porque además del costo de extracción, el contratista cuando paga el dinero tiene que pagar adicionalmente el valor comercial de la regalía que después con su venta lo recupera. - como está estructurado, por lo menos en los contratos petroleros, es que eso es a cambio de que el contratista adquiera la propiedad en boca de pozo, de pozo - de aquí la obligación de pagarla. El problema está en que, - aquí yo quiero aclarar un poco lo que dijo el señor Ministro, cuando se paga en dinero, las empresas no actúan como agente del Estado para venderle, transferirle el dinero. Ellas pagan por adquirir la propiedad del recurso en boca de pozo o en boca de mina. Entonces, - además es un pago adicional al costo

de producción, entonces no poderlo decir es obligarlos a que vendan sin que el pago por ese bien sea considerado un costo legítimo.

Son mucho más los temas, pero quiero simplemente haber enfocado lo suficientemente claro en la diferencia tan profunda que hay entre el pago del dinero - el pago en especie. -, por último, pues yo creo que, si efectivamente la reforma quiso corregir una anomalía anterior que era la de deducir las regalías en especie, ahí como lo dije ahora en ese tema no encuentro la justificación. Lo que sí es deducible cuando se paga en especie debería ser es el costo de producción, que es la contraprestación económica que se paga cuando se entregan en especie. Muchas gracias, señores magistrados.

6. Luis Carlos Reyes Hernández, director de la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN)

Buenos días, honorables magistrados. La Argumentación insólita de los demandantes es que existe un derecho fundamental a la deducibilidad de las regalías. - la argumentación del gobierno es que ese derecho o incluso ese tratamiento nunca ha existido - no existe, más aún, lo que argumentamos es que la meta por la cual el legislador eliminó la deducibilidad de las regalías de este sector económico es una meta fundamental en el marco de nuestra Constitución Política. La meta es la garantía de la igualdad de los derechos de todos los colombianos, a la educación, a la salud, al acceso a la justicia - la garantía en general de otros derechos fundamentales para los cuales se requiere la financiación que viene del tributo que se está imponiendo. - con este efecto quiero empezar con la primera pregunta que se nos remite, que tiene que ver con el tratamiento tributario a las regalías por parte de las empresas que explotan recursos naturales tanto antes como después de la reforma tributaria.

Antes de la reforma tributaria, la deducibilidad de las regalías no era automática, nunca lo ha sido - no debe serlo, para que se dé la deducibilidad de las regalías tenían que cumplir con los requisitos. Primero de causalidad con la actividad productora de renta, segundo, necesidad, tercero, proporcionalidad, - cuarto, licitud. Como es bien conocido, si no se cumplen estos cuatro requisitos no hay deducibilidad de las regalías, incluso si quizá el tratamiento contable permite hacerlo, - hay un par de ejemplos que creo que ilustran cómo esto nunca ha sido un tratamiento automático - por qué no debe serlo.

En el caso de la licitud de la deducibilidad de las regalías, la deducibilidad de las regalías o de algún costo para una empresa tiene que ser lícito - por ejemplo, un origen ilícito de en este caso sería la explotación de un yacimiento minero en el que se haya contaminado los recursos naturales. Si en ese caso la

empresa estuviera pagando regalías - buscara deducirlas. En general, la ilicitud en la que se dio esta actividad económica no permitiría la deducibilidad de los recursos naturales. Más aún, pensémoslo en el caso, por ejemplo, de una empresa de servicios temporales que contrata empleados de servicio - no hace los pagos correspondientes a la seguridad social de estas empleadas de servicio, incluso siendo un costo claramente asociado con la generación de esa renta, no es deducible por la ilicitud de la que proviene.

La misma Corte ha fallado que las sentencias por pagos judiciales no pueden deducirse de los costos - gastos de una empresa, e incluso si son parte de la necesidad de hacer el negocio, entonces nunca han sido deducibles, automáticamente. Las regalías - el tratamiento que le está dando la reforma tributaria es completamente consistente con ese hecho, el criterio de constitucionalidad de la deducibilidad de regalías, como en la deducibilidad de los costos - gastos que consideramos que debería ser, como siempre lo ha sido un test de razonabilidad. Este test, desde luego se basa en primero que la medida persigue una finalidad legítima que no esté prohibida constitucionalmente - segundo, que la medida sea idónea para alcanzar este fin. El fin que persigue esta medida es generar el recaudo necesario para la garantía de los derechos fundamentales de los colombianos, Colombia tiene un recaudo tributario aún bajo, comparado no solo con la región, con América Latina, sino con los países de la OCDE. - ese recaudo bajo nos impide garantizar a cabalidad estos derechos fundamentales a la educación, a la salud, al acceso a la justicia - otros, - sin esos recursos no se logra el fin del legislador.

Precisamente como lo indica el mismo nombre de la Ley de Reforma Tributaria, es la justicia - la igualdad social, fortalecer estos derechos fundamentales es un fin lo suficientemente, es constitucional, diría yo, - la medida es idónea para alcanzar este fin. La medida es idónea porque genera unos recursos billonarios que, en términos de la incidencia sobre la vida de esos ciudadanos cuyos derechos fundamentales se busca garantizar, es enorme.

Con respecto a la segunda pregunta, la evolución del tratamiento tributario aplicable a las regalías. La deducción de las regalías en todos los casos, incluso en los conceptos de la DIAN, que se refirieron a la posibilidad de las regalías - el mismo fallo del Consejo de Estado que revocó este concepto. En todos los casos la deducción de las regalías se ha condicionado al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, esa conexión de causalidad, licitud, etcétera. Así que nunca ha habido un derecho fundamental a la deducibilidad de las regalías ni en general de ningún costo de ningún gasto.

Las preguntas que se nos remiten con respecto al tratamiento contable - tributario de las regalías. Que lo primero es que es muy importante aclarar la independencia entre las normas contables - tributarias. Como lo había señalado el señor Ministro de Hacienda, las normas contables las determina el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que depende luego de la rama Ejecutiva, pretender como lo hacen los demandantes, que estas normas que en últimas dependen del Ejecutivo incidan sobre las decisiones que toma el legislador, socava esa independencia entre el Ejecutivo - el Legislativo, que es fundamental en nuestro ordenamiento jurídico - constitucional. Proteger las normas contables - la contabilidad fiscal tributaria son dos cosas completamente separadas. La una no lleva necesariamente a la otra a menos que la otra lo permita. El tratamiento tributario puede basarse en el tratamiento contable, siempre - cuando ese tratamiento tributario explícitamente lo permita o remita a las normas contables. Pero interferir con esta decisión del legislador de garantizar el derecho fundamental de los colombianos a tener los recursos para tener educación, salud, etcétera e interferir en esa decisión, argumentando cualquier cosa sobre las normas contables es irrelevante - contraviene de nuevo el ordenamiento jurídico colombiano.

Dicho eso - respondiendo a las preguntas, me gustaría dar una breve explicación del tratamiento contable - tributaria de las regalías luego de la Ley 2277 de 2022. Entonces, por ejemplo, aquí vemos que el tratamiento contable, parte de este ejemplo unos ingresos de mil, a los cuales se les empiezan a deducir los costos ordinarios, las deducciones ordinarias. - aquí vemos cómo el tratamiento contable en cualquier escenario va a diferir del tratamiento fiscal. En este ejemplo, la empresa tiene costos ordinarios de \$200 - tiene deducciones ordinarias de \$100, que esta empresa tiene multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio. El tratamiento contable, como cualquier contador, lo tiene claro, va permitir la deducibilidad de esas, de esas sanciones, pero como lo establece la ley - como lo ha confirmado la Corte, esos 100 \$ no se pueden deducir. Entonces aquí ya independientemente del fallo, va a haber siempre una distinción entre el tratamiento de la deducibilidad de algunos costos - gastos necesarios para la generación de la renta en una empresa de este tipo.

En la ley como está ahora no se pueden deducir esas esas multas - sanciones que, igual que si se permitiera la deducibilidad de las regalías de las empresas del sector minero energético con respecto a las regalías, obviamente esa es una diferencia. Contablemente se pueden deducir hoy en día, fiscalmente no se pueden deducir, - lo que se está argumentando por parte de los demandantes es que sí se pueden deducir. ¿qué ocurre acá? Si a la utilidad o renta líquida gravable que queda en cada uno de estos ejemplos de 300, de 700 o de 400, se le aplica un impuesto de renta, la contribución efectiva por parte del contribuyente va a bajar si se elimina este tratamiento fiscal de las regalías no

deducibles. La carga total asumida por el contribuyente en este ejemplo, con la legislación de hoy en día sería de 545, mientras que bajaría a 440 en el caso de que no se preservara la deducibilidad de las de la no deducibilidad de las regalías. Esto pondría al contribuyente a pagar por parte de las utilidades de una empresa que ya está haciendo uso de los recursos naturales del del Estado.

Quiero cerrar resaltando que, este tratamiento de la no deducibilidad de las de algunos costos - gastos de las empresas. Cuando el Congreso ha tomado la decisión de hacerlo, ha pasado el test de constitucionalidad. Cabe mencionar, por ejemplo, el régimen simple de tributación al cual les pedimos a los contribuyentes de relativamente pequeñas rentas que se acojan a este régimen no permite deducir los costos - gastos con un fin razonable que tenía el legislador. Esta legislación se le aplicó precisamente este test de razonabilidad - es una medida razonable porque hace conveniente el tributo, pese a que no permite la deducibilidad de esos, de esos costos, de esos costos - gastos. - de nuevo enfatizo, la licitud de las deducciones es un requisito absolutamente necesario para que se puedan deducir tributariamente. Ya para cerrar, la deducción de las regalías nunca fue automática.

Por otro lado, la no deducibilidad de las regalías el propósito del legislador fue buscar los recursos necesarios para promover la justicia social - la justicia ambiental. En esta gráfica que tenemos acá se ve la distribución del ingreso per cápita de los hogares colombianos, entonces ese pequeño grupo, ese pequeño grupo rojo, son los colombianos que tienen ingresos per cápita menores a \$100.000. El siguiente grupo azul son los que tienen ingresos de \$354.000 o menos. - si nos vamos así, vamos a llegar hasta todo ese grupo verde, que son los que tienen ingresos de \$373.700.000 o menos, que esto comprende al 98% de los colombianos, el 98% de los colombianos tienen e ingresos per cápita de menos de 3.7 millones de pesos. Cuando entramos aquí a deducir, a debatir los principios de igualdad, de garantía de derechos fundamentales, hay que tener en cuenta el propósito del legislador en garantizar los derechos fundamentales de este 98% de colombianos que se van a beneficiar de la inversión social que se puede realizar con estas, con los tributos que corresponden a las regalías que nos están deduciendo. Esta es la visión panorámica que no se puede perder a la hora de considerar el supuesto derecho fundamental a la deducibilidad de las regalías que están argumentando los demandantes.

7. Jesús María Peña Bermúdez, consejero del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Buenos días, honorables señores magistrados, señores ministros, señores asistentes. A manera de exordio, considero importante traer a colación lo estipulado por los artículos tercero - cuarto de la Ley 1314 del 2009, por la

cual se regulan los principios - normas de contabilidad e información financiera - de aseguramiento de forma aceptados en Colombia. Se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición - se determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Por tema del tiempo, el artículo tercero se refiere exclusivamente a las normas de contabilidad - de información financiera, incluyendo dentro de estas todos los principios, postulados, normas, técnicas, normas especiales, libros, etcétera. - termina con un párrafo que textualmente dice “Los recursos - hechos económicos deben ser reconocidos - revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica - no únicamente en su forma legal”. El artículo cuarto, independencia - autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad - de información financiera, establece una diferencia sustancial en que una cosa es el aspecto contable, otro el aspecto tributario. Pero termina diciéndonos que en su contabilidad - en sus estados financieros los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones, las conciliaciones previstas en las normas de contabilidad - de información financiera. Es importante entonces aclarar que nuestro concepto se encausa exclusivamente hacia el aspecto contable que no tributario, por expresa atención a lo ordenado en las normas anteriores de la Ley 1314 del 2009.

A la primera pregunta se responde diciendo que para atender claramente lo relacionado con las implicaciones de las regalías - en relación a esta, en nuestro concepto se debe conocer los que son, su razón de ser - lo que busca el Estado con las mismas, apoyándonos para ello en el marco constitucional, legal, jurisprudencial, conceptual relacionados con las regalías que permiten, desde el punto de vista contable, entender - aplicar lo relacionado con su medición valorativa, su registro e información. La Honorable Corte Constitucional en sentencia C-253 del 2017, clarifica que la explotación de recursos naturales no renovables causa a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que sea. El Diccionario Jurídico colombiano en su 5.^a edición, define las regalías como una contraprestación, junto con las participaciones - los impuestos, definiéndola como el porcentaje sobre el producto bruto del mineral explotado que la Nación exige como propietaria de los recursos naturales no renovables.

El artículo 360 de la Constitución Política, modificado por el Acto legislativo número uno, perdón, Acto Legislativo 015 del 2011, en su artículo primero define 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 2056 del 2020, por la cual se regula la armonización - el funcionamiento del Sistema General de Regalías en su artículo 14, se refiere al ciclo completo de las regalías - sus compensaciones respecto de la exploración - explotación de sus recursos

naturales no renovables, su fiscalización, etcétera. Entendiendo entonces regalía para los efectos contables como el cobro que hace el Estado a quien pretende explorar - obtener un bien, como una compensación por la afectación del suelo, del medio ambiente, las aguas subterráneas, etcétera, con la exploración - explotación que le pertenece por mandato constitucional. Al estar en el subsuelo, que no es recuperable una vez obtenido nunca más para el Estado.

Entendí entonces como un pasivo a favor del Estado - a cargo del explotador, - constituye un derecho que se mide como un activo intangible para poder comercializar el bien o producto obtenido conforme al criterio de la Norma Internacional de Información Financiera 6.16, incorporada en la legislación contable colombiana por el Decreto Único Reglamentario 2420 del 2015. De ahí que desde el año 1994, en la Sentencia T-141, el Honorable Corte Constitucional ha definido siempre que la regalía es una contraprestación que se causa en la explotación de los recursos naturales no renovables de propiedad de la nación. - hace alusión también que, en cambio, los impuestos tal - como lo ha señalado en varias ocasiones esta corporación, son cargas económicas que se imponen a los particulares con el fin de financiar los gastos generales del Estado. Por lo cual estas obligaciones surgen del poder impositivo del Estado, - finaliza en esa parte de la Corte diciendo que es evidente que, en relación con la explotación de los recursos no renovables, el legislador no solo tiene la posibilidad, sino también el deber de imponer el pago de las regalías. Es importante entender que una cosa es el derecho a buscar, encontrar - extraer el producto mineral o hidrocarburo con afectación del suelo - medio ambiente, - otra la forma de medir - valorar en pesos el pago de ese derecho para poder compensar al Estado su uso o comercialización.

De dónde obtiene sus ingresos - utilidad el explotador con cuyo producto disponible para la venta se contabiliza este último como un inventario que conlleva la carga de los gastos necesarios durante todo el ciclo a que se ha hecho referencia, el cual posteriormente se convierte en un costo o gasto directo, como consecuencia de que las erogaciones iniciales, el que se debe registrar como un gasto de expropiación, exploración inicial - explotación diferidos hasta su enajenación. De esta manera se concluye que conforme a las normas contables. El tratamiento contable antes de la expedición de la Ley 22 77 del 2022 es el mismo actualmente. - así entonces, como se ha sostenido en varios conceptos, dicha contraprestación a la luz de las normas vigentes para el Consejo Técnico son las normas internacionales de Contabilidad número dos sobre inventarios. La Norma Internacional de Información Financiera seis, que específicamente se refiere se refieren a la exploración - evaluación de recursos minerales - la Norma Internacional de Contabilidad ocho, sobre el establecimiento de las políticas - procedimientos que deben cumplirse en materia de contabilización e información.

Las regalías entonces contablemente constituyen un pasivo a favor del Estado - un gasto a cargo de la empresa, - se agrega que en lo referente a los gastos necesarios para la exploración - explotación antes del inicio de la comercialización de dichos minerales, constituye un activo diferido que se afecta periódicamente mediante la amortización, lo cual se fija mediante las políticas contables.

A la segunda pregunta de en qué momento de la cadena de extracción del recurso hidrocarburífera, o de un mineral, se adquiere la propiedad del recurso natural no renovable por parte del explorador se responde, de conformidad con las normas legales referidas en la respuesta anterior, para efectos contables debe considerarse que la propiedad del bien obtenido lo adquiere el explotador en el momento que lo extrae, constituyendo previa separación de la regalía como contraprestación al Estado. Un inventario a su disposición por cuanto tiene la propiedad de este - el riesgo que conlleve en almacenamiento, transporte - cualquier otro que hubiere, hasta su enajenación.

A la tercera pregunta, cuál es el tratamiento contable - tributario que las empresas que explotan los recursos naturales no renovables deben dar a las regalías que entregan o pagan al Estado en especie o en dinero. Después de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, para liquidar el impuesto de renta. Se responde, la Ley 685 del 2001 ratifica en su artículo 226 que las regalías son contraprestaciones económicas en los siguientes términos, las contraprestaciones económicas son las sumas o especies que recibe el Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables. Bajo esta concepción, la normativa contable no ha sufrido hasta la fecha variación alguna, dicho tratamiento es el mismo antes - después de la expedición de la Ley 2277 del 2022, tratamiento al cual se ha referido el Consejo Técnico de la Contaduría Pública mediante el concepto del 2020 227, - el cual se ratifica mediante concepto a esta a otra consulta la 0077 de este año, donde se afirma el tratamiento contable de las regalías cuando la obligación de pagar la contraprestación se origina a partir de la venta de productos, estas deben reconocerse como gastos operacionales en el estado de resultados cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de dichos ingresos. Si la obligación de pagar la contraprestación regalía se establece a partir de los volúmenes de producción, ellas serían parte de los costos de producción - por lo tanto se reconocerían como un costo del inventario.

A la cuarta pregunta. ¿existe alguna diferencia en el tratamiento contable que las empresas que explotan recursos naturales no renovables dan al pago de las regalías cuando este se satisface en especie o en dinero? De ser así, ¿cuáles son las razones que explican dicha diferencia? Se responde, tal como se expuso en la respuesta anterior, si existe una diferencia en cuanto al

tratamiento contable. Si las regalías se pagan en especie con el producto obtenido, se debe valorar al precio acordado en el contrato - el valor liquidado se registra contablemente como un costo del inventario al precio que se haya pactado. Si se cancelan en dinero también sobre el precio acordado, pero se registra como se expuso, como un gasto de la operación si se hace con fundamento en la venta, lo anterior es concordante con las políticas contables.

A la quinta pregunta - última, ¿el tratamiento contable de las regalías debe tener algún impacto sobre su tratamiento tributario? Se responde, el impacto tributario que debe tener el tratamiento contable de las regalías es el de ser la fuente de registro e información sobre el producto que la genera, sus costos directos, gastos - stock de existencias iniciales para su liquidación - pago. Una vez extraído el subsuelo del mineral respectivo, sirviendo como prueba en los términos del artículo 15 de la Constitución Política - conforme a las normas establecidas, para su contabilización e información a través de los Estados financieros o directamente la contabilidad.

Igualmente, sobre el control que se debe llevar, entre otros, para efectos de las liquidaciones a que se refiere el artículo 228 de la Ley seis 85 del 2001, el cual establece estabilidad de las regalías. El monto de las regalías - el sistema para liquidarla - reajustar serán los vigentes a la época del contrato de concesión - se aplicarán durante toda su vigencia. Las modificaciones que sobre estas materias adopte la ley solo se aplicarán a los contratos que se celebren - perfeccionen con posterioridad a dicha promulgación. De las amortizaciones a que se refiere el artículo 36 de la misma Ley o Código Minero, del cual señala Sistema de amortización, cuando se trate de los costos de adquisición o de exploración - explotación de recursos naturales no renovables.

La amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición - en todo caso, a más tardar dentro de los dos años siguientes. En conclusión, el tratamiento contable de los recursos naturales no renovables debe servir de fuente informativa - prueba sobre toda información que se derive del código minero para el correcto cálculo, liquidación - pago no solo de las regalías, sino de los impuestos, exenciones - deducciones que establezca el Estatuto tributario. Muchas gracias honorables Magistrados, por esta invitación. A nombre del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia.

8. Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería (ANM)

Honorables magistradas - Magistrados de la Corte Constitucional, - asistentes a esta audiencia, un cordial saludo. Muchas gracias a la Corte por este espacio para poder debatir sobre este tema tan importante. No quisiera redundar en los argumentos que ya ha expuesto el Ministerio de Minas, el Ministerio de Hacienda, la Dian.

He comparto los argumentos de manera que no quisiera redundar en esos aspectos, pero sí quisiera aportar algunos otros elementos que desde otra perspectiva podrían ayudar a la Corte a llegar a una decisión sobre la deducibilidad de las regalías. Quisiera en primera instancia entonces hacer mención del Decreto Legislativo 19 79 de 1974, de 1974. Rondaba por América Latina las teorías de la CEPAL, un modelo de desarrollo diferente, que no se hablaba de la sustitución de importaciones, del crecimiento hacia adentro. - fruto de esa concepción, de ese modelo, en el gobierno de Carlos Lleras Restrepo se fija la tarea de fortalecer las empresas industriales - comerciales del Estado - una de las formas como él o como en esa época se vio esa tarea, fue justamente lo que señala esa norma.

Dice las empresas industriales - comerciales del Estado - las sociedades de economía mixta serán contribuyentes de impuesto de renta. El artículo seis del decreto legislativo mencionado estableció que los organismos descentralizados estarían autorizados para deducir del impuesto de renta - complementarios los impuestos, las regalías, las participaciones - otras contribuciones. Ese artículo tiene este ingrediente que estoy comentando, la tarea del Estado de fortalecer sus empresas para intervenir en la economía en ese modelo de sustitución de importaciones - crecimiento hacia adentro. Pero lo traigo a colación porque hoy se está esgrimiendo que el hecho de que el sector, las o las entidades descentralizadas puedan deducir esos impuestos - no al sector privado, se trae como un argumento de que hay un tema de inequidad, de inequidad contra la inversión, contra la inversión privada - eso no es correcto. A la luz de este decreto, es una facultad del Gobierno nacional del entonces de permitir a las empresas hacer este tipo de deducciones, porque además reinaba otra concepción distinta. - es que no importaba por dónde venía la renta minera petrolera, si era por dividendos, impuestos, regalías.

Al final todos llegaban al Estado, ¿cierto? Entonces se deducía - se aprobó esa deducción. Pero de manera alguna hoy podría decirse que esa facultad está llevando a que haya un trato inequitativo de la inversión privada en el país. Surge otro tema a partir de ese de ese decreto, - fue un error en la redacción que hoy desafortunadamente también está haciendo eco, - es que se dijo esas deducciones se hacen del impuesto de renta, no ver la renta bruta - obvio que era obvio que era un error gigantesco. No se podía deducir todas las deducciones del impuesto de renta al final cierto. - se corrige - se corrige a través del Decreto 624 de 1989, pero ahí se incurre en otro error, porque se

dice todas las deducciones tanto del sector público del privado, cierto, se harán de la renta bruta, pero nunca dijo que el sector privado podía hacer las regalías, - ese argumento se tomó posteriormente - empezó a hacer curso en todos los debates de finales del siglo pasado - comienzos de este siglo.

Entonces corrige un error, las deducciones no se deducen o no se restan del impuesto de renta, sino de la renta bruta, - eso es igual para el sector público - sector privado, pero nunca las normas, dijo que era el sector privado, también podía hacer las mismas deducciones a las cuales ya tenía derecho las entidades descentralizadas. Durante todo este periodo, hasta el año 2004, en el último concierto de la Dian sobre ese tema, el 089041 del 2004, cierto, esto se mantuvo las empresas descentralizadas deduciendo regalías de sus de esos impuestos en el sector privado, pues no podía hacerlo de ninguna, de ninguna manera.

Sin embargo, hacia el 2004, varias comunicaciones de la Andi - Esmeraldas en ese momento empiezan a cuestionar en la Dian la existencia de ese, de ese de esa posibilidad que tenían las empresas descentralizadas de deducir sus regalías de sus impuestos. - esto tiene una razón de ser - es Ecopetrol, cuando se crea Ecopetrol - empresas privadas empiezan a pagar sus regalías en especie, cierto, el Estado dice yo no tengo cómo manejar el crudo, una especie que me pagan compañías privadas, entonces voy a hacerlo a través de Ecopetrol, que Ecopetrol reciba esas regalías de terceros, cierto, - que las comercialice, las monitoree - la entregue al Fondo de Regalías, Ley 141 de 1994., ahora el Sistema General de Regalías consigne esa plata de perteneciente a esas regalías.

Pero hubo en algún momento un debate muy fuerte de por parte de Ecopetrol que señalaba que él no tenía por qué pagar regalías del crudo que recibía por concepto de regalías de terceros, porque eso implicaba pagar regalías sobre regalías - por tanto, se mantuvo la norma que señalaba que podía deducir las regalías de sus impuestos. Entonces, hacia el 2004, repito Andi Esmeraldas empiezan a cuestionar esa posibilidad, alegaban en su momento que era inequitativo para el sector privado - en el 2005, pues se emite el concepto 015066 de la Dian, por medio del cual se permite que también el sector privado deduzca las regalías de los impuestos.

Aquí entonces nos metemos en otro tema - es la naturaleza jurídica de las regalías, que es una de las preguntas. El Estado dueño de los recursos naturales no renovables, cierto, entrega unos derechos a unos particulares, bien sea una persona natural, una persona jurídica para que extraiga sus recursos del subsuelo. Se entregan estos derechos a través de los contratos de concesión o contratos de asociación. Lo que sea cierto, - el privado, pues incurre en una serie de costos para poder extraer los recursos, pero el recurso

in situ no tiene un precio. El recurso, el petróleo in situ, el carbón in situ no tienen precio. Hoy el precio se establece indirectamente a través de las fórmulas que hay que explicar en la segunda sesión cómo se calcula el precio base, Bocamina, correcto, pero no tiene un precio allá - simplemente se le dice al particular extraiga el recurso - de una forma mágica la propiedad que es del Estado, cierto, se transfiere al particular cuando el carbón o los hidrocarburos lo coloca en el bocamina o boca de pozo.

- allí ese, ese esa transición de la propiedad, yo me atrevo a llamarlo así, se perfecciona con el pago de la regalía. La contraprestación, como bien lo establece el la Carta Política, - ese término de contraprestación ha estado toda la vida en las normas del Estado. Ha habido jurisprudencia de la Corte que se refiere a regalías, que son regalías precio otras partes. Se ha mencionado que las regalías son los recursos que se generan a favor del Estado para subsanar las externalidades que genera la extracción de los recursos. Ciertamente, pero siempre, por siempre, la regalía ha sido considerada una contraprestación - entonces lo que se configura allí es lo siguiente, el Estado le entrega el recurso al privado, cierto, se transfiere su propiedad del privado a cambio de una regalía, pero mal haríamos hoy, que es lo que está pasando con este concepto, de que el Estado le entrega el derecho a explotar un recurso, le transfiere la propiedad, el privado paga las regalías, pero además le permiten al privado deducir las regalías por la vía tributaria, de manera que lo que estamos es en desmedro del patrimonio natural de todos los colombianos.

Hoy el stock de recursos - reservas maderero, carburos - carbón que tenemos todos los colombianos en nuestro patrimonio natural que se va deteriorando, se va reduciendo todos los días por efecto de la extracción del recurso - que debería ser compensado con esta contraprestación, pues esa contraprestación, le estamos permitiendo que una parte se deduzca por la vía tributaria. Lo que estamos es acelerado un detrimento del patrimonio natural, de los de los colombianos. Entonces, sobre esto, ¿la transferencia de propiedad de las regalías, eso determina la naturaleza jurídica de la de la regalía? De ninguna forma tiene que ver con un costo, las empresas empiezan a calcular sus costos a partir de todos lo que incurren durante los procesos de exploración - explotación de los de los recursos. - finalmente, señalar que, este tema compete solamente a Ecopetrol, la empresa digamos que se configura que recibe las regalías hoy gracias a los contratos de venta que hay a partir de 2004, contratos que se suscriben entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos - Ecopetrol, se le vende a Ecopetrol las regalías - Ecopetrol las monetiza - consignan el en el Sistema General de Regalías.

Pero no ocurre lo mismo en minería. Si bien la Ley 685 del 2001 permite a las compañías mineras pagar sus regalías en especie o en dinero. Hoy no, hoy eh. Todas las compañías pagan las regalías en dinero. Por tanto, no se ha

reglamentado en el sector minero que puede haber pagos de regalías, de regalías en especie. Entonces quería como aportar esos esos elementos que están dentro del recurso que pusimos al Consejo de Estado en el año 2014. Una acción de simple nulidad de este concepto - que ese concepto llevó a que el Consejo de Estado declarara la nulidad de la del concepto 015066 de 2005 - señalar que el artículo 19, que hoy está impreso en el Estatuto Tributario fue un artículo debatido - aprobado en el Congreso de la República. De ninguna manera, esto obedece a un capricho de una autoridad, esto fue debatido - aprobado por el Congreso de la República a finales del año del año pasado. De manera que, como ciudadano colombiano - presidente de la Agencia Nacional de Minería, solicito a la Corte, de manera muy respetuosa, dejar el artículo 19 del Estatuto Tributario, tal como fue aprobado el año pasado.

Preguntas de magistrados - réplicas de los participantes del primer eje temático

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Muchas gracias a todos los intervinientes hasta este momento por su presencia - su ilustración a la Corte. Yo quisiera hacer una pregunta al doctor Zamora inicialmente, - es la siguiente pues según la entendí, pues en el caso digamos, las regalías no equivalen al costo de producción. Sí, porque una cosa es la regalía, digamos cuando es en especie, pues es, digamos una, unos barriles que siempre han sido el Estado - que los mantiene de conformidad con también la posición del señor ministro de Hacienda. Sí, entonces eso es la regalía, es eso, ese ese porcentaje del recurso explotado que pues siempre ha sido del Estado. Cuando la regalía es en dinero, entonces lo que sucede es que el explotador se queda con ese porcentaje, pero lo tienen que pagar, entonces es, según entendí, porque yo estoy equivocada, según entendí, esa es la noción de regalía, es decir, la proporción del recurso explotado que siempre le corresponde al Estado, entonces los costos de producción serían otra cosa, serían lo que hay que gastar para en la nómina, en los equipos, etcétera eso serían los costos de producción.

Los costos de producción, le pregunto yo al doctor Zamora - después también al ministro de Hacienda. ¿siempre son deducibles los costos propiamente dichos o no son deducibles en unos casos - en otros sí? Porque la norma que tenemos demandada parece crear una diferencia, esa es la pregunta. Pero el Doctor Ibáñez va a formular otra pregunta complementaria.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Sin perjuicio de otras preguntas que puedan formular mis compañeros al doctor Zamora, de una vez para que tome nota. Como complemento de lo que acaba de señalar la magistrada Pardo, de las anotaciones que yo hice, usted

señaló que las regalías que se pagan en dinero se calculan sobre el precio comercial, - así mismo, señaló que cuando la realidad se paga en especie, los costos de producción del producto entregado a título regalía ya se deducen dentro de los costos generales de la producción, me pareció entenderle eso. En consecuencia. Afirmó de acuerdo con esas dos premisas, que la norma demandada corrige la posibilidad de que antes tenían los explotadores deducir dos veces el costo de la regalía pagada en especie, pero que no ocurriría lo mismo con las regalías pagadas en dinero.

Por otro lado, como lo hemos advertido de la ley objeto de análisis, ella señala que para la fijación del precio de referencia sobre el que se calcula el pago de las regalías pagadas, en dinero se deben de traer los costos de comercialización, transporte - manejo, pero no los costos de producción. Entonces, como consecuencia de ello, podría pensarse, doctor Zamora, que previo a esa norma, ¿cuándo el explotador deduce o deducirá de su base gravable las regalías -, por otro lado, sus costos totales de producción, estaría deduciendo dos veces el mismo concepto, como ocurre con las regalías pagadas en especie? Esa es una pregunta, - de ser así, es la segunda pregunta, ¿la medida de corrección aplicada según lo que usted ha señalado respecto de las regalías pagadas en especie en la norma acusada tendría el mismo efecto correctivo respecto de las regalías pagadas en dinero? Esas son las preguntas complementarias a lo que acaba de firmar la doctora Cristina Pardo, sin perjuicio de si hay alguna otra pregunta complementaria de parte de los doctores Lizarazo, doctor Linares

Antonio José Lizarazo Ocampo, magistrado de la Corte Constitucional

Tengo una pregunta complementaria, pero de pronto, formulada de manera más sencilla. A partir del ejemplo del del señor Ministro de Hacienda, - quisiera extenderla también al doctor Lloreda.

Le entendí, ministro, que de las regalías equivalen al 35% - en el ejemplo de 100 barriles de 35 son del Estado. Quiere decir entonces que el cálculo de la base gravable depende de si las regalías se pagan en especie o en dinero, si se pagan en especie. Entendí entonces el cálculo de la base gravable se hace sobre 65 barriles. Para ir a un ejemplo, muy, muy simple, - si se pagan en dinero, el cálculo de la base gravable se haría sobre los 100 barriles. Yo quisiera que me explicara un poco más - quisiera también oír al doctor Lloreda, si efectivamente eso es así, si hay una diferencia para efectos del cálculo de la base gravable, dependiendo de si se pagan o no en especie las regalías. - eso es así a partir de la norma de la disposición demandada. Gracias.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Muchas gracias, Presidenta. Pues el doctor Lizarazo me robó mi pregunta al señor Ministro de Hacienda, porque el ejemplo que él puso me aclaró el panorama, - es si los 35. en el ejemplo del siempre, son del Estado, ¿cuál es la base gravable? ¿cuál es la renta bruta del explotador? - una pregunta técnica de curiosidad para el señor director de la Dian, - es ¿por qué esta norma aparece modificando el artículo 115 del Estatuto Tributario, que habla de la deducibilidad de los impuestos, cuando ha debido ponerse técnicamente cercana al 107, que es la regla general de deducibilidad de expensas?

Juan Carlos Cortés González, magistrado de la Corte Constitucional

Un saludo - agradecimiento a todas las intervenciones en el día de hoy. Quisiera formularle al señor Ministro - al doctor Lloreda una pregunta sobre un tema, que tal vez no se trató mucho, - es puede entenderse que los recursos destinados al pago de regalías afectados a ese pago que se haga dentro de los procedimientos que hemos visto por el explotador, son pueden ser entendidos como que contribuyen o son susceptibles de generar riqueza, digamos como cómo se maneja el hecho, el hecho generador, por supuesto, es la exploración, la explotación del recurso, esos recursos que se destinan al pago de regalías, se entienden que generan riqueza al explotador del del recurso, en qué momento, O cómo en relación con el impuesto de renta me parecería importante, que pudiéramos precisar o ahondar en esa materia. Gracias.

Natalia Ángel Cabo, magistrada de la Corte Constitucional

Sí, bueno, gracias. Pues parte de lo que se discute es, si restringir las deducciones de regalías es contrario a la Constitución del 91 - especialmente a la equidad. Pero yo quisiera comparar estas, - esto es para el director de la DIAN, esta restricción, o esta limitación de las deducciones, con otro tipo de discusiones que haya en el Estatuto tributario, si existe realmente una diferencia, o no, cómo están señalando, digamos, en función de la naturaleza de las regalías.

Armando Zamora, consultor, experto - profesor del Centro de Estudios de Energía, Petróleo - Minería de la Universidad de Dundee (Escocia)

Gracias, señora Presidenta. Bueno, ese es el justamente el núcleo de, digamos, de la contribución que yo quisiera aportar, - es esta gran diferencia que hay entre la naturaleza de la contraprestación económica, cuando la regalía se paga en dinero - cuando se paga en especie.

Empecemos por el pago en especie, poco refiriéndome a la intervención del señor Ministro, en la cual me baso - también en la cual presenté, en la cual, de cada 100 barriles extraídos, el porcentaje de regalías de propiedad del Estado sigue siendo propiedad del Estado hasta que el Estado lo reciba - lo monetiza. Entonces, cuando se paga en especie, ¿cuál es la contraprestación? Yo decía pues en conversaciones informales, cuando me pagan el dinero, que me pagan en especie - me lo deducen del gasto, es como si me pagan con un cheque por el arriendo, que va contra mi propia cuenta corriente. Eso no se puede deducir, la naturaleza de la contraprestación cuando se paga en especie es el servicio de extracción - ese servicio es el costo proporcional de la producción por los barriles entregados.

Si esos costos de producción ya se descuentan de la renta gravable, pues volverlos a deducir no tendría sentido del impuesto, ya están, es lo que entiendo - estoy medio iluminado. Las intervenciones que ha habido ahora del doctor Pardo - el señor Ministro, - ya esos costos están deducidos de la base gravable. No tiene sentido volverlos a deducir en especie, cuando se paga en dinero.

Digamos que también el contratista asume el costo de producción, - también tengo entendido se deduce de la base gravable. Pero al pagar en dinero hay un costo adicional para el contratista, que es el de adquirir la propiedad - el dominio de ese recurso para él por su cuenta - riesgo venderlo en el mercado. Entonces, ese pago en dinero también es un costo susceptible de deducción de la base gravable, no del impuesto que sea. Entonces yo creo que, en eso, pues esto daría, yo creo, claridad a las dos preguntas de la magistrada Pardo - del magistrado Ibáñez.

- una cosa adicional al magistrado Ibáñez, en la liquidación de regalías, cuando se pagan en dinero, efectivamente se deducen del costo de mercado, el costo del transporte, el costo del manejo, hasta llegar al costo, digamos al valor económico en boca de pozo. Ese es un valor comercial en boca de pozo que incluye el costo de extracción, más la rentabilidad de la operación minera. Entonces, si es un costo comercial, no el del mercado final, porque es un costo de mercado en boca de pozo o en boca de mina, entonces cuando refiero a costo comercial es en boca de mina, que es el punto en el cual el contratista adquiere la propiedad. Yo creo que con eso respondo las preguntas, - si no, estoy pues disponible para mayores aclaraciones. Gracias a los magistrados. Yo creo que aquí está.

Ricardo Bonilla González, ministro de Hacienda - Crédito Público

Gracias Honorables Magistrado. Yo creo que aquí está el quid del asunto, es ¿qué quiere decir costo de producción? Entonces ahí estaba Linares, el

operador saca 100 barriles, por definición. 35% son regalías, 65% se queda el particular con ellos - desarrolla su actividad que ir adelante. Los 35 son del Estado, sin discusión. ¿qué costó producir esos 100 barriles? Probablemente haya costado barril, ¿qué es?, ¿qué es el costo de producir aquí?, cuánto cuesta el taladro, lo que está sacando el petróleo, - cuánto cuesta recogerlo, para comercializarlo. Eso es, es un pozo extractivo que saca 100 barriles, saca 200, 500, etcétera, de un solo impulso. Ese es el costo de explotación del costo de producción. Entonces., 100 barriles., 65 se queda el operador, 35 son del Estado. - ¿sacar esos 100 barriles? Supongamos que cueste un barril, ese barril ya hay, se deduce en el impuesto de renta. Los 35 no son costo de producción, de ninguna manera. Son costos de producción, ¿qué es lo que están pidiendo los que demandan este artículo? Esos 35 de ninguna manera son costos de producción si lo entregan en especie es automáticamente.

Claro que el costo de producción es un barril, - eso es lo que van a deducir. Si lo entregan en dinero, como dice doctor Zamora, tiene un costo adicional. Pero ese costo adicional es el costo de comercializar esos 35 barriles - entregarle el dinero al Estado. Pero no son los 35 barriles, de ninguna manera son los 35 barriles. Es un costo que significa que el explorador explotador, sacar el petróleo, saca los 35 barriles, va - los vende - le entrega al Estado la plata. Ese es el coste, nada más.

¿Cuánto es el costo de comercializar? Pues no es el costo del barril, por supuesto que no, es solamente lo que significa transportarlo, llevarlo, entregarlo, - venderlo. Es solamente ese, Este costo ya hoy también es deducible en el impuesto de renta. Lo que creo que quedar claro, - creo que es el quid del asunto, es que los 35 barriles de regalías nunca son parte del costo de producción. Gracias magistrados.

Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)

Muchas gracias. Honorables magistrados. Lo primero, creo que es claro que la regalía es una contraprestación - que esa contraprestación equivale a un costo de producción. Así lo han señalado todos los que han intervenido aquí. Lo segundo, pues, por supuesto que esa contraprestación - ese costo se casa cuando se cumplen lo que establece el estatuto tributario., - esto lo señalo porque no se trata de pensar entonces que la regalía se deduce de manera automática, ¿o no? Pues por supuesto que hay que hacerlo en el marco de las normas existentes, - esto se lo digo con respeto al director de la Dian. Lo tercero es si ese dinero, en especie, recordemos cómo es el proceso, la regalía se cuantifica en boca de pozo, - ahí hay dos opciones, una opción es que, se le entrega en especie al Estado, en este caso a la Agencia Nacional de Hidrocarburos - la Agencia Nacional de Hidrocarburo, lo que va a hacer es

buscar la manera de monetizar esa regalía, bien sea a través de Ecopetrol o podría hacerlo a través de un tercero, pero ahí entonces el Gobierno es el que asume los costos de almacenamiento, de transporte, de almacenamiento, de comercialización, ese es un camino pero independiente de si ese es el camino, pues lo cierto es que si estamos hablando de 35 barriles, pues esos 35 barriles no tienen por qué ingresar a la base del impuesto de renta en particular, como ¿por qué?

- lo segundo, si es en dinero, ocurre algo. que en últimas no es tan distinto, - es que, si bien no hay un mandato como tal, lo que hace el particular es que sale a se encarga del transporte, del almacenamiento, de la comercialización, de ese crudo. - obviamente, pues le paga la Agencia Nacional de Hidrocarburos por ese crudo, pero lo que no se puede tampoco es pensar entonces que eso que le está transfiriendo al Gobierno que haga parte de la base gravable. A mí me preocupa lo señalado por el ministro de Hacienda en su ejemplo, porque él daría a entender que, si son 35 barriles que se entrega en especie, - esto respondiendo a la a la inquietud del del magistrado Alejandro Linares, entonces si lo entrega en especie, entonces lo que iría el base gravable cierto es 65 barriles, pero si es entonces en dinero, entonces lo que era la base gravable del explotador, son 100 barriles. Eso no puede ser así, entonces, pero aquí el punto de fondo es que pueden existir distintos mecanismos para pagar las regalías.

Pero ello no debe llevarnos a una confusión, - es que independiente del mecanismo - aquí lo que hacen los privados es ayudarle al Estado, cuando eso ocurre, sobre todo en unos campos donde no hay, no hay a los ductos cerca, donde se dificulta el transporte, entonces el privado le ayuda, pero el que el privado le ayude no significa, no significa que esos barriles, deben de ser del Estado. ¿Me explico? Entonces le estás ayudando, entonces quiero decir, es esto no debe llevarnos a una confusión, - es entonces que deja de ser una contraprestación -, por ende, que deja de ser un costo para el productor. - el punto, - aquí termino, es repito, independiente del mecanismo, lo fundamental es que no hay ninguna razón para que lo pagado. por regalías independiente del mecanismo, haga parte de la base del impuesto de renta, esto no tiene ningún sentido. Muchas gracias, magistrados.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Bueno, con el doctor Ibáñez nos hemos dado cuenta de que posiblemente las intervenciones no tuvieron en cuenta lo que otros intervinientes dijeron. Entonces, nosotros esperamos que si los aquí presentes, o los intervinientes, quieren como dar respuesta a esas nuevas inquietudes, o a esas preguntas no resueltas en su exposición, podrían hacerlo por escrito dirigido a la Corte, a

los expedientes de que estamos tratando. El doctor Ibáñez quiere hacer otra pregunta.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Sí, gracias Presidenta. Es que hay algunas intervenciones que han sido relevantes pero muy focalizadas para indicar el tratamiento de la regalía, por ejemplo, en el sector minero. Minas propiamente dichas, que no es comparable con el sistema de hidrocarburos, gas - petróleo - por lo tanto nos toca hacer la diferenciación. Ese es un punto - en donde acabaríamos, en consecuencia, de quienes han intervenido hoy. Que en la medida en que el auto señala que pueden hacer de una síntesis de sus intervenciones hoy - presentarlas dentro de los diez días siguientes a partir de sus intervenciones.

Les vamos a rogar que hagan esa diferenciación entre lo que es el tratamiento de la regalía en el sistema minero - al mismo tiempo el tratamiento de la regalía por separado del sistema de hidrocarburos, e inclusive, perdón, cuando hablamos del sistema hidrocarburos o recursos hidrocarburífera, es mejor. Podemos hablar del tratamiento tanto en petróleo como en gas. Ahora hay una de las exposiciones, como lo vieron todos ustedes - yo particularmente aquí me encuentro con que hay por lo menos cuatro mapas conceptuales que nos toca manejar.

El primero, el tratamiento de la propiedad del subsuelo - de los recursos naturales no renovables, que el artículo 332 de la Constitución señala que son del Estado - que de conformidad con el artículo 102 de la Constitución, señala que a su turno corresponden a la Nación. - entonces eso tiene un tratamiento, primero que todo, patrimonial - el tratamiento patrimonial debe reflejarse, a su turno, como debe reflejarse siempre el patrimonio, en la contabilidad - en los estados financieros, de hecho. Aquí lastimosamente no teníamos un sistema contable antes de 1991 - antes del año 96, cuando se puso en funcionamiento la Contaduría Pública. No obstante ello, hoy en día, si tenemos, debemos tener claridad, - por eso hoy yo recabo señor Ministro de Hacienda - señora Ministra de Minas, - que hagamos una presentación en ese escrito dentro de los diez días del tratamiento patrimonial del subsuelo - los recursos naturales no renovables, con la diferenciación en ese tratamiento patrimonial - su reflejo contable. Otra vez tanto en Minas por una parte - por el otro en regalías, perdón, en hidrocarburos, porque es que ahí podemos ver, podríamos ver, - esa es una solicitud que yo haría de manera muy respetuosa para mis compañeros después entenderlo.

¿cuál es el tratamiento hoy del subsuelo sin exploración - explotación? - luego, con motivo de los contratos, la gran diversidad de contratos que tenemos a futuro, mirar cómo ese activo que pertenece al patrimonio del

Estado, que es el subsuelo, se sustituye luego en el patrimonio del Estado por la regalía o el recurso. En el manejo patrimonial del Estado, que no lo hemos visto - no lo hemos visto. - yo pecho por eso, porque seguramente no lo preguntamos en la agenda. - entonces, en ese sentido ofrezco excusas porque no lo preguntamos, pero surgió acá - por esa razón pediría adecuadamente un complemento sobre el particular.

Segundo mapa conceptual es el tratamiento tributario. Ah, perdón, antes de ese segundo mapa conceptual, perdón que se me olvidó, una cosa es el tratamiento patrimonial del Estado, en el caso del recurso del subsuelo - de los recursos naturales no renovables, la sustitución de los activos - de los de los activos cuando quiera que hay la exploración o la explotación, verbigracia, sea en el tratamiento de la regalía en especie o el recurso, ahí hay una sustitución, - ¿cuál es el tratamiento patrimonial de las empresas extractoras - explotadoras a su turno? Porque tenemos que mirarlo ahí, hacer unas inversiones de acuerdo con sus actividades económicas - le dan un tratamiento también a eso desde el punto de vista patrimonial, para poder comparar lo que es el patrimonio del Estado versus el patrimonio de un particular. Verbigracia, una empresa que se dedica a cualesquiera de los contratos a los que ha hecho referencia en su exposición el doctor Zamora, pero que en general son las propias clases de contratos que, o hay que mirarlos a la luz del Código de Minas, según la clasificación de los contratos de extracción minera, o a través de los contratos que hoy regula la Agencia Nacional de Hidrocarburos para la extracción de recursos hidrocarburíferas, entonces, ahí se me ha quedado pendiente ese tema.

Pero a su turno, otra cosa es el mapa conceptual tributario, a lo que se refería tanto el señor Director de Impuestos - Aduanas Nacionales, como a su turno, el señor Ministro. Porque el primero mapa conceptual del Estado está basado en el tratamiento que la Constitución le debe dar al patrimonio, a partir del artículo 332 de la Constitución, en concordancia con el 102. - a su turno, el manejo contable que hay según el artículo 354, en donde le corresponde al Contador General de la Nación definir las reglas de contabilidad - a partir de ahí la producción de sus estados financieros.

Pero el otro mapa conceptual, tributario, es todo el esquema previsto constitucionalmente a partir de los artículos 338 - 362 63 de la Constitución, en concordancia con el artículo 95, sin perjuicio de montarnos sobre el otro mapa conceptual, que también lo tenemos que revisar, que es el, señor ministro, que es el tema presupuestal, donde desde el punto de vista tributario, pues aquí tenemos que ver que ahí hay unos ingresos, ahí hay unas exacciones, hay unas obligaciones, donde hay unos sujetos pasivos, pero al mismo tiempo la nación, - o, son sujetos activos, unos administradores de esos recursos como la Dian, pero al mismo tiempo como, ingresos tributarios, son

recursos corrientes del Presupuesto General de la Nación, - entonces ahí tenemos otro mapa conceptual totalmente distinto, que es la aplicación de los artículos 354, 346 a 352 de la Constitución, en donde el ingreso tributario constituye, a su turno, un ingreso corriente - ahí miraremos cuál es su tratamiento correspondiente. Pero tenemos que ir separándolos, - por eso hay que mirar.

Con el último mapa conceptual que nos está expuesto hoy, pero que toca darle un tratamiento para revisarlo, - es el mapa conceptual de la regalía propiamente dicha, en tanto en cuanto cualquiera que sea el concepto que se utilice, constituye de todas maneras, en algún punto un ingreso para la nación - como tal, para la nación. Porque esa dice que, si es de él, de quien es el titular es el recurso natural no renovable o de quién es el subsuelo de la nación, del Estado - particular de la nación. - aquí hay que vale la pena hacerlo, porque creo que eso tampoco lo hemos hecho nunca en la Corte., - yo pediría una aproximación sobre el particular técnica, una diferenciación entre lo que es el tratamiento de la regalía a favor de la nación - otro es el tratamiento de la participación de esa regalía a favor de las entidades territoriales - su aplicación de esos regalías es los términos que señalan los artículos 360 - 361 de la Constitución - los desarrollos legales que sobre el particular tiene, que son temas totalmente distintos. - entonces ahí están ustedes.

Estamos hablando de varios mapas conceptuales puestos hoy sobre la mesa que requieren, entonces una ilustración ahora de recopilación en sus escritos, que yo particularmente - de manera muy respetuosa, recabar principalmente del señor Ministro de Hacienda, de la Ministra de Minas - Energía, es probable que usted ya se vaya, pero que indique las correspondientes instrucciones para tal efecto, - al mismo tiempo la de la de impuestos. - seguramente con la participación que, no la tuvimos hoy, de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, que no participé en esta parte de la sesión, sino participara en la siguiente sesión como está invitado, con la diferenciación que hemos hecho entre el tratamiento en el sector minero - el sector de hidrocarburos. - eso nos permitirá hacer también la diferenciación en todos los casos donde están los costos de producción, ¿qué es lo que es deducible, que no es deducible como lo era antes -, adicionalmente, si estábamos reduciéndolo ya - si lo vamos a deducir doblemente?

- si a su turno doctor Lloreda, si ya lo estábamos deduciendo - eso generó algún problema - eso nos generó un problema, porque eso entonces hoy es un problema, es lo que también tenemos que revisar por cuál es la diferencia entre la situación anterior - la situación actual - si la situación anterior también era dramática en términos dispuestos por el señor director de la Agencia Nacional de Minería, porque eso no afectó al sector minero - hoy sí lo

afectaría de acuerdo con la reconducción que se hace de acuerdo con la ley. Esa es las preguntas que había ambiente como eso daría para una sesión demasiado amplia ahora - no hemos preparado lo que corresponde a algunas cosas que nos preguntamos. Yo les agradecería, Presidenta, que ojalá nos ilustrar sobre el particular. Muy amables. Muchas gracias.

José Fernando Reyes Cuartas, magistrado de la Corte Constitucional

Muy, muy breve, Doctor Reyes, Inclusive antes de que usted responda. Es que aquí hay cuestiones que son de extremos. Es decir, hemos escuchado particularmente el doctor Doré, cuando empezó, la regalía es un costo de producción - esa es una afirmación tajante. Lo que, si quisiera para mi claridad que eso se definiera, porque es que en realidad escuchamos una gran cantidad de opiniones que dicen otra cosa distinta.

- yo creo, estas audiencias son para clarificar - no para ensombrece lo que puede estar claro. Entonces para mí eso después de que escucho el ministro tengo una idea, pero cuando escucho el doctor yo veo que hay otra. Entonces yo sí quisiera, una claridad sobre eso para para poder decidir con alguna razón al final. - otra cosa, - es que me genera estupefacción. ¿qué justifica establecer una diferencia tan grande entre pagar el dinero o pagar en especie para determinar la base gravable? Según lo último que dijo el ministro, a mí me genera una gran preocupación también, - no es clara esa respuesta. Gracias, Presidenta.

Juan Carlos Cortes González, magistrado de la Corte Constitucional

Gracias, Presidenta. En el mismo sentido, mi inquietud estaba orientada más al lado de los ingresos, digamos, porque aquí se ha discutido cuando se trasladan al explotador, los ingresos. Mi inquietud va relacionada al hecho de esos, de esos recursos, ¿Cuáles tienen la potencialidad o la vocación de generar riqueza al explotador? de los 100 barriles, los 65, no digamos. Esa era la orientación de la pregunta. Gracias.

Luis Carlos Reyes, director de la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN)

Gracias, Magistrado. Con respecto entonces a la pregunta de la de la magistrada Ángel, hay varios ejemplos muy muy importantes. de como la no deducibilidad de ciertos costos, gastos en el impuesto de renta ya se contempla, - ha sido declarada constitucional, a partir de un test leve de racionalidad.

Me gustaría empezar con, por ejemplo, el impuesto del Régimen simple en la sentencia C 066 de 2021. El régimen simple lo que hace es sustituir el impuesto de renta - otros impuestos por el por el impuesto de régimen simple, el cual es la base gravable del régimen simple es la renta bruta del del comerciante. Pese a que este comerciante incurre en una serie de costos - gastos que son necesarios para la generación de la renta que son lícitos. Etcétera. La Corte encontró, aplicando este test de racionalidad, que de razonabilidad. Que no era necesario permitir esa deducibilidad de costos, de costos - gastos, porque el régimen simple, cumplía con su objetivo, que era simplificar la tributación para el grupo al que está orientado el grupo de contribuyentes al que se está orientado.

- , además, era perfectamente legal, el fin al cual está orientada la norma con respecto al caso de la no deducibilidad de los costos - gastos en los cuales hay un factor ilícito, fue en la en la sentencia C- 272 del 2022 que la Corte declaró la exigibilidad de esa de esa restricción. Insisto en un ejemplo de una empresa que paga una nómina que es absolutamente necesaria para la generación del ingreso, pero no hace los aportes a la seguridad social requeridos, la situación ilícita que hubo ahí le impide la deducción de ese costo - de ese gasto.

La Corte también en la sentencia C-324 de 2022 avaló la posibilidad que era posible restringir la deducción de condenas provenientes de sentencias - laudos arbitrales, que son costos - gastos en los cuales tiene que incurrir con mucha frecuencia. Una compañía para seguir haciendo su negocio no es deducibles, pese a que uno podría argumentar que cumplen con las razones usuales que, en la contabilidad, les permitirían hacer esa esa deducción. - creo que es importante recalcar, esos la diferencia entre dos de esos cuatro mapas que mencionaba el magistrado Ibáñez.

En efecto, el mapa tributario está separado del mapa contable - el mapa tributario. Lo determina el legislador con una autonomía que es, desde luego fundamental respetar, - el criterio, en este caso concreto de la no deducibilidad de costos - gastos de la empresa, del negocio. El test que se le ha aplicado es este test de razonabilidad, de test de razonabilidad. Entonces pues que creemos que el tratamiento que sé que se busca acá sería completamente consistente con esta jurisprudencia.

Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)

Gracias, magistrada. Una pregunta que se me formuló - voy a tratar de hacerlo de una manera de la manera más sencilla - es, cuando la regalía se paga en especie, en especie, el costo, es el costo de producción de esa regalía, es decir, los 35 barriles a los que hace referencia ministro de Hacienda. Cuando la

regalía se paga en dinero, el costo de producción son esos 35 barriles más los costos en los que incurre, el explotador en el transporte - para comercializar la regalía. Pero lo que no puede es pretenderse que, si es en especie, entonces sea la base gravable termina siendo de 65 barriles el equivalente. Pero ¿si es en dinero no? Sino sería el 100%. Entonces ahí está la diferencia, en quien termina asumiendo unos costos adicionales, como dijo el doctor Zamora, en materia de transporte comercialización, pero el costo de producción son esos 35 barriles para iniciar.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Sí, ministro, esta ha sido muy didáctico, pero no me contestó mi pregunta, que es parecida a la del magistrado Cortés - el magistrado Lizarazo, - es en su ejemplo que es muy didáctico. Si los 35, independientemente de cómo se paguen, siempre son de la Nación, - yo estoy de acuerdo con eso. Es un recurso de la nación por la explotación de un recurso natural no renovable e incluso por unas externalidades negativas, ambientales - sociales. La pregunta es ¿en la renta del contribuyente debe excluirse ese recurso o debe incluirse ese recurso que siempre es de la nación?

Ricardo Bonilla González, ministro de Hacienda - Crédito Público

Sí, magistrado, vuelvo con el ejemplo. Se extraen 100 barriles, 65 barriles, Magistrado Cortes, son del particular que explotó el recurso, - de ahí en adelante está su actividad económica. 35 son de la nación, eso no tiene discusión. - lo paga en especie, lo que reduce es el costo de producción de los 100 barriles que estoy suponiendo en un barril. ¿qué es lo que finalmente cuesta poner la máquina a funcionar? Sacarlo envasado.

Si lo paga el dinero, la titularidad de los 35 barriles no cambia, lo que pasa es que temporalmente el operador lo transporta - lo comercializa. Pero la titularidad de 65 sigue siendo de la nación. El costo adicional del proceso es que además de la explotación del barril que costó la explotación. El costo adicional es algo que cuesta el transporte más la comercialización, pero el transporte más la comercialización, no equivale jamás a los 35 barriles. Es decir, los 35 barriles no forman parte del costo de producción, nunca por parte del costo de producción. La operación entonces del explotador es sus 65 barriles los continúa adelante, los desarrolla, eso es de él. - temporalmente, incluye estos costos de los 35, que tienen que incurrir en comercialización - transporte, estos ya son deducibles hoy, magistrada, cuando usted es operador - liquida la declaración de renta, se deduce como costos el costo de exploración, el costo de explotación, el barril más los costos de comercialización - de transporte. Eso ya los está deduciendo hoy, la norma lo

permite., pero jamás. Es que aquí la discusión es si los cinco barriles forman parte del costo de explotación o no, - la respuesta del Ministerio de Hacienda.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Es los 35, parte del costo de explotación. Ministro, voy a preguntarle una cosa. No puede aceptar los 35 barriles, siempre han sido de la nación, - que no son entonces un costo de producción. Pero la pregunta que sigue es si entonces esos 35 barriles son renta - renta líquida del productor

Ricardo Bonilla González, ministro de Hacienda - Crédito Público

Los 35 barriles nunca son renta del explotador, nunca son renta de la explotación.

Receso

C) Segundo eje temático: determinación, liquidación - recaudo de las regalías

Preguntas:

¿Cuál es la metodología que se sigue para la liquidación de las regalías?

¿Cuáles son las variables técnicas, valores o elementos presentes en la fórmula de liquidación de las regalías? ¿Cómo se determina el precio del RNNR que se incorpora como factor en la fórmula de liquidación de las regalías? ¿El precio base de liquidación de las regalías que se paga en dinero - especie incluye o equivale solamente al costo de producción del respectivo RNNR o dicho precio incluye otros costos - algún tipo de utilidad?

En términos económicos - jurídicos, ¿cómo opera el pago de regalías en dinero - en especie?

¿El valor de las regalías pagadas en dinero - en especie es equivalente? ¿Existe, en términos prácticos - técnicos, alguna diferencia entre el valor pagado por regalías en dinero - en especie? Dicho de otro modo, ¿los explotadores de RNNR que pagan regalías en especie asumen la misma carga económica que aquellos que pagan regalías en dinero? De no ser así, ¿cuáles son las razones que explican las diferencias?

5. En la práctica, ¿por cuáles tipos de RNNR se pagan regalías en dinero - por cuáles se reciben pagos en especie? ¿Cuál es la razón por la que las regalías por la explotación de ciertos RNNR se pagan efectivamente en especie - otras

exclusivamente en dinero? ¿La empresa que explota RNNR puede decidir si paga las regalías en dinero o en especie?

1. Clara Liliana Guatame Aponte, presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)

Muy buenos días, apreciados magistrados, - a todos los asistentes en este espacio en la Corte. Como presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, voy a dar respuesta a algunos, algún pues el cuestionario que nos ha sido enviado. La presentación iniciamos con lo que enmarca el tema desde la Constitución Política, apenas - tengo pues unas reacciones, lo que corresponde al artículo 360 - artículo 361, ya anteriormente se ha definido, se ha definido lo que es la regalía, - en el artículo 361 cabe resaltar, que inicia el Fondo Nacional de Regalías.

Lo que quiero mostrar es toda la normativa que ha llevado a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en el en el término de pactar - de la liquidación de las regalías. Entonces iniciamos con la Ley 141 del 1994, donde se crea el Fondo Nacional de Regalías, aquí se fija un 20% de regalías, desde el primer barril o los primeros mil pies cúbicos de gas explotado. la Ley 619 del 2000, esta ley fue declarada inexecutable, se crea, digamos, el concepto de lo que es una regalía escalonada, aquí inician del 5% al 25% - esto es en función de la producción. Posteriormente la Ley 656, que es como la que más aplica actualmente en el trabajo que se lleva a cabo, también tiene un concepto de regalía escalonada, la cual inicia en un 8% - termina en un 25%, igualmente dependiendo de la producción. Quiero hacer unas aclaraciones acerca de que esta regalía, a partir de la Ley 656, se calcula o se da el valor de en boca de pozo valor de producción en boca de pozo.

Entonces, como les decía, empezamos con una producción diaria promedio, en un para una producción igual o menor a 5000 barriles de crudo por día de un 8%, - finalizamos como pueden ver en la tabla, en un 25%, teniendo una producción mayor de 600.000 barriles por día. También el párrafo uno hace una anotación donde explica que un barril de petróleo equivale a 5700 pies cúbicos de gas en aras de hacer el cálculo, hay algunas excepciones que también se plantean en esta ley primera para la explotación en campos ubicados en tierra firme - costa fuera, hasta una profundidad inferior o igual a mil pies, se aplicará el 80% de las regalías equivalentes para la explotación del crudo.

Para explotación en campos ubicados costa fuera a una profundidad superior a los mil pies, se aplicará una regalía del 60% de las regalías equivalentes a la explotación del crudo, esto es el párrafo uno, el artículo 16 de la Ley 756. Además, se aplica, bueno, una producción, esta disposición a la producción incremental - proveniente de contratos de producción incremental que

previamente son aprobados por el Ministerio de Minas - a los campos que han sido descubiertos, pero no han sido desarrollados, - por último, temas de para los hidrocarburos pesados que tengan una gravedad API igual o menor a 15 grados, las regalías serán del 75% de la regalía aplicada para hidrocarburos livianos - semi livianos. Esta aplicación, esto se aplicará a la producción proveniente de nuevos descubrimientos, contratos de producción incremental o a los campos descubiertos no desarrollados. Esta es una forma parte de lo que actualmente se aplica.

Continuamos con la Ley 1530 del 2012, donde se crea el Sistema General de Regalías como un conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos - regulaciones. En esta la ANH toma la facultad de liquidar las regalías - posteriormente que pues anteriormente lo hacía el Ministerio de Minas. Ya en el 2020 con la Ley 2056 de la Agencia Nacional de Hidrocarburos también fiscaliza este, el recurso.

Ahora lo que corresponde a la agencia. La agencia ANH ha emitido dos resoluciones en el año 2015, la 164 - las 165, en las que se establecen los procedimientos, plazos de liquidación, criterios para determinar los precios Base de liquidación de las regalías. La primera corresponde a crudo - la segunda a gas. Entonces tenemos resolución 164 - Resolución 165.

Este es un esquema general de lo que es realmente la cadena del negocio de los hidrocarburos. Iniciamos, esto es para hacer énfasis en que las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable, es decir, en boca de pozo. Ahí pueden ver la flecha. Tenemos una cadena completa desde la exploración seguida de la perforación, la producción, el transporte - lo que termina en una exportación o en nuestras refinerías. Entonces es enfatizar aquí que las regalías se causan en el momento en que extraído el recurso. Ahora vamos a ver las variables técnicas que se utilizan en la liquidación de las regalías, tenemos una variable inicial que es el volumen de producción de hidrocarburos en un mes, cierto. Tenemos, lo, bueno, se multiplica por el porcentaje de regalías, este porcentaje de regalías, se lo expliqué anteriormente a qué corresponde. - no, no mencioné que además de lo que de lo que tiene la Ley 141, que es un 20%, la Ley 656 que manejamos entre un ocho - 20%, cuando tenemos reversiones al Estado se adiciona un 12%.

Esto es pues para para quién va a operar, luego lo multiplicamos por el precio del petróleo. Acá utilizamos el precio Brent en precio internacional - lo multiplicamos por la tasa de cambio, que pues es la tasa representativa promedio en el último mes bimestre trimestre de la forma en que se vaya a calcular - de esta manera tenemos el valor de las regalías en pesos, que es pues lo que nos corresponde. Ahora para determinar el cálculo del precio base de la

liquidación de regalías de acuerdo a la resolución 164 del 2015. Como les decía, la obtenemos del precio en boca de pozo está fiscalizado, cierto. Tenemos como referencia el precio internacional, a lo que se le deducen algunos costos que son la dilución del recurso del hidrocarburo, el transporte bien sea en carro tanque o en los ductos, los costos de manejo, los costos de trasiego que es de pasar de un contenedor a otro - lo que corresponde la comercialización. Entonces en este esquema pueden ver donde se encuentra el pozo - finalmente, vemos ahí - hacemos todo ese desglose de lo que se le resta, digamos.

En la siguiente podemos ver ejemplo real del cálculo que se llevó a cabo en diciembre del 2022. Aquí tenemos crudo, gas. Tenemos el cálculo, lo que les mencioné anteriormente porcentajes, el volumen, el precio base de liquidación, la TRM que se aplicó - el valor de la regalía en pesos. Sí, adicionalmente pueden ver, tenemos un tema de producción incremental que da un valor agregado a la regalía final que se paga. Este es un gráfico donde vemos lo que se recauda en especie - lo que se recauda en dinero. En azul claro vemos un 71%, que es lo que se recauda en especie - en azul oscuro, un 29% en dinero. El del lado derecho, nos muestra en vigencia 2022 recibimos el 89.1% en especie - el 10.9 en dinero.

Me gustaría hacer una aclaración - es que en cuando el pago se recibe en especie, los titulares de los contratos obligados a este pago hacen entrega del volumen de crudo de regalías en condiciones de comercialización en el punto de entrega definido por las partes, el cual es recogido por el comprador comercializador con quien la ANH tiene suscrito un contrato de compraventa de regalía. En este caso, lo mencionó el doctor Pardo, nosotros tenemos un contrato con Ecopetrol. El comercial, el comercializador paga una factura mensual a la Agencia Nacional de Hidrocarburos por los volúmenes comprados - liquidados conforme a los términos señalados en el contrato, en concordancia con lo establecido en la resolución donde se establece el precio base de liquidación de regalías generadas por la explotación de crudo, que fue lo que mencioné anteriormente.

En cuanto a la modalidad de pago en dinero, este se aplica para todas las liquidaciones de gas. Esto forma parte de la resolución ANH 877 el 25 de septiembre del 2013 - para los campos en explotación de crudo, que por algunas razones de fuerza mayor que pueden ser dificultades de acceso, condiciones de movilidad o no pueden ser recogidas por el comprador comercializador, para este efecto se genera una cuenta de cobro mensual, según la liquidación de regalías correspondiente. Se me está terminando el tiempo.

¿cómo se determina el valor o el precio de venta? Aquí en el marco izquierdo pueden ver cuando se recaude en especie - en el derecho cuando se recauda en dinero. Las variables solamente varían entre una - otra, ya se las voy a explicar. El primero, Tenemos PR, el PR que corresponde al precio base, ese es el precio que vamos a determinar. El PM que ven en la primera, esto es correcto, o sea, presenta un deducible. Un deducible cuando se presentan.

Cuando se presenta, hace un diferencial, - este corresponde, básicamente a costos de aduana, bueno, una serie de costos, porque como estamos teniendo en cuenta el precio ya en punto. Entonces se hacen estos descuentos - tenemos otro factor que se hace por calidad del crudo, de acuerdo al estándar que con el que se calcula. - finalmente tenemos la deducción que mensual que incluye transporte - todo lo que mencioné antes. Estas variables intermedias no se tienen en cuenta cuando se recauda en dinero, si esa es la diferencia, de resto se tienen en cuenta las mismas variables de deducción, de transporte, de manejo, de elusión, de trasiego, las mismas. Bueno, eso es, muchas gracias.

2. Luis Álvaro Pardo, presidente de la Agencia Nacional de Minería

Bueno, perfecto. Buenas tardes, tengo una presentación. Bueno, quizás lo primero es señalar, como lo dije esta mañana, en el sector de minas, no pensé que estaba en la Ley 685 la posibilidad de recibir regalías en especie o en dinero, lo que se ha hecho toda la vida es recibir regalías en efectivo, en dinero. Ni siquiera queremos reglamentado que haríamos en especie, pero esa es la gran diferencia con sector de hidrocarburos, no se reciben regalías en especie.

Son los cinco temas que voy a abordar, espero hoy responder a todas las preguntas de la Corte. Digamos que los dos grandes momentos en materia de regalías se dio, se dieron a partir de la aprobación de la Ley 141 de 1994, donde se establecieron todos los parámetros que tienen que ver con las regalías. Después en el año 2002, 2001, perdón 2011, se crea el Sistema General de Regalías que un poco modifica la Ley 141, pero no la modifica en sus tarifas - las modifica en su distribución.

Eso es importante reconocerlo de manera que adelante, por favor, todo lo que hace la Agencia Nacional de Regalías en materia, la Agencia Nacional de Minería, en materia de regalías, está reglamentado hoy por este acto legislativo, el cero cinco - que ha evolucionado varias veces durante esta década. Entonces, partimos de lo que ya está, he dicho en la Constitución Nacional la regalía es una contraprestación en favor del Estado, de manera que la Agencia lo que determina es los pasos que se deben efectuar a partir de ese hecho se explota, se explotan unos recursos, se pagan unas regalías - claro, aquí establecer que los recursos de regalías no hacen parte del presupuesto

nacional, van a un Fondo Nación que administra el Ministerio de Hacienda. El presupuesto se fija cada dos años para el presupuesto, son unos estimativos que se hacen de presupuesto para el Sistema General de Regalías, el monto de recursos proyectados que van al sistema de regalías.

Ese siguiente cuadro pues se muestra, el siguiente por favor, se muestran todos los pasos del ciclo de regalías desde el nacimiento cartográfico, exploración - explotación, fiscalización. Pero digamos ya la parte que entiendo es del interés de la Corte es mirarlo a partir de la de la liquidación, cómo se liquidan las regalías. Entonces aquí esto, digamos, está dividido en dos partes las regalías, las mismas empresas auto liquidan sus regalías - consignan en una cuenta de la Agencia Nacional de Minería, cuando ellos hacen conocer ese informe a la Agencia de Minería, lo que se hace allí es verificar que esté todo correctamente aplicado, que la fórmula, que la explicó un poquito más adelante, se haya aplicado correctamente. Entonces, digamos que ese es un primer paso, las empresas auto liquidan, consignan - la Agencia Nacional de Minería, a partir del informe de importación con que cuenta, verifica que haya sido bien liquidada. Liquidadas las regalías, si no, pues se hacen los requerimientos del caso. Pero digamos, ese es el papel, el papel inicial.

El segundo después de hacer la liquidación es ya el recaudo, como comento, todas las empresas del sector de minas consignan en una cuenta de la Agencia Nacional de Minería, se verifica que esa plata que se consigne corresponde con la autoliquidación, - con la liquidación que se hace, que se hace en la agencia. El siguiente paso es transferir esos recursos, o sea, digamos, son tres como tres pasos simultáneos. Por una parte, transferir los recursos a la cuenta nación que es administrada por el Ministerio de Hacienda, entonces toda esa plata se recoja - se recoge, - va al Ministerio de Hacienda. Pero en el entretanto, la Agencia hace un trabajo que corresponde determinar cuánto de esas regalías les corresponden por regalías directas a las entidades donde se explota el recurso, si entonces las empresas entregan la información de cuánto producen, señalan en qué jurisdicción se hizo esa extracción de ese recurso - la agencia lo que determina en un analista es cuánto le correspondería a cada municipio por la explotación de recursos naturales no renovables dentro de ese municipio, en esa, en esa jurisdicción.

Después de tener esa información clara, cuánto les corresponde a los municipios lo que se hace, se manda esa información a Planeación Nacional - Planeación Nacional hace la distribución final, porque las regalías no solamente van para los municipios - departamentos, sino que hay unos fondos que están establecidos en el Sistema General de Regalías. Entonces al final Planeación Nacional toma la información que se le manda de la Agencia de Minería - determina cuánto también de lo que queda se orienta a los fondos, a los fondos que se establecieron en el mismo Sistema general de Regalías. Con

esa información pasa de planeación al Ministerio de Hacienda, que ya tiene la plata - arranca la distribución conforme la información original de la agencia - la aprobación posterior de Planeación Nacional. ¿- deja esa plata? Pues sí, esa plata, pero esa plata las entidades territoriales obtienen esa plata o sacan esa plata, la ejecutan mediante la presentación de proyectos. No es la idea de que llegue toda la plata en efectivo a ellos, sino que presenten proyectos contra los recursos que en Planeación Nacional - el Ministerio de Hacienda les han venido, les han venido recaudando, - cuando se aprueban estos proyectos, pues la plata ya se les gira a las entidades territoriales para la ejecución de esos proyectos.

Entonces vamos a empezar a desglosar un poquito cómo se liquidan las regalías, como sabemos cuánto es lo que las empresas tienen que pagar, - esa es una fórmula que ya establecida, ya está establecida desde la Ley 141 de 1994. Las regalías son el producto de multiplicar volumen de volumen de minerales extraídos por el precio base BOCAMINA, por la tarifa establecida también por ley. Entonces ya entro a desglosar cada uno de ellos. La Agencia Nacional de Minería dio unos criterios para la definición de los precios base Bocamina, yo decía esta mañana que las minerales in situ no tienen un precio, no es posible conocerlo, de manera que ese precio bocamina se obtiene de una forma indirecta. ¿Cómo se hace? Se mina, por ejemplo, ¿cuál es el precio internacional o el precio en puertos?, cierto, - se empieza a echar hacia atrás. Entonces, lo primero que había que restar fletes, embarques, costos de embarque, seguros, costos de extracción hasta que se llega al precio base Bocamina. Esa es la forma como se determina su precio internacional o precio puerto - se arranca a restar todos los gastos en los que las compañías incurrieron para poder llevar el carbón, por ejemplo, al mercado internacional.

Entonces esos costos se van reduciendo, de esa forma se obtiene el precio base, Bocamina, que es una de las variables más importantes para definir el monto de las regalías. En la parte derecha ustedes encontrarán las tarifas, ya hablando de tarifas de regalías, que es la tercera variable o porcentaje de las regalías. Esas tarifas fueron inicialmente aprobadas por la Ley 141 de 1994 - se revisaron en el año 2002 a través de la Ley 656, pero la única variación que hubo en la en las 656 fue desagregar un poco carbón. Determinar que las explotaciones mayores a 3 millones de toneladas pagaban 10%. Explotaciones menores a 3 millones de toneladas pagaban una tarifa del 5% por el único cambio que hubo en las tarifas en esta Ley 656, las demás se mantienen como fueron aprobadas en la Ley 141 de 1994. - el volumen de explotación, pues sí, es una información que nos entregan las empresas directamente ellos en un formato que tenemos en la agencia, formato básico de información. Allí nos van señalando cuánto, cuánto se extrae tenemos alguna forma de verificar, especialmente en las grandes explotaciones, a través de una sala que se llama de control de producción. Monitorear también cuánto extraen como para ir

llevándoles también una cuenta también de nuestro lado, cuánto extraen - lo comparamos con lo que ellos nos reportan, lo reportan, que extraen siempre.

Si hay alguna diferencia en estas variables, se les hace el requerimiento, de manera que la regalía, pues con esas tres variables cuánto se extrae, ¿cuál es el precio base Boca de mina?, que ya lo comenté, ¿cómo se obtiene - cuál es el porcentaje de regalía? Simplemente se multiplica - se determina cuánto le deben pagar por regalías la nación, en este caso a través de la Agencia Nacional de Minería. Aquí están los dos criterios básicos que ha dado la Agencia de Minería para obtener el precio base boca de mina. Porque ya obtener la cifra específica de cuál es el precio, lo hace la UPME, la Unidad de Planeación Minero-Energética.

Entonces ellos hacen también regularmente unas encuestas, están determinando cuáles son los precios, cuáles son los costos para poder determinar. Entonces la agencia fija los criterios, pero la unidad es la encargada, a través de resoluciones trimestrales, de ir estableciendo el precio base boca de mina. Esto lo que nos muestra, es cómo en la Ley 149 de 1994 se distribuían las regalías. - después, ¿cómo se distribuyen?, ya con el Sistema General de Regalías. Entonces, observen ustedes como la Ley 141, las regalías - su distribución se determinaban por mineral. Entonces, en el caso de carbón, la misma ley decía cuánta plata, cuántos de esos recursos que se recaudaban iban para los municipios, distritos productores, cuánto para los portuarios, cuánto para los departamentos - cuánto para un fondo. En ese momento el Fondo Nacional de Regalías, donde también eran unos recursos donde otros departamentos que no fueran productores podían presentar proyectos que se financiaban con recursos del Fondo Nacional de Regalías. Entonces, observen ustedes como a la izquierda, se determinaba por minerales, cómo se distribuyen las regalías, pero ya en el acto legislativo 05 del 2011 - la ley que lo reglamenta, pues ya observamos que se distribuyen de una forma directa, entonces de una forma diferente.

Entonces una por una parte se orienta el 11.2% van para los departamentos - municipios productores. 10%, una caracterización que se hizo allí para municipios pobres, entonces que tuvieran un índice de necesidades básicas insatisfechas bajo, a ellos también se les orientaba recursos. - otros recursos ya para el nivel, para el nivel regional - otros para un fondo de ciencia - Tecnología para Fondo de Paz. - en ese momento pues ambiente, no se le habían definido todavía regalías. Esto ha tenido cambios, entonces ¿cómo ha ido evolucionando del 2011 hasta ahora? La forma como se distribuyen los porcentajes, como se distribuyen, las regalías entre estos, entre estos mismos fondos, entonces pues ha habido variaciones importantes. Si uno pudiera mirarlo así, a vuelo de pájaro, uno decía, uno diría que lo que ha pasado a partir del 2011 es que se ha ido incrementando el porcentaje de regalías a los

municipios - departamentos de donde proviene la extracción de los de los minerales. - también es otra cosa significativa en la Ley 2056 del 2020 se incluye ya recursos para convocantes, para otras entidades que quieran presentar proyectos - esos proyectos que se orientan especialmente al sector de ambiente, ya se le da el 1% al sector de ambiente. Esa es la forma, sí, a grandes rasgos como opera, como opera el ciclo de las regalías dentro de la Agencia de Minería.

Quería simplemente terminar con estos dos temas - esta mañana llamamos la atención sobre los reconocimientos de propiedad privada, los reconocimientos de propiedad privada son aquellas regiones del país donde el dueño del suelo es dueño también del subsuelo, a diferencia de lo que es, digamos, el régimen ordinario, que simplemente una persona es dueña del suelo, pero el Estado es dueño del subsuelo - de sus recursos. Hay en el país varios reconocimientos de propiedad privada que hasta hace un tiempo no pagaban regalías - allí hubo todo un debate, se llevó a un plan de desarrollo. He basado en un concepto, la Corte Constitucional, que señalaba que el hecho generador de las regalías no era la propiedad, o sea, porque en esos reconocimientos de propiedad privada la propiedad sobre los recursos es del dueño, que es dueño del suelo - del subsuelo, entonces la Corte determina en algún momento que no era la propiedad lo que explicaba las regalías, sino era la explotación, como bien lo señala el artículo 360 de la Constitución Nacional.

- entonces pues ya se le empezaron a colocar regalías a los reconocimientos de propiedad privada. La norma lo que decía en el Plan de Desarrollo es que se les podía cobrar hasta no menos del 0.4%. - esa tarifa pues ha venido incrementándose, obviamente, lo que habría sido ideal es que la extracción de minerales de reconocimiento de propiedad privada tuviera las mismas niveles de tarifas de los de otro país.

Pero la fórmula para el cálculo de las regalías es exactamente igual como las regalías ordinarias en la parte final. Simplemente, ¿cómo se han ido?, ¿cuál ha sido el recaudo desde el año 2015 a la fecha? Pues ha venido incrementando el recaudo de regalías - lo que tenemos ya al primero, seis meses de este año es casi, ya llegamos a la meta que planteada para el 23, 24. - eso es todo me quedo pendiente de cualquier pregunta. Muchas gracias.

3. Juan Camilo Nariño Alcocer, presidente de la Asociación Colombiana de Minería (ACM)

Señoras - señores magistrados, gracias por este espacio que sin duda es de la mayor importancia para nosotros. Igualmente le transmito un saludo a los funcionarios del Gobierno que nos acompañan, doctor Pardo, Doctora, un saludo especial - por supuesto, a todos los demás acá presentes. Tal como nos

lo ha solicitado esta Honorable Sala, me voy a referir hoy a la forma en la que se liquidan las regalías de algunos elementos relacionados con su deducibilidad, tal vez lo primero que quiero resaltar es que para el sector minero colombiano las regalías son el principal costo de las operaciones, el principal. Las regalías constituyen un rubro inherente a esta industria, sin el cual no es posible, no es posible desarrollarla ni obtener ingresos, es su naturaleza. Como acá se ha venido afirmando, deviene de la misma Constitución, la cual las define como una contraprestación económica, esta definición de contraprestación ha sido reafirmada en la jurisprudencia de la Corte, como aquí también se ha dicho, pero igualmente se ha reafirmado en las normas que regulan las regalías - su funcionamiento, las cuales las consideran de la misma manera - una contraprestación es entendida desde la perspectiva jurídica - económica como una prestación que debe pagar una parte contratante por razón de lo que recibe de la otra - en toda contraprestación es siempre toda contraprestación, una expensa, es decir, un costo - siempre, siempre, ha sido deducible.

En el mundo, las regalías también son consideradas un costo de la operación - por tanto la práctica internacional es que estas son deducibles del impuesto a la renta. Tal como sucede en todos los países miembros de la OCDE - en todos los demás países del mundo, Argentina, Australia, Chile, Brasil, Sudáfrica, Canadá son ejemplos de países que en los cuales para llegar a la renta gravable se deducen los pagos por conceptos de regalías. De tal manera que, de mantenerse en el ordenamiento jurídico, el artículo demandado, Colombia sería el único país en el mundo que desconoce el pago de las regalías como un costo. Teniendo en cuenta que Zambia, que aparece en la diapositiva ha implementado el desmonte de la medida al considerar que puede ser una doble imposición - un desincentivo a la inversión, además de no estar en línea con las prácticas internacionales.

En relación con la pregunta sobre la metodología que se sigue para la liquidación de las regalías, permítanme señalar que en el mundo existen dos maneras de pagarlas, dos formas. La primera, como un porcentaje sobre las utilidades, - la segunda como una estimación *ad valorem*. En el primer modelo sobre las utilidades el Estado participa del riesgo del proyecto, de tal manera que, en épocas de precios bajos, cuando posiblemente no haya utilidades o en los casos en los cuales no haya, no se pagan las regalías. Este modelo lo sigue en Chile, Noruega, Canadá, Australia, entre otros países. En el segundo modelo, el modelo *ad valorem*, las regalías se pagan como un porcentaje de la producción, como es el caso de Argentina, Kazajistán, Polonia - el caso de Colombia. En este segundo esquema, el riesgo en su totalidad lo asume el contribuyente minero, de modo que aún en escenarios de precios bajos o de no generación de utilidades, se pagan las regalías liquidadas a los precios del mercado en Colombia, como lo mencioné, se sigue el modelo *ad valorem*,

pero además con una particularidad, - es que en varios contratos, en especial los contratos mineros del norte del país, cuentan con contraprestaciones adicionales a las regalías, - cláusulas de precios altos en las que se participa al Estado cuando hay ganancias extraordinarias, es decir. se paga la regalía como un porcentaje de la producción, haya o no haya utilidades.

Pero, además en los casos en los que aplica se aportan recursos adicionales a la nación, solo en el 2022, el sector de carbón contribuyó con 2.99 billones de pesos adicionales a los aportes de rentas - a los aportes de regalías. Monto incluso que supera en casi 1 billón de pesos el recaudo que la Dian estima obtener con la medida de la no deducibilidad en el sector minero. Vale la pena también aclarar que ese monto no está en las mediciones de la tasa efectiva de tributación ni tampoco en las proyecciones de recaudo, - esto lo que significa no es nada menos ni nada más que este sector ya cuenta con medidas para generar mayores aportes a la Nación en épocas de precios altos como las que se vivieron en el año anterior. Ahora bien, independientemente del modelo que se aplique en el pago de las regalías, lo cierto es que estas son deducibles del impuesto de renta, la forma en la que son liquidadas - las distintas concepciones para establecer su valor pueden variar de país en país, pero no varía su noción de costo inherente a la actividad minera.

Avanzando con el cuestionario, ahora me referiré a las variables, técnicas, valores - elementos que hacen parte de la liquidación de las regalías. En nuestro país, las leyes que las regulan - regulan su funcionamiento contemplan, como se ha mencionado, el pago en dinero - el pago en especie, en ambos casos. antes de la ley 2233 del 2022 eran en su totalidad deducibles. Aquí permítanme hacer énfasis en algo, en el caso de la industria minera, el pago de las regalías se realiza en todos los casos, en todos los casos en dinero - la totalidad de la venta. El 100% de la venta del mineral constituye un ingreso para las compañías mineras, en minería no hay pagos en especie, tal como puede constatarse, - como el doctor Pardo lo ha dicho en los procedimientos establecidos en la Agencia Nacional de Minería, - eso es debido a que no existe la capacidad operativa ni jurídica para recibir - comercializar los distintos minerales, los distintos - muchos minerales que produce el país.

En relación con la fórmula para liquidarlas. Esta es el resultado de multiplicar tres variables el precio base de liquidación, la producción - la tarifa o porcentaje establecido para cada mineral. El monto del precio base de la liquidación lo publica trimestralmente la Unidad de Planeación Minero-Energética, a partir de los indicadores internacionales, como mencioné anteriormente, la deducibilidad de las regalías es una práctica aceptada en todos los países del mundo. Siendo esto, señores magistrados, un tema no menor, ya que, en parte, o diría yo, en muy buena parte esto determina la

rentabilidad de los proyectos - por supuesto, de las futuras inversiones en el sector. De tal manera que el artículo demandado no solo está afectando la inmutabilidad de las regalías, bajo las cuales se otorgaron los títulos mineros, desnaturalizando su noción constitucional - técnica, sino que, al hacerlo, contraviene el principio de justicia tributaria, ya que compromete la viabilidad de los proyectos presentes - futuros.

Los estudios técnicos independientes aportados dentro de este proceso son consistentes al indicar que, en una operación de extracción de carbón, esta sola medida incrementa la tasa efectiva de tributación por encima del 100%, lo que significa es que en escenarios de precios promedios, no de precios bajos de precios promedios, el impuesto capturará la totalidad de las utilidades del proyecto. Esto sin contar el efecto además que tiene la sobretasa al carbón que, aunque no es objeto de esta audiencia, genera cargas fiscales adicionales. Señores magistrados, ¿quién permanece en una actividad económica cuando su carga tributaria supera las utilidades?, lo anterior conduce a otro escenario importante para este debate según nuestro criterio - es que el legislador ha debido consultar la capacidad contributiva real de los sectores a grabar, considerando índices reveladores de riqueza - no determinar una capacidad, teórica o presunta.

De este modo permítanme hacer algunas precisiones adicionales en relación con la perspectiva que ha tomado este debate, - es que no es cierto, como se menciona en la exposición de motivos, que el sector que represento detenta una tasa efectiva de tributación baja, de hecho el propio proyecto de la reforma tributaria presentado por el Gobierno reconoce que es la más alta entre todos los sectores económicos del país, tampoco es cierto que la deducibilidad de las regalías signifique una recuperación del pago, las regalías no son, ni pueden entenderse como una recuperación, ya que no operan como descuentos tributarios. Las regalías tienen condición de deducibles, como lo es cualquier otro costo de producción, lo anterior lo reafirma el hecho de que todos aquellos contribuyentes que pagan tarifas al Estado por el uso, concesión - o explotación de recursos o bienes públicos deducen este valor de su base gravable. Como por ejemplo las empresas que manejan concesiones portuarias, empresas de servicios públicos, titulares de concesiones por el uso del agua, concesiones viales - empresas que usan el espectro electromagnético. Esto constituye un tratamiento contrario a los principios de justicia, equidad e igualdad.

Ahora bien, algunas entidades del Estado intervinientes en el proceso aseguran que las actividades económicas que describí anteriormente no son comparables por el hecho de que la norma acusada refiere a recursos naturales no renovables. Es importante recordar que, en el caso del espectro

electromagnético, la Corte ha reconocido que es un recurso limitado - su carácter de costo deducible no está en cuestión.

Quisiera terminar señalando que la no deducibilidad de las regalías, si bien incrementa la renta en el corto plazo, como indudablemente lo pretende la medida compromete los recursos de mediano - de largo plazo de la nación. El balance de aportes al Estado en los años venideros, haciendo cálculos a precios de hoy, valor presente neto será entre un 25% - un 30% menor frente a aquel que se prevé con las condiciones actuales de depuración de la renta.

En este balance no pierde el gobierno actual, pero si pierden los próximos gobiernos, pierden las regiones - pierden los miles de familias que dependen de la minería para su sustento diario. De tal manera que, para terminar, vale la pena preguntarse lo siguiente. ¿midió el gobierno, el verdadero impacto, el verdadero costo beneficio de insistir en una medida desproporcionada que afectará la estabilidad fiscal del país en los próximos años? Que afectará a los presupuestos regionales, el bienestar de las familias en las regiones mineras, - aún más, es válido también preguntarse ¿si la información con la que el legislador aprobó el artículo 19 fue cierta - suficiente? Desde el sector minero asumimos, señores magistrados, este debate con la profunda convicción de que la norma demandada compromete de manera importante la permanencia - el futuro de la minería en nuestro país, - al ser además una medida inequitativa e injusta - regresiva para todos los colombianos. Gracias por su atención.

4. Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)

Muchas gracias. Antes de compartir con los honorables magistrados unas reflexiones relacionadas con el impacto de estas medidas tributarias en la industria. Quisiera señalar dos cosas. La primera, recordar que no es cierto que el legislador tenga autonomía absoluta - carezca de límites para definir la regulación en materia tributaria, hay unos principios que deben defenderse, - estos además están muy claros en la sentencia C 540 del 2005, cuando desarrolla - profundiza en lo que concierne las oraciones estructurales - que indica que existen - constituyen límites a la libre configuración del legislador. Lo segundo, el Ministro de Hacienda al final la tuvo clara, afirmó el ministro de Hacienda que la regalía sea en dinero o en especie, nunca constituye un patrimonio o un ingreso que tiene por finalidad constituir una renta para efectos tributarios, lo dijo de manera muy clara, - se lo voy a mandar muy clara, entonces, si no es una renta para efectos del pago del impuesto, pues ¿cuál es la razón? Para que la regalía haga parte de la base del impuesto de renta, si no es renta, no puede hacer parte del impuesto de renta.

Lo anterior independiente de la manera contable como las empresas, lo presente en últimas, bien sea porque sea en dinero o en especie, finalmente se termina pagando el 100% de las regalías al Estado. Esa es la realidad, ¿por qué? Porque como se ha dicho acá, es una contraprestación que el mismo tiempo es un costo para el productor. Entonces, la discusión de fondo no es si es en dinero, en especie. La discusión de fondo es si estamos hablando de un costo que es inevitable, inexorable para el productor. Entonces, pues, no hay ninguna razón para que no se pueda deducir de la base del impuesto de renta. Volviendo al ejemplo, creo que fue muy didáctico el ministro de Hacienda, los 35 barriles de regalías son del Estado, tanto al inicio como al final del proceso, esa confesión del ministro me pareció fundamental.

Ahora, si hablemos del impacto. Iniciemos por la tasa efectiva de tributación, en el caso de las empresas privadas de la industria de petróleo, la tasa efectiva de tributación, con estas medidas, se incrementa en un 69%, al pasar del 39% al 67% la tasa efectiva de tributación. Dirán algunos que 67% no está mal, no excede por mucho la tasa nominal de tributación más alta prevista en la ley colombiana. En otras, además, descomponemos esa tasa efectiva de tributación, - esto con base en cifras que da la DIAN, es evidente, además, que esta tasa de las empresas privadas es distinta a aquellas de las empresas estatales o de mayoría estatal. Pero como alrededor de 2/3 de la producción es por cuenta de empresas del Estado, - esa tasa efectiva de tributación de la parte del Estado es menor a la de los privados. Entonces lo que hace es jalona la base, la baja, o sea, jalona hacia abajo la tasa efectiva total. Eso es importante tenerlo presente. - les doy un ejemplo. Antes de la reforma tributaria, la tasa efectiva de tributación para las empresas del Estado era del 23% - era 31% de las privadas, pero como el grueso de la producción es estatal, entonces nos jalona hacia abajo la tasa efectiva de tributación global. No es tampoco que esta industria tenga una tasa efectiva de tributación solo en lo relacionado para mencionar el impuesto de renta diferente entre compañías, - cuando digo diferente entre compañías es porque desarrollan la misma actividad - que llegue a ser de casi el doble que la del promedio de las industrias que tributan sobre una tarifa nominal del 35%. - si uno examina de manera integral lo establecido en la reforma tributaria, vemos que estaríamos hablando de una tasa de impuesto de renta que puede llegar al 50%.

Quiero ahorita entonces señalar lo siguiente, el Gobierno en su momento presentó entre las distintas motivaciones para prohibir la deducibilidad de las regalías en cifras que trataban de dar a entender que esta industria es una industria que tributa poco, que es una industria que además tiene múltiples beneficios - gabelas. Ya lo dijo aquí Juan Camilo, eso no es cierto, el sector extractivo presenta la mayor tasa efectiva de tributación de todos los sectores económicos, una medida fiscal desproporcionada que viola el principio de equidad tributaria.

Hablemos ahora del *government take*, este se diferencia de la tasa efectiva de tributación, el *government take* es el indicador por excelencia que utiliza la industria a nivel global para medir la competitividad en los distintos países. ¿Ete qué hace? Esto es lo que se estima la participación del Estado a través de distintos mecanismos a través del impuesto de renta, regalías, derechos económicos, otras cargas - lo compara entre países, pero a través de la vida útil del proyecto. Pues bien, permítame decirles que esta reforma tributaria - especialmente - a partir de este artículo 19, lo que hace es que el germen de la industria hidrocarburos en Colombia pasa del 64% al 80%. 64 al 80%, un incremento del 25%. Ecuador, Brasil, Argentina, República Dominicana, Perú, Guyana, entre otros, tienen un *government take* muy inferior al de Colombia, que se sitúa entre el 45%- 55%, 60%. Ahora bien, esto sin perjuicio de un tema que es materia, otra discusión - es los altos costos de operar en Colombia, pues Colombia está entre el 70% de los países con mayores costos de operación a nivel global.

Quiero hacer referencia a un tema que es muy delicado - es qué es lo que ya está pasando en materia de inversión en esta industria. Nosotros hacemos todos los años un estudio ambiente, inversión - este estudio de ambiente inversión lo que refleja es que para el año 2023, por cuenta de la reforma tributaria, - en particular de este artículo 19, las empresas están dejando de invertir 370 millones de dólares por los nuevos impuestos. Últimamente apreciamos que hay ingresos importantes de dólares al país, eso no es que haya un interés espontáneo de inversión, no, están trayendo dólares para pagar los impuestos. Ahora bien, quiero enseñar lo siguiente, durante un par de décadas, las empresas privadas que han estado en Colombia, que cada día son menos, ellas han asumido el 70% de la actividad exploratoria en Colombia, poniendo el capital de riesgo jugados con Colombia. Estas empresas para este año, su presupuesto de inversión en exploración se reduce un 33%, esto debería ser alarmante para un país como el nuestro.

Quiero señalar, además, que le presentamos en su momento al Gobierno, al Congreso, distintos estudios, señalando como lo mejor para el país fiscalmente, es no gravar excesivamente al sector minero energético porque tiene una capacidad de producir caja si las reglas del juego se mantienen. Pero voy a decirles por qué es tan importante la inversión, el país necesita - van a estar durante un tiempo, no sabemos cuánto, pero seguramente un tiempo importante de esta industria. El más reciente marco fiscal de mediano plazo se basa en unas premisas que son discutibles, - voy a señalar dos porque son medulares a esta discusión. Una señala que en el 2026 llegaremos a 825.000 barriles, nosotros consideramos que vamos a llegar a 770 - pico mil este año, porque hay un esfuerzo en producción también por recobro mejorado, pero 825.000 barriles es mucho barril - requiere de inversión. ¿dónde está esa inversión? Pero señala más ese marco fiscal de mediano plazo, algo que es

muy delicado, - ese es qué dice que, en el año 2034, en 11 años, que no es nada, la producción va a caer alrededor de 500.000 barriles, 500.000 barriles, o sea, 270.000 barriles menos, - eso serían si sumamos todo las reservas probadas probables, posibles recursos contingentes, prospectiva - si suma todo llega a 500.000 barriles, esto no solo, pues es un poco, como diríamos un poquitico como de pa arriba, pero lo cierto es ¿dónde está la inversión para eso?, - esto porque es un tema importante - es por qué necesitamos de los recursos de esta industria.

Ahora yo podría relacionarlos a ustedes, los desafíos que hay para sacar adelante los proyectos exploratorios actuales, incluso en recobro mejorado. El recobro mejora nos ayuda a exprimir más el limón, a ver cómo raspamos más la olla en este momento, pero no nos incrementa las reservas - los proyectos costa afuera, que tenemos gran esperanza en ellos, pues tienen contingencias complejas - yo no creo, que estos terminen siendo viables. Si el artículo 19 - otras medidas de la reforma tributaria continúan en pie, yo no veo que sean viables esos proyectos a mediano plazo.

Ahora, honorables magistrados, he aquí se ha argumentado en el país que esta industria debe contribuir más en épocas de precios altos, sí, es cierto, pero es que ya lo hace. Es que el impuesto de renta, un porcentaje sobre las utilidades, - además en Colombia tenemos en muchos contratos, tenemos cláusulas de derechos económicos por precios altos. Pero lo que quiero decir porque aquí se ha dicho que se necesitan los recursos para invertir en lo social. un momentico, tampoco puede ser, ¿no? Entonces que se sustente la necesidad de conseguir nuevos recursos, no transgrediendo, vulnerando unos preceptos constitucionales, no puede ser a cualquier costo. Finalizo diciendo lo siguiente, la industria es una industria de ciclos, - come es de ciclos, hay ciclos de precios altos, medio bajos en épocas de precios bajos - tuvimos los últimos diez años dos ciclos de precios bajos. ¿de dónde? ¿a qué le echan mano las empresas? Ahorros que tienen en razón de las épocas buenas. ¿Por qué? Porque esta es una, porque si no, toda esta industria simplemente no sería viable - los proyectos no serían viables.

Concluyo diciendo lo siguiente, creo que es con los colombianos son todos conscientes que, - si bien me voy por supuesto a tratar un tema de política pública, que la no deducibilidad de las regalías - algunas medidas que están en la reforma tributaria, - que están demandados por inconstitucionalidad, es parte de una política deliberada para desincentivar la inversión en este sector. Es así, apoyar esta industria, como lo refleja el marco fiscal de mediano plazo, que dice que irá en declive. De que van a reducir la principal fuente de financiación del Estado social de Derecho, la pérdida de ingresos nacionales de regalías para las regiones - terminará impactando el desarrollo sostenible del país. Esto sin perjuicio de su impacto en la seguridad energética en la

autosuficiencia en petróleo - gas en la sostenibilidad macroeconómica en nuestras cuentas. Nuestra canasta exportadora, mientras avanza una transición energética en lo que corresponde para Colombia que sea responsable, finalizo, las políticas públicas deben utilizar medios respetuosos de nuestra Constitución, prohibir la deducibilidad de regalías - volverla artificiosamente parte de la renta de las empresas es contrario a la Constitución. - quiero reiterar lo que aquí se ha dicho de manera exhaustiva contradice la definición constitucional de la regalía como contraprestación, - lo otro es contrario a los principios constitucionales de igualdad, justicia - equidad en materia tributaria. Muchas gracias, magistrados.

Preguntas de magistrados - réplicas de los participantes del segundo eje temático

Antonio José Lizarazo Ocampo, magistrado de la Corte Constitucional

Muchas gracias. Yo quisiera insistirle, insistir en mi pregunta, porque ahora, con estas nuevas intervenciones, de nuevo volví a tener algunas dudas. Yo quisiera preguntarle al doctor Lloreda, - no sé si alguien más quisiera ampliar, pero yo quisiera insistir en la pregunta. Entonces, si las regalías no constituyen una renta o no constituyen o no forman parte de la base gravable, pues obviamente no podrían ser deducibles, porque no forman parte de la renta. Entonces no puedo deducir lo que no forma parte de la base gravable, pero entonces yo quisiera que me explicaran, ¿eso forma parte, o no, de los de la base gravable? - por lo tanto no es deducible, o ¿si forma parte de la base gravable - por lo tanto debería ser deducible? Yo quisiera, como tener absoluta claridad de cómo en la realidad eso ocurre, ¿por qué?, el ministro fue muy claro en que no forma parte de la base gravable - que, por lo tanto, obviamente no puede ser deducible. Eso es lo que le entendí al ministro, pero no sé si eso efectivamente es así.

Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleo - Gas (ACP)

Honorable Magistrado, creo que el ministro fue muy claro, - al escuchar al ministro entonces no debía ser parte de la base gravable del impuesto a la renta, pero el artículo 19 dice es. Yo creo más en la opinión de que dio aquel ministro cuando confesó que al final del proceso, como no puede entenderse como un ingreso constitutivo de renta, no opera la base gravable. Pero lo que hace la reforma tributaria, - lo que está haciendo el artículo 19, es exactamente lo contrario, es que está prohibiendo que se deduzca, eso es lo que hace el artículo 19. Entonces, si vemos ahí una cosa, es lo que dice la reforma tributaria - es lo que aquí ha dicho el Ministro de Hacienda.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Es una pregunta muy, muy puntual para el doctor Pardo, el director de la Agencia Nacional de Minería. Las regalías mineras nunca se han pagado en especie, o sea, esta pregunta solo tiene que ver con el pago en dinero, cuando se paga en dinero, que ya aquí todos hemos dicho que es propiedad del Estado. El exportador del Carbón o del mineral lo vende, - de acuerdo con un concepto de la agencia del año 2020, lo tiene que registrar como ingreso, entonces la pregunta es, si se obliga al explotador a incluir ese ingreso dentro de sus ingresos. La pregunta es si debería poderlo deducir al incluirlo en sus ingresos cuando lo vende en el exterior, porque el carbón generalmente es de exportación.

Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería (ANM)

No, doctor Linares no le entendí, cuando se le obliga a incluir esos ingresos que le obliga a incluir los ingresos, la regalía, o...

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

No, digamos el punto que hemos visto aquí, durante la audiencia, es que estamos hablando exclusivamente del pago de regalías en dinero. Cuando se paga en dinero, el exportador del mineral lo vende en el exterior, lo recibe - calcula la regalía, como usted nos explicó acá. - esa regalía se la gira a la Agencia Nacional Minera. Pero digamos, ese pago en dinero está presuponiendo que el exportador está incluyendo en su renta gravable ese ingreso, correspondiente a la regalía. La pregunta es si el ingreso que es del Estado es el Estado, ¿por qué la ANM está señalando que se incluya dentro del ingreso del exportador a través de un concepto del año 2020?

Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería (ANM)

Bueno, primero no podría exportar si antes no ha demostrado pago de regalías, - las regalías se calculan como ya mostré, con un precio base Bocamina, que en ese caso es el precio de mercado internacional - echarlo hacia atrás. Ya dentro de las empresas, si incluyen su regalía como parte de sus costos - determinan si es viable o no exportar. Ese es un tema que ya se sale de las manos de la agencia, me imagino que lo que lo incluye no, no van a perder. Pero digamos en lo que tiene que ver con la Agencia Nacional de Minería, el tema es neutral, allá como él hace su negocio, como configura sus balances, sus costos, no tiene que ver con ninguna de las variables que nosotros utilizamos para el cálculo de regalías, el volumen, la tarifa - el precio base boca, boca de mina. De ahí para allá es un tema de las empresas, si lo incluye, incluye o no las regalías. Ya está por fuera de la competencia de la agencia.

Natalia Ángel Cabo, magistrada de la Corte Constitucional

Bueno, no, yo quisiera básicamente que respondiera el Gobierno algunas de las afirmaciones que señaló aquí el doctor Nariño - el doctor Lloreda. Ellos señalan que el objetivo de esta norma es de sensibilizar la actividad de exploración - explotación de hidrocarburos - la explotación minera, - que básicamente con el artículo demandado, básicamente esa actividad económica se va a acabar o tiene, digamos riesgo de impactar fuertemente - de evitar la inversión. Yo quisiera que ustedes respondieran a esas afirmaciones, si eso es cierto, no es cierto, como lo ven ustedes, - en realidad si el propósito, si es desincentivar esta actividad económica, ¿qué impactos ustedes anticiparon a corto, mediano - largo plazo? Gracias.

Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería (ANM)

Perfecto, yo quisiera hacer la siguiente introducción. Doctora Cristina, como ustedes lo han podido ver a lo largo de esta audiencia, las posiciones desafortunadamente son extremas, no hay un diálogo que uno pueda decir hablemos con certeza, sino siempre se llevan las cosas al extremo. Yo quisiera pedirle un favor muy, muy, muy, muy respetuosamente, yo creo que nos toca a nosotros como, Estado entrar a mirar las cifras, entrar a ver temas como por ejemplo, la tarifa efectiva de tributación, es lógico para cualquier persona, que si dentro de un proceso de depuración de la renta uno tiene deducciones o exenciones o rentas exentas o exentas, o ingresos no constitutivos de renta de renta abultados, cualquiera de esos conlleva a una reducción de la base gravable -, por tanto, lleva a una reducción de la del del impuesto a cargo.

Es que no entiendo cómo tienen la lógica contraria, cuando eso es cuando uno coge las declaraciones de renta, todas esas cosas que estoy mencionando, hombre, lo que hacen reducir la renta gravable, reducen el impuesto a cargo - reducen por tanto el impuesto efectivo de tributación. Sobre eso también hay cantidad de estudios, pero no voy a discutir con eso. Pero yo sí creo que sería como la oportunidad de una forma muy sensata, tranquila, que el Estado tenga las cifras que ustedes de pronto lleguen a una determinación, una decisión que obviamente acataremos. Ciertamente, pero las cifras no son, no son como se comentan.

Tengo varias, varios comentarios respecto los comentarios del doctor Lloreda - doctor Camilo, que esta es una deducción deliberada para acabar con la industria de hidrocarburos. Eso no, no es cierto, porque simplemente nosotros vamos es en línea de lo que ya dijo el Consejo de Estado, el 12 de octubre de 2017. Las normas del 2017, más del 2023, ni 2022, cuando declaro nulo el concepto que le permitió que les permitía deducir las regalías de los

impuestos. Se nos puede decir que es una política de liberar, este gobierno cuando simplemente lo que estamos haciendo dándole curso a una decisión judicial del Consejo de Estado del año 2017. Entonces, ¿qué vamos a acabar con el sector? es absolutamente incorrecto.

En Petróleos existen por lo menos un poco más de 300 contratos de exploración vigentes que están andando, - todavía no sabemos cómo van a resulta. Habrá algunos positivos, habrá otros negativos. No sabemos cuál es el aumento de las reservas en los próximos años. Si uno dijera si la tasa de éxito en Colombia sigue siendo del 25%, hombre, de los 300 títulos que hay hoy, por lo menos 75 tendrían que arrojar resultados positivos en materia de reservas, aplicando la tasa que se ha venido históricamente de éxito. En minería tenemos 7200 títulos, de los cuales casi la mitad están todavía en fase de exploración, en fase de exploración. Es que me digan que vamos a acabar la minería, hombre, no, en primer lugar, este gobierno ha sido respetuoso del derecho adquirido por los empresarios a través de sus contratos firmados con el Estado, hoy nadie puede decir en el país que la minería o los hidrocarburos acabó unilateralmente - de forma arbitraria un contrato. No, eso no ha pasado - eso no va a pasar.

Entonces tenemos en minería 3000 - pico de contratos que hoy están todavía en fase de exploración - que van a seguir si encuentran - tienen éxito en el relleno, en reservas, pues obviamente van a entrar a la fase de explotación, de manera que la minería no, no se va a acabar hoy, no se va a acabar mañana, petróleo tampoco. Vienen proyectos importantísimos de Ecopetrol, los descubrimientos recientes en gas offshore, lo que tiene Ecopetrol todavía, que sigue en fase de exploración en varios proyectos - en Piemonte, bueno, eso hablaría muchísimo mejor la doctora Clara. Pero vienen varios proyectos, de Ecopetrol muy muy muy importantes.

Ahora no es que estemos acabando deliberadamente el sector, es que la geología también nos muestra que el sector está en fase de declinación, las tasas de extracción de hidrocarburos ya vienen varios años reduciéndose - es porque no hay campos como los Cusiana - Cupiagua, no hay más. - aquí estuvieron las grandes compañías haciendo exploración satelital, sísmica, satelital, etcétera, - se fueron del país. Sus grandes descubrimientos de Chuchupa, Cusiana, Cupiagua, Cravo Norte, sí, incluso Rubiales. Eso ya es cada vez más difícil de encontrar, - lo que tenemos en los últimos años es una racha de descubrimientos de lo que llamamos en hidrocarburos, bolsones de hidrocarburos, campos de 200, 300 millones de barriles que apenas dan para recuperar lo consumido en el año anterior.

Entonces tiene uno que también ponerse a pensar cuál es el futuro, si realmente cuando se hicieron esos análisis en el gobierno, pues obviamente sí

estuvimos mirando qué impactos íbamos a tener - tenemos ahí un problema de geología muy complicado. - es que hoy no tenemos grandes descubrimientos en el país, en su lugar, sí tenemos reservas remanentes importantes, tenemos una resolución que el Ministerio de Minas debería cambiar - es la que les permite a las empresas solamente declarar reservas comerciales de gas, las que están vendidas. Pero las empresas tienen mucho más gas de las que han vendido esas cosas, hay que sacar las cifras - mirarlas, mirarlas despacio. Tenemos otros temas que simultáneamente viene creciendo no tan rápido como quisiéramos, pero empieza a avanzar todo el tema de energías limpias, energía eólica, energías renovables que a la vuelta de unos 15 años fue lo que hicimos nosotros.

El estimativo, la balanza de energías primarias en el país tiene que empezar a cambiar en unos 15 años, que ya sean las fuentes limpias, los mayores generadores de energía - de los combustibles - de los combustibles fósiles. Entonces simplemente, bueno, que se está acabando el sector, hombre, miren las cifras que acaba de mirar el banco, que acaba de sacar el Banco de la República sobre inversión extranjera directa en Colombia. Uno no entiende, - si estamos acabando el sector, ¿porque los empresarios de hidrocarburos - minería son los que más están invirtiendo en el país? Es una cifra de la semana pasada de Banco de Banco de la República.

Ahora las regalías, las regalías no las revisamos desde el año 94, seguimos trabajando con las mismas tarifas de regalías, se revisaron - unas muy leves modificaciones en la Ley 756 en carbón, pero el país sigue funcionando con regalías del de 1994 - no atienden un nuevo mundo. ¿Qué es el Nuevo mundo? Lo acaba de decir Alemania, varios países desarrollados, óigame, tenemos una necesidad urgente minerales estratégicos, Alemania en sus cuentas ya sabe que, en 15 años, por ejemplo, los yacimientos de cobre se empiezan a agotar en el mundo, eso no es una decisión de este gobierno, eso es una tendencia universal al agotamiento de yacimientos con minerales estratégicos. Colombia no tiene litio, no es un capricho del Gobierno, no hay ambientes geológicos propicios para el litio, que es un mineral estratégico - fundamental para la transición energética, por ejemplo.

Entonces, todas esas cosas hay que hay que verlas, - la tendencia a la escasez de minerales estratégicos sí lo debería llevar a pensar que esas tarifas de 1994 deberían ser replanteada, a la luz de las nuevas condiciones del mercado internacional. Países desarrollados - compañías multinacionales, ávidos de minerales estratégicos, - nosotros tenemos algunos de ellos en el país, tenemos cobre, tenemos tierras raras, etcétera. Pero uno sí debería empezar a replantear que en la medida en que, en economía eso lo manda la escasez está en el horizonte, pues los costos de extraer - la renta deberían empezar a aumentar en el país.

Ahora si había, hace unos años había por lo menos 320 diferentes tipos de deducciones, exenciones en rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta, por lo menos 320, si había - estaban en la página de la DIAN, - entraba uno a mirar esas deducciones - pasaba algo que era terrible. - es que una deducción, por ejemplo, es un incentivo económico para fomentar un sector de la economía, - decía señor Gobierno examen costo beneficio a precios tributarios que se aprobaron en el pasado. Ahí encuentro todavía beneficios tributarios que 20, 30 años que ningún gobierno anterior. Porque obviamente los empresarios siempre, siempre lo utilizaron, entonces se han venido reduciendo. En esta última reforma tributaria se eliminaron algunas deducciones, algunos beneficios, pero han pasado cosas muy, muy, muy complicadas para el país en esta materia tributaria. Esta sede se me escapa ahorita el nombre hace unos diez años, en un libro que publicó decía mire, la aplicación simultánea de la deducción por compra de activos fijos con la amortización, una línea recta en cinco años está llevando que incluso el Estado subsidie la compra de maquinaria a los empresarios en Colombia. - claro, cuando se dio cuenta eso en el gobierno del presidente Santos lo eliminaron, pero esas son las cosas que tenemos que empezar a ver despacio.

La narrativa contraria es, por más vehemencia que tengan, no necesariamente el que más grita tiene la razón - es mi llamado muy respetuoso, doctora Cristina, a que ojalá tuviéramos las cifras. Sinceramos las cifras - sobre esa base podamos tomar la mejor determinación para el país. Muchas gracias.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Muchas gracias, doctor Pardo. En el expediente hay unos peritajes que se refieren a la tasa de efectiva tributación de que el sector extractivo en general - que, pues el gobierno tiene toda la posibilidad de controvertir mediante algún escrito que nos mande, poniendo de presente, por ejemplo, algunos beneficios que no hayan sido considerados. Estoy diciendo que el Gobierno tiene la posibilidad de intervenir para controvertir los peritajes que fueron enviados por algunos intervinientes, - que se refieren a la tasa efectiva de tributación. Luego, si allí no se han considerado algunos beneficios que todavía subsisten - que digamos aminoran la tasa efectiva de tributación, pues el gobierno está en perfecta libertad de entrar - de contradecir estos estos peritajes con las cifras que con que cuente.

Yo quisiera hacer una pregunta, pues un poco más técnica, sobre todo pues a los que están representando acá al sector de hidrocarburos, o sea a la Agencia Nacional de Hidrocarburos - a la Asociación Colombiana Petróleo, - es la relativa a si hay alguna diferencia en el tratamiento, digamos tributario de las regalías cuando se tratan en dinero - en especie. Es decir, si en ambos casos

entran como ingresos eh constitutivos de renta, independientemente de que se traten de regalías en dinero o en especie, que es en donde se da la diferencia, porque el sector minero pues no se da, sino solamente se pagan en dinero. En el sector minero propiamente se pagan siempre en dinero, pero en hidrocarburos pueden ser en dinero - en especie ¿hay alguna diferencia en el tratamiento tributario en estos dos casos? ¿Se tratan siempre como un ingreso constitutivo de renta?

Clara Liliana Guatame Aponte, presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)

Yo quería, primero, si es posible, yo quisiera primero hacer una referencia respecto a la pregunta anterior, antes de, permítame contestar. Cuando hablamos del término de dicen, dicen desincentivar, dice bueno, yo quisiera hacer una anotación que, al interior de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, con el aval del pues claramente del Ministerio de Minas, hemos generado medidas que permitan potencializar los recursos, los contratos que tenemos ahora vigentes con las diferentes compañías. Esa necesidad de potencializar, lo es porque la mayoría de ellos los tenemos en etapa de exploración, que en el caso de que tengamos un porcentaje de éxito elevado, un promedio, como lo decía el doctor Pardo, hemos tenido un 23%, 22%, que en ese caso lograríamos sumar reservas. Si quería hacer esa aclaración, esto ha sido una tarea importante, la necesidad de potencializar estos contratos. Claramente en algunas áreas en pensando en los recursos que tenemos offshore de gas, en el piedemonte, en el valle inferior de Magdalena - en la cuenca de San Jacinto. Entonces, es como dejar el mensaje que, si pues más que dicen desincentivar, ha sido tratar de que las compañías tengan de dónde cogerse para seguir, para continuar con su actividad exploratoria.

Respecto a la segunda pregunta, digamos, lo que hace la Agencia Nacional de Hidrocarburos es dar un precio, dar un precio en boca de pozo, ya digamos, esa es la responsabilidad de la agencia ya en el término en que se convierta en un ingreso o ¿no? Para nosotros que las regalías sean en especie o sea en dinero, pues como mostré anteriormente, se hacen todos los deducibles, se hacen las equivalencias correspondientes. Por lo tanto, la regalía que obtenemos, pues no digamos no tiene pues ninguna complicación.

Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)

Responderé a la pregunta de la honorable magistrada, - si me permiten, podría hacer unas precisiones de lo que aquí se ha señalado, especialmente por el presidente de la Agencia Nacional de Minería. Como lo señalé ahora, independiente de la manera contable, como se presentan los estados

financieros de las empresas al pagarlo en especie o en dinero, lo cierto es que en últimas esa regalía se paga totalmente. ¿Qué es lo que quiero decir con esto? Cuando estamos hablando del pago en especie, pues ahí es evidente que contablemente no constituye ni siquiera un ingreso bruto. Puede constituirlo para para las empresas, cierto, pero si es en dinero, pues lo que va a hacer la empresa es vender ese ese crudo para pagar la regalía. - ahí me parece importante diferenciar que contablemente pueden incluirlo como si fuese ese un ingreso bruto - atemporal. Pero ese no es un ingreso que tiene por finalidad ser constitutivo de renta. ¿por qué? Porque esa, porque esa regalía no es de la empresa, - lo que la empresa está haciendo es ayudándole realmente al Estado a buscar a vender la comercializable.

Pero ahí lo fundamental, honorable magistrada es que, si por ningún motivo se puede entender que es, que podría terminar siendo como un ingreso que tiene por la finalidad de hacer constitutivo de impuesto de renta - por lo tanto no puede ir a la base gravable - que hay maneras de neutralizarlo. Pues ahí viene precisamente la razón de la deducibilidad, ¿cierto? Precisamente para que eso no ocurra, incluso en ese caso, - no sé si me permiten hacer unas precisiones a lo señalado eh anteriormente, son los hechos los que están señalando que hay un propósito deliberado de golpear la industria. Ya señalé pues una tasa efectiva del 67% de en algunos proyectos el 80% el que las empresas estén dejando invertir 370. Es suficiente. Una caída en 33% de la inversión en exploración cuando se ha señalado que no se deben suscribir nuevos contratos de exploración en Colombia. Aunque la verdad es que es el momento en que no es claro si eso solo aplicaría el ANH o también Ecopetrol, porque si Ecopetrol sigue con los contratos de áreas propias, con la exploración que tiene hoy día pero le cierran la puerta, no hay exploración que no sea en diez años que esté pasando con Ecopetrol, pero ahí tampoco ha habido total claridad sobre eso, sí voy a decir algo - si realmente en última la Junta Directiva.

- concluyo diciendo ya, por favor, lo siguiente, es tres precisiones. Una esa sentencia del Consejo de Estado no dice lo que usted indica que dice, lo que dice es que la deducibilidad de las regalías aplica cuando hay unas condiciones que son las del artículo 107. Lo segundo, no es cierto que esté declinando a nivel mundial la producción de petróleo se está incrementando porque la demanda incrementa, - esto debe ir a la par de los procesos de transición energética en los distintos países. Ejemplos como el de Noruega incrementan, es decir, eso no es cierto. - lo tercero, pues la inversión que está llegando - de la cual el gobierno se ufana, pues es uno, porque hay una apuesta de corto plazo de las empresas en incrementar producción en este momento, también en parte por la incertidumbre que hay. - lo segundo ya indiqué porque tienen que pagar impuestos. Gracias.

Juan Camilo Nariño Alcocer, presidente de la Asociación Colombiana de Minería (ACM)

Gracias, Magistrado Ibáñez. Quiero simplemente - muy rápido profundizar en la pregunta que hizo el magistrado Linares. - es que en el caso de las regalías que se pagan en dinero, la compañía minera registra contable - fiscalmente el 100% de esos ingresos producto de la venta de la totalidad de la producción. De ahí se deriva el porcentaje de costo para, por supuesto, pagar la regalía.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

No, es que a mí me gustaría tener absoluta claridad - si no es posible ahora, también recurrir a ustedes para con posterioridad lo hagan dentro de los términos de los diez años. Con base en las intervenciones - en la en las intervenciones que aparecen en expediente - al mismo tiempo en el debate de hoy, hay una época que no era clara si era deducible o no era deducible de las regalías. Entonces aquí si me gustaría tener claridad sobre hasta cuándo no, pero era claro que eran deducibles o no eran, porque es que ya hay una serie de problemas a partir especialmente del concepto 54304 del 98 - de la Dian, - luego del 89041 el 2004, unido luego a lo que señaló la sentencia del Consejo de Estado del año 2017. Entonces ahí sí valdría la pena que, en cada uno de los escenarios también digamos toda la claridad de cuando fueron no deducibles o cuando fueron deducibles, porque es muy importante a una pregunta que ha hecho un ciudadano en el pasado - es si eran deducibles en una época, por qué no le pasó nada a la industria, o sea, la industria extractiva de recursos de hidrocarburos, o sea, la industria extractiva de los el resto de los recursos minerales, - ese es un tema que debe quedar absolutamente claro. El segundo tema, que es, a propósito de la tasa de tributación, supongamos un 67%. Usted lo señala, doctor Lloreda, Yo quisiera ahondar para que todos tengamos una claridad en la Corte de por qué una tasa de esa naturaleza termina siendo constitucionalmente hablando, independientemente del análisis de conveniencia, una tasa confiscación, claro que es profundizar - desglosarse en el tema para para todos los efectos. - tercero, - en eso pues, también, observar una respuesta sobre el particular. Además de lo que ha dicho la señora directora de la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Ayer, el Gobierno en su discurso del Estado de la Nación, al instalar las Cámaras, más o menos en las mismas - en la misma línea de pensamiento de la directora, decía ayer que lo que se pretende ahora, es sustituir, en el mediano - en el largo plazo, las industrias extractivas sucias por industrias extractivas, limpias - que, con una adecuada inversión, especialmente la segunda, se compensarían los ingresos que se dejan de recibir.

En el caso de las industrias extractivas sucias por explotar extracción - explotación de recursos fósiles, sin perjuicio de incrementar a su turno, los

ingresos resultantes de la producción en otras áreas del sector primario principalmente o del sector de turismo, que es a lo que se refirieron, se refirió ayer el Gobierno.

Entonces, a mí me gustaría mirar en ese punto, independientemente de la conveniencia, o no, desde el punto de vista macroeconómico, de qué es lo mejor en uno - otro sentido, cómo constitucionalmente se afecta en consecuencia la sustitución, si es que se afecta, de las inversiones en la industria extractiva fósil versus la industria extractiva de energías limpias. ¿Cuál es el análisis desde el punto de vista constitucional? -, por último, para efectos de tener una mayor claridad en relación con la situación actual de las reservas hidrocarburíferas en uno - otro caso. En el caso de la Agencia Nacional, sería muy interesante para que la Corte tenga además los estudios de sísmica, los resultados de estudios sísmicos que ha tenido hacerse en los últimos años para actualizar el mapa de recursos hidrocarburíferos, - saber hacia el futuro cuál es utilizar - en el interior del país. A manera de ejemplo, para los asistentes en los que nosotros, pues los, de acuerdo con los estudios sísmicos hasta el año 2003, por ejemplo, cuando se creó la Agencia Nacional de Hidrocarburos como consecuencia de la decisión que se hizo de Ecopetrol - con ello se creó la agencia, que creaba, se creía, que los, el mapa de recursos de usaba muy escaso, - que por eso producíamos en promedio 200 barriles de petróleo, 200 millones de barriles de barriles al año. Se hicieron los estudios de sísmica, se incrementó entonces el conocimiento, a su turno, del potencial hidrocarburífero - por lo tanto se Incrementó, la invitación para poder ampliar la explotación - pasamos de una producción de 250.000 barriles de petróleo diarios a casi 1 millón de Barriles diarios.

Hoy en día, cuál es la situación como para que efectivamente sepamos a mediano plazo, a corto, mediano - a largo plazo, que hasta el año 2030 para el cumplimiento de los objetivos de Desarrollo Sostenible, por una parte, más adelante en todo el tema de transición energética, ¿cuál es la verdad sobre los recursos hidrocarburíferos en Colombia? Con base el mapa, mire el mapa hidrocarburífero, que además eso constituye un tema de seguridad nacional. Pero, además con base en los estudios de sísmica que se adelantan, que es distinto de la exploración con base en los contratos que hay dentro del recurso e independientemente de la explotación o extracción de esos recursos, de acuerdo con los resultados que nos gustaría conocer en la Corte.

Juan Camilo Nariño Alcocer, presidente de la Asociación Colombiana de Minería (ACM)

Sin duda yo me permito contestarle, señor magistrado - por supuesto, sustentar esta afirmación en el escrito que amablemente nos pide. Pero en la historia de la industria minera colombiana las regalías siempre han sido deducibles. Ha

habido demandas ante el Consejo de Estado que generaron dudas en la manera como se liquidaron dichas regalías, pero han sido ratificadas con fallos posteriores, de tal manera que es así. Pero por supuesto luego lo apuntaremos al estudio.

Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)

Muchas gracias, honorable Magistrado. Sin perjuicio de profundizar en estos temas en un escrito enviar a la Corte, puedo señalar lo siguiente - es primero fueron, desmontables esto, la información que tengo aquí anotada es en virtud del Decreto 1979 del 1974 - este luego fue derogado por la Ley 75 de 1986, que las volvió deducible. Luego, entonces, como ustedes saben se presentaron una serie de acciones legales - el Consejo de Estado pues terminó señalando que, pues - como era obvio, - tenía que pasar era que para que se entendiera una contraprestación debía cumplir unos requisitos, artículo 107, lo uno.

Lo segundo, con mucho gusto vamos a hacer la de a desagregar, la manera como se componen esta la tasa efectiva de tributación del 67%, - además indicándoles, por qué, por ejemplo, hay un estudio de Fedesarrollo que le da distinto, ¿entonces por qué da distinto a ellos? ¿qué es lo que ellos incluyen en su análisis - que no - que no? Entonces con mucho gusto lo haremos, lo otro que me parece fundamental señalar a raíz de del del discurso del Estado de la Unión ese, el gobierno, e este momento está buscando la manera de optimizar los contratos existentes - eso está muy bien.

-, optimizar los contratos existentes de distintas maneras, viendo cómo e invitando a las empresas a utilizar técnicas como el recobro mejorado, es decir, raspar la olla, perfecto, pero todo eso te ayuda a incrementar producción de corto plazo, pero no te genera. Lo segundo, viendo si se extienden bajo unas condiciones los tiempos - si esto termina implicando un nuevo contrato. No, no lo sé, pero yo parto de una premisa, es que, aunque no se acepte públicamente, veo al gobierno preocupado por lo que está pasando en materia exploratoria - sabe que hay que explorar más. - cuánto tiempo, las empresas, las empresas en el mundo entero están ampliando su portafolio para no solo desarrollar otras fuentes de energía eólica, solar, con biomasa, incluso hidrógeno, pero sin descuidar el negocio fundamental que, yo podría enumerar varias empresas internacionales que había en un momento dado, otro dicho yo voy hasta tal momento con explotando petróleo, después gas.

Todas en este momento han entendido que estos tiempos, que los tiempos distintos - que no puede aplicar lo que le da la caja para seguir, no solo para ser viable, sino también para desarrollar las energías renovables - eso pues si seguramente a la vuelta de unas décadas, vamos no solo a ver ese una como un

portafolio amplio, honorable magistrado, sino que seguramente va la tecnología, nos va a indicar que hay maneras de capturar CO₂, las emisiones que son el real problema - que entonces, continuaríamos teniendo combustibles fósiles durante mucho tiempo. - por último, la situación de la industria hoy ya señalaba hay un incremento leve en la producción, que es lo que estamos registrando, pero es el resultado de la empresa.

Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería (ANM)

Daré lectura a la Sentencia del Consejo de Estado de 2017. Dice, primero, anúlese el concepto 015766 del 17 de marzo de 2005, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN, por las razones expuestas en la parte emotiva de esta providencia. Yo estoy haciendo alusión porque lo que se señaló acá es que este gobierno deliberadamente está acabando con el sector, - que este artículo 19 de la reforma tributaria está orientado a acabar con el sector. Estoy diciendo no, porque siempre se dio seguimiento a algo que aporte de la Corte Constitución, del Consejo de Estado desde el año 2017, no es 2023, es 2017. Fallo, es una decisión judicial que hoy se está llevando, materializando a través del artículo 19 de la actual reforma tributaria. Segundo, nunca dije que en el mundo se estaba acabando la extracción de hidrocarburos, nunca dije, dije en Colombia las condiciones geológicas hoy nos muestran una paulatina, paulatina - gradual reducción de las tasas de extracción, especialmente de crudo, cierto, eso es lo que yo estoy comentando - lo que estoy diciendo es que, si somos un país proactivo e inteligente, uno ya debería empezar a tomar medidas frente a ese hecho.

En diez años no tengamos hidrocarburos ni para refinerías ni para sacar el carro, creo que hay que recuperar el sentido de la planeación por parte del Estado para incluso antes de que suceda eso, empezar a tomar medidas hoy - no que nos coja, nos coja un día, para absolutamente nada. - ahora yo no sé esa cifra de la de la tasa efectiva de tributación de que supera el 80%, la verdad, nunca supe de dónde sale. Sumando las tasas nominales de tributación, si las están sumando podríamos estar por allá, pero por ejemplo, conozco un trabajo reciente del Ministerio de Hacienda donde están hablando de que las tasas efectiva estarían entre el 45% - 52% más o menos cierto, pero 80 - pico por 100 esa tasa sí. No entiendo porque siguen llegando empresas a explorar en Colombia - atraer inversiones, si existiera una tasa efectiva de tributación de esos, de esos niveles. Eso es lo que comento - comentaba al principio. Doctora Cristina, yo creo que hay que sincerar la información, si se toma, si se suman todas las tasas nominales, pues claro, le pueden dar 90, 100, pero eso no es lo que pagan realmente, lo que pagan es lo que muestra la efectividad de tributación - la tasa efectiva de tributación, por cifras de Ministerio de Hacienda es ostensiblemente más baja. Gracias.

Receso

D) Tercer eje temático: el pago de las regalías - su presunta recuperación mediante su detracción de la renta bruta en el esquema anterior a la Ley 2277 de 2022

Preguntas:

1. ¿Desde las perspectivas tributaria - matemática, la deducción de las regalías de la renta bruta permite que el contribuyente recupere el pago por este concepto?
2. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea afirmativa: ¿Cómo opera tal recuperación? ¿Cuál es el porcentaje de esa recuperación? ¿Cuál es el impacto de esa recuperación en el Presupuesto General de la Nación (PGN)? ¿Cuál es el impacto de esa recuperación en el Sistema General de Regalías (SGR)? ¿El cambio normativo introducido por la norma acusada tendría algún impacto en los contratos suscritos bajo la vigencia de la norma anterior?
3. En caso de que la respuesta a la pregunta anterior sea negativa: ¿Cuál es el impacto de la no deducibilidad de las regalías en el pago que los explotadores deben hacer por este concepto? Es decir, ¿los destinatarios de la medida pagarán, de manera indirecta - vía impuesto sobre la renta, un porcentaje adicional por concepto de regalías?

1. Julio Roberto Piza Rodríguez, apoderado judicial del Ministerio de Hacienda - Crédito Público

Buenas tardes a todos magistrados - a todos los presentes. Voy a responder las preguntas como han sido formuladas. Por favor, adelante. Primera pregunta es, si se recupera parte de la regalía a través de la deducción de la de la del impuesto a la renta. - la segunda pregunta es, ¿cómo opera esa recuperación - cuál es el porcentaje?

Bueno, entonces, el ejemplo no es muy visible aquí, pero la respuesta es, sí se recupera, - se recupera de manera que quienes explotan los recursos naturales aminoran la base de su impuesto a la renta. Entonces, en ese sentido, el monto total de la regalía termina siendo asumido parcialmente por el Estado. ¿en qué porcentaje? 35%. Ahí vemos un ejemplo, No sé qué tan visible sea, pero igual está calculado.

Esta mañana el ministro usó una presentación similar, - el ejemplo, pues es muy sencillo, hay \$1.000 de ventas, tiene unos costos - gastos. Los costos - gastos de este tipo de negocio, depende la edad de la mina, ese pues si está al

comienzo habrá muchos costos, cero ingresos - progresivamente en el en el año en la vida útil de la mina. Al final lo que va a tener es que ya ha recuperado toda su inversión, - tendrá rentas líquidas altas. Pero bueno, para los efectos de este caso hemos puesto ahí, 650, - tenemos las regalías, en una columna se deducen - en la otra no, pues la diferencia es obvia, terminamos con una base gravable diferente. Esa diferencia que es 35, en este ejemplo está demostrando que se recupera a través de un menor impuesto a la renta pagado por el explotador. Ese es pues la explicación gráfica de lo que se dice en el texto, 111.

Un ejemplo típico de esta situación de lo que se debatió esta mañana de algunos magistrados, el doctor Cortés, el doctor Lizarazo. Preguntaba doctor Cortés preguntaba si el ingreso era susceptible de incrementar la renta, que es el concepto que utiliza el artículo 26 de decir se tienen que incluir todos los ingresos, - depurando los costos - los gastos asociados a los ingresos para llegar a una especie de utilidad.

Entonces, - también el doctor Lizarazo preguntaba si esto era así o no, - de las respuestas que se dieron en particular, el doctor Lloreda decía que esto podría no ser ingreso si fuese así. Si fuese así, entonces se comportaría como una especie de contrato de cuentas en participación, donde simplemente pongámosle que la regalía en este caso que es el 10%, pues 90% son ingresos de la explotación. Con este ejemplo no se paga totalmente porque se recupera a través del impuesto sobre la renta en la medida en que se deduce. Ese es el propósito justamente del artículo 19, dirimir esa discusión que ha habido sobre las regalías - proteger la integridad de que el Estado, siendo propietario del subsuelo, es un recurso patrimonial, no tributario. Está la figura de la regalía, es una figura de lo que llamarían prestación económica de carácter público, no tributaria, pero de legítima, a recibir el 100% de la regalía a través de la deducción del impuesto a la renta, pues se, el explotador recupera un 35% en el ejemplo de que la tarifa fuese 35%.

Podemos ir a la siguiente pregunta, por favor, efecto presupuestal, ¿cuál es el impacto? - si, ¿esto tiene impacto en el sistema de regalías? En el presupuesto, por supuesto que tiene efecto, porque al permitir la deducción - disminuir la base gravable, el Estado recibe un monto equivalente, ese 35% que vimos en el ejemplo, significa 3.8 billones en el presupuesto del 20[2]3 - en los próximos años. Ahí está el gráfico, significará una partida importante de recursos menores recursos en el presupuesto de la Nación, por tanto, menor capacidad del Estado para atender sus obligaciones.

Tiene un efecto colateral en el Sistema General de Participaciones, artículos 356, 357, por virtud del cual el Estado Nacional transfiere a las entidades Territoriales, fundamentalmente, para financiar los gastos sociales, salud -

educación. - habiendo menos base de impuesto de renta en 3.8, pues los municipios tendrán menos recursos, había transferencias del Sistema General de Participaciones - por tanto, menores recursos para lo que significa el gasto social, salud - educación. El Sistema General de Regalías no se ve afectado porque efectivamente se recibe totalmente la regalía.

Siguiente pregunta, que si tiene efecto en los contratos, las obligaciones tributarias tienen una particularidad, son obligaciones de tipo legal, por tanto, el impuesto no grava los contratos. Lo que grava son los ingresos derivados de los contratos, entonces, un contrato no está protegido por los cambios tributarios. Si sale una ley que aumente los impuestos, sea renta o IVA, pues aplica a los contratos, no hay ninguna protección, esa figura que en algún momento utilizó el sistema colombiano de los contratos de estabilidad no existe de manera general. Por tanto, si sale una modificación legal en el impuesto a la renta, simplemente se aplican las reglas de los artículos 338 - 363. En el caso del impuesto a la renta, particularmente del 338, es la ley tendrá aplicación a partir del periodo que comienza, después de iniciar la vigencia, independientemente de la fecha del contrato. Están respondidas las preguntas. Hay una tercera pregunta que dice que en caso de que no se recupere, pues por tanto, como si se recupera, no habría lugar a responderla.

En todo caso, quiero de manera conclusiva plantear estos cuatro puntos - un punto adicional sobre algunos aspectos derivados un poco de la discusión que se dio en las horas de la mañana. Entonces, la figura de regalías - la figura de los impuestos parecería que fuesen parecidas, en de la naturaleza son muy distintas. El poder tributario es la potestad que le da el Estado al legislador de imponer cargas para financiar el Estado. La regalía es otra cosa, proviene de la explotación patrimonial de los bienes del Estado. En este caso, el artículo 332 le da el carácter de que es el subsuelo de la titularidad del Estado - el artículo 360 dice que por esa titularidad recibe una contraprestación. Estamos hablando de una renta patrimonial - por tanto las reglas de cuanto, como, Etcétera, no tienen la misma exigibilidad del principio de legalidad en materia tributaria.

El artículo 338, de manera explícita, dice que todos los elementos de la obligación hecho generador, sujeto, base - tarifas deben definirse por el legislador. En el tema patrimonial es un poco diferente, muchos de las cuestiones que preocupan a la Corte sobre la manera de pagar, sobre los asuntos relativos a la contabilidad, etcétera pues no tienen que definirse por vía legal todas esas figuras. - lo explicaron muy bien los directores de las agencias están definidos en leyes, entre otras cosas porque, por ejemplo, la regalía está sujeto a cambios de los precios internacionales - por eso salen resoluciones con cierta periodicidad trimestralmente por efectos del de que esta está asociado a un factor movable - dinámico. Por tanto, esos son aspectos

de carácter reglamentario - no de carácter legal, a diferencia del impuesto. Pues eso sí, tiene que ser definido de manera legal, el concepto de regalía es un concepto que está, esa es la contraprestación, es constitucional, - eso no es algo menor, deriva de la naturaleza de bienes de recursos naturales agotables, deriva también del hecho de que, históricamente nosotros hemos vivido de rentas de este sector que exige tecnología - capacidad financiera que no tenemos, por lo cual aquí ha habido siempre una inversión extranjera muy fuerte - fiscalmente, pues a partir del protagonismo que tiene Ecopetrol, pues siempre la sostenibilidad fiscal está fuertemente apalancada en este tipo de industria.

Por todas esas razones, aquí el Constituyente le da a la regalía un carácter que es, que no tiene equivalente, es muy sui generis. Esta mañana - tal vez en algunos de los argumentos de los demandantes señalan que hay categorías bastante parecidas para hacer el juicio de equidad. Ninguna es igual ni ninguna es igual, - a pesar de que, por ejemplo, el espectro electromagnético, pues está también como una figura patrimonial del Estado, ninguna tiene esta particular especificidad que se paga una contraprestación, además, por virtud del acto legislativo del 2011, que todos estos recursos tienen una vocación territorial, a un país que tiene un desarrollo centralista muy fuerte. De manera que yo creo que por todas esas razones no hay equivalente, a contrario a lo que se dijo esta mañana, esas categorías, como la tasa que se paga por el agua o las contraprestaciones de diversa naturaleza que se pagan por el espectro electromagnético, ninguna es deducible o su deducibilidad estaría sujeta a interpretaciones.

Entonces digamos que la regalía, el análisis que hay que hacer desde el punto de vista constitucional es muy particular. Por el otro lado, se ha dicho reiteradamente - es uno de los temas que es muy claro desde la perspectiva de la potestad del legislador. Nuestro legislador en el artículo 38 dice que es el legislador de manera directa, fijar directamente la base gravable, esto de alguna manera lo que hace es establecer un principio de legalidad fuerte, un principio legalidad fuerte. Pero a su vez, es decir, porque le exige determinar hecho generador, base - tarifa directamente por la ley, pero a su vez le da un gran espacio, de qué considera base gravable. Algunas de las demandas parecerían entender que es que el impuesto a la renta tiene carácter constitucional o el IVA. No es así, definir que es capacidad económica, que es un principio definido explícitamente en la Constitución, sino derivado del desarrollo jurisprudencial, exige que sea que sea el legislador el que haga ese análisis de qué es o no es.

En este caso, cuál es la razón legítima constitucionalmente que tiene el artículo 19 demandado, que por esa particularidad de estar consagrado en la Constitución, esa contraprestación la no deducibilidad, lo único que trata de hacer es que se reciba íntegramente la regalía - que no haya una recuperación

por parte del explotador, a través de la deducibilidad del impuesto sobre la renta. Ese es el propósito, que es un propósito constitucionalmente legítimo.

Bueno, me voy a referir a muchos aspectos que están derivados del cuestionario de la Corte, - que esta mañana dieron lugar a un análisis interesante. El primero se refiere, a cuál es la posición de este tema sobre si es deducible o no es deducible, preocupación del doctor Ibáñez, en particular. Esta mañana, en el análisis histórico que hacía el doctor Pardo, decía que bueno, primero que todo el estatuto tributario, el impuesto sobre la renta tiene como 300 artículos, la regla general es declare todos sus ingresos, Doctor Cortés, que tengan vocación de incrementar el patrimonio todos, - deduzca todos sus costos, - deduzca los gastos que aquí se establecen a partir del 107. Hay por ahí 100 artículos pagos laborales, cotizaciones de la seguridad, amortizaciones, depreciaciones. Todas esas categorías tienen un artículo preciso, las regalías lo tenían artículo 116 del Estatuto Tributario -, ¿qué decía? Las regalías serán deducibles para los organismos descentralizados. En esencia, solo Ecopetrol podría deducir durante mucho tiempo el sector digamos que cuestionaba esa, esa esa regla - los conceptos de la DIAN reiteraron durante mucho tiempo esa no deducibilidad. Contra lo que se dijo esta mañana en el año 2005, una consideración de decir que si era deducible a partir del artículo 107. El artículo 107 es un artículo residual, todo lo que no tenga un artículo específico pagos laborales, amortizaciones, depreciaciones, se va por la regla residual del artículo 107 que dice son deducibles. Las expensas, si tienen relación de causalidad, son proporcionales - necesarias, esa posición de la vía de admitir que fuese deducible la regalía pagada por los explotadores de petróleo con base en artículo 107 fue anulada por el Consejo de Estado en la sentencia del 2017. Fijó esta línea jurisprudencial, o sea, no es cierto que el Consejo de Estado haya dicho que esto es deducible, al contrario, aquí lo negó. Puede ser que en las consideraciones haya abierto la posibilidad, ¿qué pasa con eso? Que queda otra vez, en un rango de interpretación de sí o de si no, ¿qué es lo que hace la ley? certeza en el impuesto, definitivamente dice, no es deducible. - lo hace.

Entonces este aspecto es definir que para que efectivamente el Estado reciba las regalías será no deducible, los otros aspectos, capacidad económica, inversión, diferencias en las formas de pago, contabilidad, son aspectos de tipo reglamentario. Gracias.

2. Luis Carlos Reyes, director de la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN)

Bueno, nuevamente buenas tardes honorables magistrados, todos los asistentes. Con respecto a estas preguntas, creo que es importante darle todo el detalle posible a la respuesta - a los ejemplos que la que la puedan ilustrar,

porque de eso depende el entendimiento de este, de este factor fundamental que es, si se debe permitir la deducibilidad de las regalías, el contribuyente que está entregando esas regalías, está recuperando una parte de esas regalías que le corresponden al Estado. Lo primero es que la respuesta es que sí, si se permite la deducibilidad de las regalías, se le termina devolviendo al contribuyente una parte de lo que entregó en regalías. ¿Cuánto? un porcentaje igual a la tarifa del impuesto de renta, en general, cuando un contribuyente tiene un ingreso, una renta bruta, digamos de mil, debe un impuesto del 35% de esa renta de 350 en este caso, a menos que demuestre que hay unas deducciones - costos permitidos que le permiten que se le devuelva ese una fracción de esos 350 que tiene que pagar como impuesto de renta.

Al pagar, al permitir la deducibilidad de las regalías, lo que se permite es a esos mil, quitarle esa ese pedazo de la base gravable que corresponde a las regalías se le permite quitarle un pedazo a la base gravable, para que quede una base gravable menor, sobre la cual se liquida un impuesto menor - el liquidarse un impuesto menor, eso es la diferencia entre eso - el impuesto original de 350, es lo que termina devolviéndose al contribuyente de las regalías que ya había pagado. Este ejemplo ilustrativo que ya lo habíamos mostrado anteriormente, de nuevo, si tiene alguna de pronto, alguna pregunta al respecto, con mucho gusto puedo responderla, pero ilustra este principio.

Entonces, en este caso tenemos una empresa con ingresos brutos de mil, luego vienen unos costos ordinarios - aquí los estamos comparando, estamos comparando tres escenarios el escenario, de tratamiento solo contable, el escenario ya, de nuevo apelando a esos, a esos dos marcos de referencia, que deben mantenerse separados por un lado, el contable -, por otro lado, el tributario. Nos centramos en los últimos dos posibles marcos tributarios. El segundo escenario es el tratamiento fiscal, el tratamiento fiscal con regalías deducibles, es decir, como estaba antes de la reforma tributaria, - el último escenario es el tratamiento fiscal, con regalías no deducibles, los tres aplicados a la misma empresa. La empresa tiene ingresos de mil, entonces hay unos costos ordinarios que son los que nadie está debatiendo, si se deben deducir o no, la nómina de los empleados, de la empresa, es una serie de costos - gastos, edificios administrativos, etcétera, que en este ejemplo son de 200. Hay una serie de deducciones ordinarias que aplican en los tres casos, también e ilustramos inicialmente como por ejemplo multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio, sancionatorio, que contablemente siempre se deberían descontar, fiscalmente, en lo estipulado por el Congreso de la República - los que las Corte han aceptado, no deben descontarse. - por último, el punto bajo debate la deducibilidad de las regalías, tratamiento contable, que es un debate en un marco distinto.

Concentrándonos en el escenario dos - el escenario tres. Todos estos números negativos en rojo son los que se le están restando a esa base gravable de mil, cada una de estas, cada una de estas cifras que le restó a esos mil, me van bajando ese impuesto inicial de 350 me lo van bajando en el 35% de cada una de esas deducciones. Entonces por ejemplo, en el escenario dos, al tener ingresos una renta bruta de mil, si no le puedo demostrar al Estado ningún otro costo deducción permisible, tengo que pagar un impuesto de 350. Pero después llego - le digo al Estado tengo unos costos ordinarios de 200, inmediatamente lo que le estoy diciendo al Estado es, permítame, tengo derecho a que se me devuelvan \$70, de esos \$200 son \$70 menos que le quitó los 350 iniciales, con las deducciones ordinarias son 35, por eso sean. - por último, con las regalías, - aquí está la respuesta central, la pregunta, esos 300 de deducción adicional me permiten que se me devuelva el 35% de esos 300 que había pagado en regalías, o sea, un total de 105, si uno hace las sumas - las restas el impuesto de renta aplicando esa tarifa del 35%, en el escenario con las regalías deducibles, implica un impuesto de renta de 140. Mientras que el escenario bajo la ley actual es un impuesto de 300 de 245. La diferencia entre estos dos posibles impuestos es lo que se le está devolviendo al contribuyente. Este es un caso en el cual, parte de la deducción por regalías de esa es algo que se le devuelve al contribuyente de lo que ya había pagado por regalías, - en el siguiente ejemplo, se ilustra algo, algo semejante que es cuando una empresa da pérdidas, en este caso, aquí se trata de una empresa que tiene utilidades, una utilidad de 300 inicialmente, luego 400, luego 700, pero en este, en el ejemplo de la siguiente diapositiva que estamos viendo, es una empresa con pérdidas, una empresa con pérdidas tiene, costos - gastos iguales, o superiores, a sus ingresos - en este caso adeuda cero en impuesto de renta.

Uno podría pensar erróneamente, No, ahí no el Estado no le está devolviendo nada de lo que pagó por regalías. Pero esta empresa puede tener una E, puede tener unas pérdidas fiscales que el año siguiente las reclama como una deducción que pueda hacerle a su renta líquida gravable, pagando así menos en impuestos en un porcentaje correspondiente al 35% de esas regalías que pagó en el año que tuvo pérdidas. Entonces aquí, por lo menos, dos maneras en las cuales debe el contribuyente terminan devolviéndole parte de lo que pagó por concepto de regalías. - esto tiene llegando a la siguiente parte de la de la pregunta, tiene un costo fiscal importante para el Estado, los análisis fiscales de este tipo son, como ustedes lo saben, complejos - requieren una serie de supuestos, aquí presentamos una cota inferior de esos costos para el Estado, siendo conservadores en términos de la afectación al Estado, pero consideramos que pueden ser cifras superiores, por ejemplo, como las que presenta el Ministerio de Hacienda para el 2023.

La no deducibilidad de regalías del sector minero tiene un impacto fiscal de 1.5 billones de pesos. Para el 2024 se proyecta en casi un 1 billón de pesos, eso por el lado de la no deducibilidad de regalías del sector minero. En la siguiente diapositiva se muestra el impacto de la deducibilidad, de la no deducibilidad de regalías en el sector hidrocarburos. Si quitamos esta no deducibilidad para el 2023 tiene un impacto fiscal de 1.2 billones - para el 2024 uno, que es esencialmente el mismo de 1.2 billones. - esto nos lleva a un total que se muestra en la siguiente diapositiva de un impacto fiscal de 2,7 billones de pesos en el 2023 - de 2,2 billones de pesos en el 2024. La afectación al Estado colombiano, lo que el Estado colombiano paga para devolverle esta parte de las regalías a los contribuyentes del sector minero energético es sustancial, es un costo parecido, por ejemplo, al costo del programa de alimentación escolar que le da el sustento necesario millones de niños en el país. - creo que esos derechos fundamentales que se están garantizando, ahí es lo que debe verse como el verdadero impacto fiscal de volver a devolverles esta parte de las regalías que son del Estado colombiano a los contribuyentes del sector minero energético. Eso es todo, Muchas gracias.

3. Rodrigo Uprimny Yepes, investigador del Centro de Estudios de Derecho, Justicia - Sociedad (Dejusticia)

Buenas tardes, honorables magistradas - magistrados, comienzo por agradecer la invitación a esta audiencia, es un honor estar aquí, - compartir la audiencia con juristas que respeto profundamente antes de responder directamente, las preguntas. Yo creo que resulta necesario hacer como una visión constitucional general de la norma acusada - de su sentido. Yo creo que tengo una presentación, - entonces eso explica que voy a empezar con esa visión general, luego responderé las preguntas - a partir de responder a las preguntas llegaré a unas consideraciones finales que, sin presentación.

Bueno, yo voy arrancando para no perder tiempo, porque primero es de consideraciones generales, - para echar carreta sí puedo hacerlo sin cuadro, el cuadro era porque tenía datos. Las consideraciones generales son las siguientes. Yo creo que esta norma es claramente constitucional, yo creo que estamos frente a un tema jurídico complejo, de enormes implicaciones fiscales, se habla de tres 8 billones en las valoraciones que hace el Ministerio de Hacienda, el impacto de la no deducción de las regalías, pero que finalmente, a pesar de esos enormes impactos - su sensibilidad, por consiguiente político, económica - sus complejidades técnicas desde el punto de vista constitucional, a mi juicio es un caso bastante simple, - el caso es bastante simple por lo siguiente, porque los demandantes suponen que existe una norma constitucional que no existe, ellos suponen que existe una norma constitucional que prohíbe que el legislador prohíba, la deducción de regalías, o dicho de otra manera, que existiría una norma constitucional que ordena la

deducción de regalías. Sin embargo, esa norma no existe, no la encuentra uno, literalmente en ninguna parte de la Constitución.

- el argumento constitucional que ellos han tratado de construir, para decir que esa norma existe, es que la prohibición de la deducción de regalías, para calcular la renta gravable, implica una violación de los principios de equidad - justicia tributaria. Pero ese tema, no en regalías donde hay un fundamento constitucional expreso para que no haya la deducción, sino en otros temas donde no hay un fundamento constitucional expreso, la Corte lo tiene resuelto desde el año 96. Yo solo quisiera citar tres sentencias que muestran que hace más de 25 años hay una línea jurisprudencial inequívoca de la Corte según la cual el legislador puede prohibir la deducción de costos - gastos, a pesar de que estos tengan conexidad directa, que tengan causalidad de necesidad - proporcionalidad con la obtención de la renta.

Puede hacerlo siempre, - cuando lo haga, con criterios de razonabilidad que deben ser examinados con un test de constitucionalidad leve, es decir, que basta que persiga un objetivo constitucional legítimo - que sea un mecanismo apropiado para lograr ese objetivo legítimo las tres sentencias. Son la C 409 del 96, en donde había una prohibición de una deducción, se decía que las gastos o expensas en el exterior solo podrían apelar de que tuvieran que ver con la obtención de la renta, solo podrían ser deducidos hasta en un 15% de la renta líquida. El demandante dijo, eso viola la equidad tributaria, eso viola la capacidad tributaria, como así que no me permiten deducir algo que realmente es un gasto. La Corte le dijo no, no tiene que haber nunca, no tiene que haber necesariamente una equivalencia entre el excedente contable, entre lo que la contabilidad nos dice que es la ganancia - la renta líquida, son dos conceptos distintos. La renta líquida puede ser menor que el excedente contable o puede ser mayor que la ganancia contable. No hay ninguna norma constitucional que nos diga que tenga que ser equivalentes cuando puede ser menor, cuando a esa renta líquida se le establecen, por ejemplo, una serie de exenciones tributarias - entonces a esa ganancia contable, si le establece una serie de exenciones tributarias, entonces la renta líquida gravable es menor, o puede ser mayor, cuando usted le dice usted para obtener ese esa ganancia pudo incurrir en unos costos, pero esos costos no se los permito deducir, siempre - cuando haga eso con criterios de proporcionalidad - razonabilidad.

El legislador puede hacer, lo dijo la Corte en esa sentencia, en ese momento dijo, es un mecanismo para controlar la evasión, porque controlar las expensas en el extranjero es mucho más difícil. Es un mecanismo para estimular la industria nacional, para que usted haga gastos locales más que en el extranjero, eso es constitucional.

El segundo caso es el de la sentencia C-1003 del 2004, nuevamente una prohibición de una exención, en esa se dijo, solo se puede deducir el impuesto predial o el impuesto de industria - comercio pagado hasta en un 80%, eso quiere decir que un 20%, a pesar de que no se hubiera pagado, no era que se hubiera pagado, no era deducible. El mismo argumento de la demanda, que es el mismo argumento, esta demanda, la misma respuesta de la Corte, siempre - cuando haya fundamentos constitucionales - lo haga con criterios de razonabilidad, el legislador puede hacerlo. Efectivamente lo hizo allí - la Corte lo declaró constitucional.

- la última es la muy reciente, que ustedes conocen muy bien, sentencia 324 del 22, en donde la ley establecida que no se podrían deducir aquellas expensas que provinieran de decisiones en procesos administrativos - arbitrales. - el mismo argumento, pero si yo pagué eso porque no me permiten deducirlo, como usarlo como deducción, para reducir mi renta gravable. La Corte le dijo, no hay argumentos constitucionales que permiten que el legislador haga esa prohibición de deducción.

Primera conclusión, entonces el legislador puede ampliamente establecer deducciones, o quitar deducciones, siempre - cuando no viole principios constitucionales. ¿- cuáles serían? principio de equidad, es decir, se lo quita a uno, - a otro, que está en igualdad de condiciones, es problemático. Principio de justicia tributaria, no puede llegar a prohibir exenciones de tal manera que el impuesto se vuelva confiscatorio. Principio de progresividad, no puede hacerlo de tal manera que tenga un impacto tan grande sobre el sistema tributario que lo vuelva regresivo, pero más allá de eso, la Corte dijo, eso es absolutamente inconstitucional - el test es absolutamente leve, primera razón. - la segunda razón, es que la Corte ha dicho desde la sentencia que 1077 del 2003, que las regalías pueden coexistir con los impuestos, es decir, que la actividad extractiva puede ser, tiene que pagar obligatoriamente la regalía, pero además puede - debe, en ciertos aspectos, ser objeto de tributación, porque son dos conceptos distintos que se parecen porque toca pagarle algo al Estado, pero que, como dijo el doctor Piza, tienen fundamentos sociales muy distintos.

El uno es por el agotamiento de un recurso natural no renovable, que es propiedad del Estado e insisto, es no renovable, eso es lo que genera la regalía propia del Estado - no renovable, entonces, como se está agotando, pague por él. Por eso es muy distinto el espectro electromagnético, el uso por el espectro electromagnético no lo agota el estricto, el espectro electromagnético es limitado, pero no es agotable, ahí está, *per saecula saeculorum*, - por eso tiene regímenes distintos, regímenes distintos. Entonces los demandantes suponen una norma constitucional que no existe, es más, yo creería que la norma conceptual es la contraria, la que ordena la deducción, la que prohíbe la

deducción de las regalías precisamente para conservar el pago pleno de la regalía, que es una obligación constitucional, porque, como señalaron quienes me antecedieron, los doctores Reyes - Piza, la norma permite efectivamente una limitación del costo del pago efectivo de la regalía.

Siguiente, por favor, ahí está mi ejemplo, lo digo muy rápido porque sigo muy parecido, todos escogimos mil, creo que porque hicimos entre abogados, contar es difícil entonces que fuera un ejemplo simple. Entonces tenemos 20 barriles que cuestan 50, bueno, lo voy a cambiar, no pesos, sino dólares, entonces da \$1.000, esos son los ingresos, supongamos que para obtener esos ingresos incurrir en 500 de costos directos en maquinaria, pago de salarios, etcétera, - tengo una regalía del 10%, entonces tuve que pagar 100 de regalías, estoy hablando de regalías pagadas monetariamente, no en especie. Entonces, a partir de eso uno encuentra que el excedente contable, la ganancia contable fue 400, ahora con la norma anterior a esta reforma, aunque había todo el debate que señaló el doctor Piza -, incluso sin una prohibición legal expresa de deducción de las regalías, uno podía inferir una prohibición constitucional implícita a partir de la obligación de pagar regalías, lo cual muestra el claro fundamento social de esta norma, de esta reforma legal.

Pero suponiendo que con la norma anterior se podía deducir las regalías, entonces yo deduzco la regalía, - por consiguiente mi base gravable es de 400 - tendría yo aplicándole una tarifa del 35% un impuesto de 140. Con la nueva norma yo no puedo deducir la regalía, por consiguiente, mi base gravable se incrementa, es superior al excedente contable, sí, pero eso no hay ninguna norma social que diga que tengan que ser idénticos, siempre - cuando no sea irracional lo que establezca el legislador tributario puede hacerlo. - allí entonces el pago del impuesto es 175, por consiguiente, hay una reducción del sacrificio efectivo que hace la industria extractiva de \$35, Es decir el Estado les subsidia el pago de la regalía a la industria extractiva en 35%, que es el equivalente a la tarifa del impuesto de renta.

Entonces, a partir de esto, la siguiente, yo creo que lo que buscan los demandantes son dos cosas que no tiene ningún fundamento constitucional de un lado buscan, no pagar plenamente la regalía, sí. Es decir, Estado subsidie el 35% del pago de la regalía, pero ustedes podrían decir pero eso no sucede porque no sucede, porque efectivamente la regalía es pagada al fondo de regalía, se va al fondo de regalía - los \$100 quedaron en el fondo de regalías. Pero claro, al pagar la renta a mí me la subsidian porque el Estado me dice en vez de pagar los \$35 más, que debía pagar en el impuesto a la renta, no los pague porque usted puede hacer la exención. Entonces, primer objetivo, no pagar plenamente las regalías, ¿no?, a pesar de que los \$100 vayan al fondo de regalías. - el segundo objetivo sería decir, no pero si efectivamente eso va al Fondo de Regalías, lo que están buscando los demandantes es que la tarifa sea

más baja, es decir, que la tarifa efectiva sea más baja que el segundo cuadro, en el segundo cuadro decimos bueno, cuánto es la tarifa efectiva comparada con el excedente que ha obtenido la empresa, - les permiten reducir es deducir las regalías, la tarifa sería el 35% sobre los 400 de ganancia.

La tarifa efectiva de la reforma tributaria es un poco más alta que la tarifa formal, eso también sucede a nivel impositivo, las tarifas efectivas pueden ser un poco más altas o un poco más bajas que las tarifas formales, eso depende de las exenciones, de las prohibiciones, de deducciones, de las ingresos no constituidos, constitutivos de renta, etcétera, - por consiguiente, en realidad la tarifa efectiva que se le está imponiendo no es de 35, es como de 43, 44. Desde aquí no alcanzo a ver allá, pero esa es una tarifa que no es confiscatoria, - si no es confiscatoria, el legislador puede ponerla - si puede ponerla.

Los demandantes están usando dos argumentos inconstitucionales, para defender la inconstitucionalidad de la norma, que no hay que pagar plenamente las regalías, entonces subsidie el 35% de la regalía, o que el legislador no tiene amplia facultad para establecer las tarifas, no, que esa tarifa no, que una más baja. - yo creo que ambos argumentos, ninguno de los dos argumentos tiene sustento constitucional, - con eso respondo implícitamente las preguntas. Si, efectivamente creo que la norma permite una reducción de la regalía, porque parte en parte subsidiada por el Estado al disminuir el impuesto de la renta, al disminuir la base gravable. Si eso tiene unos costos financieros enormes para el Estado, hay algún debate, pero se habla de 3, 8 billones de pesos. Si creo, como el doctor Piza, que eso se aplica a los contratos existentes porque tiene efectos inmediatos, - por eso creo que es una norma plenamente constitucional.

- termino con dos argumentos, En estos 50 segundos se ha dicho que esto sería violatorio de la igualdad, porque en otras actividades semejantes no se permite, no hay una norma equivalente a la deducción de las regalías. Pero yo creo que hay que tener en cuenta dos cosas, primero, las otras actividades que se han mencionado son actividades que no tienen que ver con la explotación de recursos naturales no renovables, sino con otras cosas donde hay explotación de recursos naturales no renovables al pago de regalías, donde hay pago de regalías, se está estableciendo su prohibición de deducción, lo segundo, se dice que eso es confiscatorio, - yo no he visto la prueba de que eso sea confiscatorio, - la Corte ha dicho para que uno declare inconstitucional una norma por violación de la justicia tributaria porque es confiscatorio, hay que mostrar de manera protuberante que eso es así - creo que las demandas no lo muestran. Muchas gracias.

4. Ana María Barbosa Rodríguez, representante de los intervinientes en el expediente de 15-113 AC

Muy buenas tardes, muchas gracias por la invitación. Un saludo especial al señor Magistrado - a todos los presentes. Procedo a atender las preguntas que se nos plantearon, como intervinientes, en la participación que hicimos dentro del proceso en curso con los doctores José Alejandro Herrera - Andrés Felipe Parra.

Bueno, en primer lugar - si pasamos de una vez a las preguntas, para atender las preguntas, la primera que se nos hace es, si la deducción de la regalía de la renta bruta permite que el contribuyente recupere el pago que ha hecho por este concepto. - para el efecto, pues necesariamente tenemos que señalar que recuperar, - recuperar es volver a obtener o adquirir algo que ya había entregado. - bajo ese concepto necesariamente la respuesta es, no hay una recuperación. - no hay una recuperación por un valor esencial, - es cuando un contribuyente que explota recursos naturales no renovables paga las regalías, ese valor que paga por regalías jamás lo recupera, los \$1.000 o \$2.000, \$1000, para seguir con el valor que hemos manejado todos que pago por concepto de regalías, se van al Estado, se van al Fondo de Regalías - no regresan jamás, a sus arcas.

- ¿por qué no regresan?, porque yo los pagué dentro del contexto de una obligación constitucional, de una contraprestación - que no tiene la virtualidad de entrar a recuperarse dentro del impuesto sobre la renta. ¿Por qué no se recuperan? Para ello tenemos que mirar la naturaleza misma del impuesto sobre la renta - señalar, en primer lugar, que el impuesto sobre la renta grava es la utilidad, la riqueza - de esa riqueza expresada como la posibilidad de incrementar el patrimonio, la única manera para que la riqueza pueda incrementar el patrimonio es que lo que recibo pueda detraer o restar todos los costos. - deducciones necesarias para su obtención, de esa manera, cuando se hace el proceso de depuración de la renta, se reconocen los costos - gastos que en los que he incurrido para poder obtener ese ingreso final o esa utilidad que me enriquece. - es por ello, que debe señalarse que las deducciones corresponden a minoración estructurales del impuesto sobre la renta, - ojo, porque repito el impuesto sobre la renta no se paga sobre ingresos, se paga sobre utilidades, - cuando yo estoy sobre la renta bruta, la renta bruta no es hasta ahora un estadio intermedio del proceso de depuración, a la renta bruta hay que restarle las deducciones, precisamente para saber cuál es la riqueza, con qué me quedo, qué gano o qué pierdo dentro de un ejercicio tributario.

Esas deducciones, en consecuencia, son minoración es de estructurales, tal como la propia Corte lo ha precisado en sus Sentencias, minoración es

estructurales que no tienen vocación distinta de poder reflejar la verdad o la realidad, o la capacidad contributiva de los administrados, son el elemento necesario para poder determinar el impuesto sobre la renta - poder medir la riqueza. Entonces no es posible señalar que las regalías se recuperan por ser solicitados o incluidas dentro del Impuesto sobre la Renta.

Si me regala la siguiente, por favor, que aquí hay un ejemplo que es muy, tal vez es un tanto pequeño la apreciación, pero aquí lo que estamos diciendo es si dentro del proceso de depuración de la renta, la renta bruta es la fase intermedia de la depuración - a ello debo de traerle los costos - las deducciones, las deducciones que corresponde para poder establecer mi utilidad, pues este es un proceso normal de depuración de la renta para poder llegar a grabar la riqueza en los términos en que está establecido en la ley. Ahora, si pudiéramos considerar o revisar qué medidas pueden permitir que haya una recuperación real de las regalías, sin duda tendríamos que hablar que esa regalía se maneje no como deducción, sino como descuento tributario. ¿Por qué?, porque en ese caso sí habría una recuperación -, ¿por qué?, porque cuando yo determino mi carga tributaria, es decir, aquí ya tengo mi impuesto sobre la renta, aquí en este ejercicio, ustedes ven que tengo un impuesto, una renta líquida de 1.000, un impuesto de 350 utilizando la tarifa vigente.

Esa tarifa es la que yo tengo que sacar del bolsillo - pagarla a título de impuesto, ¿cuál es la única manera en que yo podría recuperar el valor de las regalías que después de determinar el impuesto, pueda pedir las regalías a título de descuento tributario? Ahí sí, porque el descuento me permitiría recuperar, ¿qué?, recuperar, volver a tener lo que ya pagué, entonces, cómo lo puedo recuperar o que el Estado me lo devuelva vía un certificado tributario, un ser a una devolución específica o que me permita aplicarla vía descuento, - la regalía no es un descuento, es una deducción. - en ese punto me parece importante hacer la precisión frente al interrogante que hemos tenido todo el día aquí, en la en la sala frente precisamente al tratamiento como descuento o deducción de las regalías, - este movimiento o cambio normativo que tuvimos desde el Decreto 19, 79, 74, - al respecto hay que decir lo siguiente que además es absolutamente verificable solo mirando la sentencia de nulidad del concepto del año 2005, que lo que hizo fue, un poco señalar - plantear que desde el punto de vista tributario, las de las regalías son absolutamente deducibles.

-, ¿a qué nos referimos? en nuestro estado colombiano sí tuvimos descuento tributario por regalías, pero ¿para quienes? Exclusivamente para las entidades descentralizadas, - cuando por un trayecto temporal desde el año 1974, hasta la Ley 75 del 86, porque el Decreto 19, 79, 74, señaló que las entidades descentralizadas si podían pedir la regalía como descuento. - eso fue una norma, puntualiza, esa norma entidades del nivel descentralizado sí lo pidan

como descuento, afectando directamente los valores a pagar por renta. En cambio, los demás contribuyentes lo pidan como depuración en el impuesto - no lo recuperen. - esa fue la razón de la modificación de la Ley 75, la Ley 75 lo que hizo fue equiparar el tratamiento - decir no importa si es descentralizada, no importa si es un particular, para ambos es deducible.

Conclusión para los particulares las regalías siempre han sido deducible, solo hasta antes de la vigencia de la Ley 2277. Para las descentralizadas fue descontado desde el año 74 hasta la Ley 75 del 86, - a partir de ella deducible como para los demás contribuyentes, - este fue el punto de controversia que nos llevó al Consejo de Estado, porque como esa norma, cuando se estableció la Ley 75 del 86, se dijo para las descentralizadas igual es deducible, así se incorporó al Estatuto tributario - eso generó una doctrina oficial contraria a derecho, lo que dijo la DIAN en su momento es , aquí tengo una norma que dice que para las descentralizadas son deducibles, entonces para los demás no, eso la Los contribuyentes pidieron reconsideración del concepto - en el año 2005 se generó un concepto donde dijo no, las regalías son deducibles. Esto es un tema de un cambio normativo, explicó la historia del artículo, las regalías son deducibles para descentralizar - para particulares. Ese fue el concepto que fue demandado - el Consejo de Estado en Sentencia 19 950 del 12 de octubre del 17, lo que hizo fue anular el concepto, pero anularlo no para decir que no eran deducibles, eso no es cierto, eso basta la lectura de la sentencia para establecer que el Consejo de Estado lo anuló para decir, no se puede decir a rajatabla que el pago de regalías per se es deducible porque es deducible, siempre - cuando, cumpla las condiciones del 107 de necesidad, proporcionalidad - relación de causalidad, como todas las demás deducciones. En eso no tenemos nada extraño, ninguna deducción que queramos pedir puede pedirse si no cumple estos tres requisitos, esa es la historia de ese artículo - realmente entonces lo que debemos afirmar es siempre han sido deducibles, tenemos un periodo transitorio para algunos contribuyentes, que fue descontada - esa deducción, que además hay que decir la regla general en el Estatuto es que si son deducibles todas las expensas necesarias para la producción de la renta, por el contrario, solo las que la ley diga que no son deducibles no las puedo afectar de la renta.

- por supuesto, - si vamos para la siguiente, por favor, podemos señalar, que en efecto, el legislador, con su amplia facultad legislativa, por supuesto que podrá decir en qué casos no son deducibles, pero esa facultad no es plena, no sea unívoca, hay unos limitantes que están en la propia Constitución - es que no se puede afectar la capacidad contributiva de alguien de manera injustificada. Entonces, cuál es la justificación que existe para que se pueda establecer que no hay desigualdad de las regalías, que es el gasto consustancial más importante, quienes explotan recursos naturales no renovables es que es obligatorio, es de mandato constitucional - legal. Sin

regalías no puede explotar - no puedo recibir la renta, la no deducibilidad o el impacto sería el que ustedes ven acá.

En la primera columna, lo que ustedes ven es simplemente un resultado, si quisiéramos decirlo de tipo contable - es que obtuve ingresos de 6000, me tocaba leerlo acá hasta muy pequeño, obtengo unos ingresos de 6000 - unas regalías pagadas de 2000, eso quiere decir que contablemente, ciertamente, cuando yo miro qué es lo que me ingresó con lo que me quedo 6000 de ingresos, -2000 de regalías, pues tengo una utilidad de 4000. ¿qué pasa en el plano tributario antes de la 2277?, pues mis 6000 los afectaba con la deducibilidad de 2000 para llegar a una renta líquida 4000, - sobre eso pago el impuesto, es bastante consistente porque finalmente eso fue lo que yo obtuve dentro de mi depuración de la renta. Pero la nueva posibilidad que genera que sigo teniendo los \$6.000 de - de renta bruta, se impide la accesibilidad, que es un gasto necesario para la producción de la renta. Luego eso en la práctica lo que genera es una renta líquida de 6000, - uno se pregunta de dónde sale esta renta líquida 6000, si realmente la operación dice que solo tengo 4000, sin duda el resultado - el impacto de la visibilidad es que se genera una renta ficticia, irreal, inexistente, no tengo esos \$2.000 adicionales que la ley me está diciendo en este momento que tengo - sobre los cuales me está poniendo a tributar.

En ese orden de ideas, por supuesto hay un impacto muy fuerte para el sector - es que se impide la de utilidad es crear una renta ficticia, sobre la cual se está creando, se está determinando un impuesto a su cargo, - entonces ahí diríamos - un poco, retomando lo que dicen mis predecesores es pero si el Congreso pueda hacerlo con totalmente, de acuerdo, pero la pregunta es -, ¿cuál es la razonabilidad?, cuando uno se trata de manera inequitativa, un sector para desconocer el gasto de mayor relevancia dentro de su actividad productora de renta, - dos, cuál es la razonabilidad cuando los estudios técnicos que se aportaron a la intervención, - que de desdibujan los valores que fueron presentados por gobierno, - que hay también en las presentaciones anteriores vimos que ni siquiera hay acuerdo de cuál fue la tasa efectiva que en los estudios se presentó. Lo que señalan es que esta norma de no deducibilidad hace que los contribuyentes vayan más allá de su patrimonio, afecten su patrimonio - pierdan. - ¿por qué me refiero a esto?, porque la tasa efectiva de tributación que se acompañó en los estudios lo que muestran es que la tasa del sector, al menos el sector minero hasta antes de la de la ley de la 2277, tenía una tasa efectiva de tributación del 88%. Si hacemos un ejercicio un poquito mirando el ciclo de la producción de los minerales, - hacemos un ejercicio retrospectivo del año 15 al 21, los expertos lo que han dicho es si ya en ese periodo hemos tenido la nulidad, la tasa de actividad hubiera subido a 143%.

Entonces la pregunta es cuál es la razonabilidad, cuando ha sido la misma Corte la que dice que esa facultad legislativa está limitada por el respeto de los derechos constitucionales, - por respetar la facultad o la posibilidad de pago que tiene un contribuyente. Ninguno, tal vez ninguno realmente aquí estas cifras lo demuestran - hacia el futuro, digamos que en un modelo prospectivo lo que se ve es que entre el año 2000 a 2032, sin deducibilidad de regalías, se llegaría a una tasa efectiva de tributación en todos los casos superior al 100%.

Entonces, la pregunta es, por supuesto, no podemos desmentir que es reconocido por todos, yo creo que aquí para todos es súper claro que el Congreso tiene una amplia autonomía legislativa, pero no es plena. ¿dónde está la razonabilidad de la norma?, no diría dónde la encuentro en la exposición de motivos, la exposición de motivos dice dos cosas. Se limita la posibilidad porque no es un costo, lo cual claramente no es cierto, es el costo, o sea, la Constitución no dice que sea un costo, dice que es una contraprestación, pero una contraprestación, que es lo que yo doy a cambio de algo, pues es un costo o un gasto, entra dentro de la línea de las deducciones - en ese orden de ideas, en principio por no existe una norma antes de la ley que impidiera su deducibilidad, es deducible. Entonces no es cierta esa razón del legislador, - es más, si fuera cierta entonces, ya que la norma si no era costo - si no era deducción, para qué saca una norma que ahora dice ¿que no es costo deducción? O sea, la norma por sí sola se mueve.

- en segundo lugar, el segundo argumento es que el sector paga muy poquito 27%, lo cual esta tasa efectiva de tributación, lo cual está absolutamente demostrado que no es así, que los estudios dan una tasa efectiva de tributación superior - que de hecho esa tasa efectiva de superación, de efectiva tributación llegaría a desbordar la capacidad contributiva - a meterse a terminar con el patrimonio de las empresas que realizan este tipo de actividad. Entonces, realmente no existe la razonabilidad, la razonabilidad de la medida - por lo tanto la norma es, pues tiende a ser inconstitucional. Por supuesto que la solicitud que como intervinientes hemos pedido a la Corte, muchas gracias.

5. Hugo Palacios Mejía, experto en controversias en derecho constitucional - administrativo relacionadas con tributos

Señores magistrados, yo soy uno de los demandantes en los procesos que están a cargo de ustedes. - nunca se me ocurrió, en mi demanda, no puedo responder por las demás, que la inconstitucionalidad de esta norma sobre la prohibición de deducir regalías pudiera fundarse en un principio según el cual las contraprestaciones, las deducciones, las deducciones de regalías, tienen que estar prohibidas expresamente en la Constitución, nunca se pasó por mi cabeza ese argumento, porque hay muchas cosas que no están dichas explícitamente en la Constitución, pero que la Corte Constitucional ha

derivado de otras varias reglas. Es cierto que no está prohibido deducir, no está prohibido impedir la deducción de las regalías del impuesto a la renta, pero lo que pasa es que al mismo tiempo la Corte dice que los impuestos tienen que respetar la igualdad, que tienen que respetar la capacidad contributiva de las personas.

Entonces, es en función de estos otros límites que no aparecen en forma explícita en la Constitución, pero que se derivan de varias de sus normas, como hemos sostenido algunos demandantes en este artículo, que impide deducir las regalías del impuesto a la renta, es un artículo inconstitucional. La Corte nos ha preguntado si desde la perspectiva tributaria - matemática, la deducción de las regalías de la renta bruta permite que el contribuyente recupere el pago por este concepto. Lo primero que habría que decir acerca de esta pregunta, que por supuesto, la Corte ha tomado de la exposición de motivos del proyecto que llevó a prohibir la deducción de las regalías, entonces, tomada esta pregunta, de esa exposición de motivos, la respuesta clara a ella tiene que ser un no, - ¿por qué un no?, porque la pregunta - el planteamiento que está detrás de la pregunta implica una confusión tremenda entre varios tipos de estructuras económicas jurídicas en Colombia implica, en primer término, una mala, una asimilación entre dos cosas distintas, como son de una parte los contratos - de otra parte los impuestos.

Cuando se mira el término que usa la Constitución en esta materia -, que se ha vuelto como parte del centro de la argumentación de todo el mundo, que es la palabra contraprestación. Esta palabra, claro, no tiene en la Constitución una definición explícita, pero esta misma Corte Constitucional, hablando acerca de ese mismo término, dijo ya que ese término implica que las regalías no son un tributo - que la estructura legal - económica, a partir de la cual se estructuran las regalías, es un contrato. Esto ya fue una definición que la Corte tomó hace varios años, - además, si uno va simplemente a la estructura de la palabra contraprestación del Diccionario de la Real Academia, nos dice, una contraprestación es la prestación que se entrega por una contraprestación que otra persona ha dado o que ha ofrecido dar.

Entonces, cuando se pagan regalías por explotar un recurso minero, nada se le está quitando al Estado. El Estado voluntariamente entra en un contrato en donde dice, yo tengo unos recursos sumergidos en la tierra, yo no tengo recursos o no quiero usar los recursos que tengo para extraerlos - para comercializarlos, hágame usted, señor minero, el favor de tomar esos recursos de la tierra, de ponerlos sobre la superficie - de venderlos, - para que usted me haga ese favor, usted me tiene que pagar una contraprestación que es una regalía. - allí no va a terminar el beneficio que yo Estado voy a obtener, de esa actividad suya mi dinero, porque cuando usted, después de haberme comprado a mí ese mineral que usted ha gastado para poder extraer de la tierra, cuando

usted lo venda, usted me tiene que pagar impuestos sobre los ingresos que obtenga, de modo que nada me está entregando, nada me está regalando, nada le estoy quitando al Estado.

Cuando pago una regalía, para poder obtener la propiedad sobre el mineral que extraigo, - para poderlo vender, hay aquí una estructura contractual, el contrato por definición, - esta palabra contraprestación, según la Corte, nos lleva a mirar el contrato. El contrato, por definición, es un acuerdo voluntario, es un acuerdo entre personas que se suponen iguales, es un acuerdo, además, en el contrato conmutativo, donde interviene la palabra contraprestación. Es un acuerdo en lo en el cual lo que se da se supone que equivale más o menos a lo que se recibe, es una cosa muy distinta el contrato de lo que es un impuesto, en el impuesto no se habla de personas iguales, se habla de una persona que tiene imperio, el Estado - de otra persona que es un súbdito del Estado, se habla, además de un acuerdo al de una operación a la que se llega no por un acuerdo de voluntades, sino porque hay una norma del Congreso que lo impone, - además, esta Corte ha dicho 20 veces que lo característico, yo no puedo enumerar las sentencias, pero lo hay, créanme, por favor, - ustedes lo saben, han dicho 20 veces que el impuesto supone que no hay una contraprestación para el particular a cambio del pago que hace.

Entonces, comparar regalías, comparar una estructura contractual con una estructura impositiva es comparar peras con manzanas. Es hablar de dos cosas que son de naturaleza completamente distinta, cuando yo pago un impuesto, yo no estoy, - cuando pago un impuesto, - cuando estoy obteniendo una deducción, yo no estoy obteniendo una contraprestación del Estado, el Estado no me está dando nada, el Estado a través del impuesto, lo que busca es definir cuál es mi capacidad tributaria - porque sobre mi capacidad tributaria influyen los costos - los gastos en que yo incurro. Por eso el impuesto. Por eso el impuesto me permite, para llegar a establecer la suma que debo pagar, restar mis costos - mis gastos. No me está regalando nada, esa idea de que en una sociedad como la nuestra, cuando el Estado me permite deducir algo del impuesto, es porque me está devolviendo algo o regalando algo, esa es una idea profundamente opuesta a lo que es una sociedad democrática - a lo que es una sociedad en la que hay derechos de propiedad.

¿Cuál es la idea subyacente detrás de ese planteamiento?, la única idea con la que se puede justificar un planteamiento de esa naturaleza es la de que todas las cosas son del Estado - de que, Por lo tanto, cuando el Estado me permite a mí restar de mi carga tributaria algo, un costo o un gasto, es porque el Estado me está enriqueciendo. Para uno llegar a la conclusión de que a través de una deducción el Estado le me está dando algo, es porque uno está partiendo del supuesto de que antes que yo pagar el impuesto es hora del Estado, ya que entonces, cuando el Estado me permite de reducir mi carga tributaria a través

de una deducción, es porque las cosas eran del Estado, los bienes del Estado. Este es un planteamiento completamente opuesto a lo que es una sociedad democrática - a lo que es una sociedad en donde hay derechos de propiedad.

Ahora bien, si hay un caso, si hay un evento, en donde no, a través de la estructura propia del impuesto a la renta, pero si a través de la administración tributaria, el Estado me puede deducir, me puede el Estado me puede permitir recuperar algo, pero no a partir de la estructura propia del impuesto de la renta, sino a través de los mecanismos que utiliza como complemento el Estado para cobrar impuestos. Ese mecanismo a través del cual el Estado, si me permite o se le permite a un contribuyente recuperar lo que ha pagado, es lo que llamamos el sistema de los descuentos o de los créditos tributarios, podemos ver entonces aquí en un ejemplo, en primer término, un modelo súper simplificado - ustedes me perdonan por el hecho de que haya que reducir cosas tan complejas a esquemas tan sencillos como este, en este ejemplo que estamos viendo - que es el ejemplo de una declaración de renta estándar de una empresa, de una empresa minera, pues se deducen las regalías - entonces se obtiene un impuesto a cargo.

Cuando se aplica sobre la base gravable, la tasa que es propia de la tributación de las de las sociedades en el impuesto de renta. He aquí, se ha dicho, digamos, - es el argumento más elemental - más simplista, un puro ejemplo, o puro argumento, aritmético que cuando uno puede deducir regalías, el impuesto es menor que cuando uno tiene no puede deducirlas. Eso es un ejemplo absolutamente simplista, un argumento absolutamente simplista, porque, como dije, mezcla dos cosas que son distintas, una estructura contractual con una estructura propiamente tributaria, pero si hay un caso en donde a través de la administración tributaria yo puedo lograr recuperar un pago que haya hecho, - aquí podemos ver entonces otro gráfico igualmente súper simplificado, donde partiendo del supuesto de que uno también podría deducir las regalías, para llegar a la base tributaria uno obtendría, después de definir cuánto es el impuesto, después de que se dice usted debe tanto por el impuesto, uno podría restarle el valor de las regalías en ese caso, que es el caso de los descuentos o créditos tributarios, que en Colombia están regulados en el artículo 256 del Estatuto Tributario.

En ese caso es muy claro que si operaría una de una recuperación de un pago hecho, pero solamente en ese caso, esto es una norma excepcional. Esta no es la regla, ni esto es propio de la estructura propiamente dicha del impuesto a la renta. Finalmente, si me preguntan que si por el concepto puro de regalías yo voy a tener un impacto sobre la deducibilidad de las regalías, pues la respuesta tiene que ser no, pero decir que no hay un impacto por este concepto no es lo mismo que decir que no hay un impacto, porque una de las cosas que llaman la atención en la exposición de motivos con la cual se respaldó esta norma es,

que no se menciona para nada el impacto que ella puede tener sobre las regalías. - resulta que cuando a mí no me permiten deducir las regalías del impuesto a la renta, el Estado recibe un mayor ingreso, - ¿de dónde viene ese ingreso?, ese ingreso viene claramente, ese ingreso viene claramente del hecho de que se ha hecho un pago por un por la explotación de un recurso natural no renovable.

Es decir, se ha hecho un pago cuyo origen realmente debería de haberse, se relaciona con el Sistema General de Regalías, - por lo tanto deberían haber ido al Sistema General de Regalías - no al Presupuesto General de la Nación. Se les han birlado unos derechos a los beneficiarios del Sistema General de Regalías para enriquecer con ese con esa sustracción de derechos al fisco nacional. Muchas gracias.

Preguntas de magistrados - réplicas de los participantes del tercer eje temático

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Muchas gracias. Yo tengo una pregunta que posiblemente se deba a mi ignorancia en estas materias, - que necesito que alguien me explique. Primero voy a explicar lo que estoy entendiendo - luego formularé la pregunta a partir de lo que el ministro puso como ejemplo esta mañana, que dijo que en el caso de las regalías en especie hay una cantidad de barriles que pues nunca entran a ser de la empresa explotadora, sino que pasan directamente al Estado, pero que en cambio cuando la regalía se paga en dinero, pues realmente lo que hace el productor es comprarle al Estado los barriles, que le corresponderían. Entonces, pues yo tengo, digamos, como he sacado esta conclusión, digamos, si se trata de regalías en dinero, yo soy el productor, entonces yo le compro al Estado a través de las regalías, le compro esos barriles que no estoy entregando en físico sí, - luego voy a venderlos en el mercado - los vendo. - por el valor por el que pagué más, una utilidad, me imagino. Entonces si después yo no puedo deducir el valor que pagué por esa, por esa compra que pues es el valor de la regalía, entonces esa regalía pues se me vuelve renta - como no la puedo deducir se me vuelve renta líquida. Entonces esa es la primera conclusión que quiero que me digan si es razonable, o no. - la segunda es no entiendo cómo opera eso, como opera, si se llega a la misma conclusión cuando la regalía es en especie. Entonces si la doctora Ana María o el doctor Hugo Palacios o alguien me lo puede explicar, pues les quedo muy agradecida.

Ana María Barbosa Rodríguez, representante de los intervinientes en el expediente de 15-113 AC

Bueno, doctora, - para todos. En efecto, incluso con el ejemplo que presenté, es de regalías en dinero. Porque, en efecto, cuando las regalías se pagan en dinero, el Estado dice, - es lo que pasa con el sector de minería, que no te recibe el mineral. Entonces dice okay, usted véndalo - a mí me pagará regalías o lo que monetiza, entonces esas es toda la producción, necesariamente entra al inventario del productor de quien explota, entra su inventario, la vende - con el producto de la venta del monto que corresponde para el pago de regalías, paga las regalías. Entonces, precisamente eso era lo que estamos mostrando en el ejemplo. Cuando yo pago en dinero tengo el ingreso pleno, porque si yo vendía esa producción que es el equivalente con lo que va a pagar las regalías - el ingreso a eso fueron \$2.000. Pues en mi contabilidad, en mis ingresos entran los \$2.000, hoy pues puedo pedir el costo de las regalías, porque yo lo que hago con esa platica de la venta es que cojo la plata - se la entrego al Sistema General de Regalías, le entrego sus\$ 2.000, la no deducibilidad que va a generar, que como no me van a permitir la deducibilidad, yo si obtuve, yo ingresé a mi inventario esos, esos \$2.000, porque vendí el producto, no me lo dejan deducir - entonces se me vuelve renta líquida, claramente se crea una renta líquida ficticia - real.

Eso no es cierto, no, no existe esa renta, - si tengo que tributar sobre ese valor, esa es la gran diferencia, - eso es lo que sucede con el pago de regalías en dinero en especie, - un poco, retomando incluso lo que decía esta mañana el ministro, es que la situación es totalmente distinta, porque cuando yo pago las regalías en especie, yo en boca de pozo bueno, de pozo, porque realmente solamente opera para carburos, no para minería. Saco la producción, le entrego su parte o pago la regalía con producto de lo que produce, entonces cojo esas 2000 unidades si fueran - se las entregó al estado, pero no entraron a mi inventario, - es por eso que nunca voy a tener un ingreso por ese monto cuando las pago en especie. Es por ello que, la norma realmente crea una ficción, - cuando uno ve cómo contempla la no desigualdad de las regalías en especie hacia una ficción, dice claro, como usted nunca tuvo el ingreso por ese monto, entonces la no docilidad está representada por el costo de producción, lo que le costó producir cada uno de los barriles que le entregó al Estado - por eso la afectación es distinta.

Por supuesto que es distinta, porque ahí yo no veo afectado mi ingreso, pero veo afectado, por supuesto, un costo, costo que vale, vale decir, esto es común a mi actividad, porque si yo tengo que hacer un estudio de sísmica, la sísmica es igual para producir 100 barriles que 90 barriles, es el mismo. Luego realmente si de una vez se pagan en especie - lo entrego a boca de mina o de pozo, en este caso, perdón si lo entrego en ese momento - le entregó la producción, pues así como no es mío ese porcentaje - no entra mi ingreso, pues tampoco es el mío el costo. - en ese orden de ideas, ¿qué debería surgir entonces?, que el Estado me pague el costo de producción de ello, porque

realmente aquí lo que se está afectando es mi propio costo de producción. Entonces en los dos puntos, o sea que se pague en dinero o en especie, se está sacrificando el ingreso real del contribuyente de quien explota los recursos.

Julio Roberto Piza Rodríguez, apoderado judicial del Ministerio de Hacienda - Crédito Público

Yo creo que, yo diría que hay que diferenciar el tema conceptual del tema operativo, el tema conceptual. El Estado tiene la potestad de diseñarlo como quieran, perfectamente, dado que aquí se trata de explotar un patrimonio del Estado, podría por analogía, hacerlo como un contrato de cuentas sin participación. En los ejemplos de mil que varias veces hemos dicho es yo soy dueño del Estado - recibo mis \$10 - \$90, son ingresos del explotador, podría hacerlo, es la hipótesis que se planteó esta mañana. Como decía el ministro, como lo decía el doctor Lloreda, como lo está diciendo Ana María en especie, si fuese así, esos \$10 no tienen nada que ver porque nunca fueron ingresos. Retomando la pregunta que hacía el doctor Cortés, pues no fueron ingresos, es que va a deducir, como muy bien también lo dijo el doctor Lizarazo, pues es que si 90 son mis ingresos - no mil, pues de que, ¿de qué deducibilidad estamos hablando? No hay lugar, la vida operativa es diferente en la vida operativa, sea en dinero o en especie, son mil los ingresos del explotador - por eso es que estamos discutiendo aquí la deducibilidad, ¿sí o no?, si fuese en la figura, realmente el Estado perfectamente podría diseñar legalmente esta idea, como un contrato de participación, - decir \$10 son del Estado - van al fondo de regalías, habría deducibilidad, no habría deducibilidad, pagaría completamente del explotador sus \$10, claro que sí. En cambio, la bajo la figura de la deducibilidad no paga los diez, porque, como le permiten deducir el impuesto a la renta, termina pagando 6.5.

Esa es la gran diferencia, - eso es lo que el legislador está haciendo aquí, es decir, tenemos que respetar la integridad de los \$10 - todos se deben deducir la única manera técnica, ¿cómo se puede hacer eso?, sobre la premisa de que los \$1.000 son ingresos del explotador, es no permitir la deducibilidad, como lo dijo el doctor Uprimmy, legítima justificación constitucional de esa prohibición.

Luis Carlos Reyes, director de la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN)

¿Puedo hacer un apunte?, gracias. Creo que nos, que el argumento que usted nos da precisamente justifica incluso más allá de la facultad del Legislativo, de imponer este gravamen, esta figura de una manera constitucionalmente totalmente permitida, creo que además da argumentos para la razonabilidad económica de la medida, tal cual - como está en este momento, porque como

usted misma lo señalaba, hay una diferencia crucial entre cuando la firma puede pagar las regalías en dinero o en especie. En efecto, es mucho más ventajoso pagarlas en especie, como se ha señalado, - me gusta el ejemplo del estudio de sísmica, porque entonces lo que están pretendiendo los demandantes es que ese estudio de sísmica que es común a toda la operación, que no se pueda, que ellos puedan coger el 20% de ese estudio de sísmica - decir, es que el 20% de ese estudio de sísmica lo tiene que pagar el Estado, permitiéndome deducir ese ese costo. - eso es absurdo frente a un costo fijo, como lo es la inmensa mayoría de los costos de la industria, entonces, creo que este es un punto crucial - es importante tenerlo en cuenta a la hora de considerar más allá de la constitucionalidad, la razonabilidad económica que tiene esta ley, tal - como se encuentra actualmente.

Rodrigo Uprimny Yepes, investigador del Centro de Estudios de Derecho, Justicia - Sociedad (DeJusticia)

Gracias por la pregunta, yo creo que el tema fundamental, a mi juicio, es reconocer que el excedente, que el excedente contable no tiene que ser igual a la renta líquida, no hay ninguna norma cultural que lo diga. La norma que cita el doctor Hugo Palacio, la capacidad tributaria, dice que haya una relación razonable entre la capacidad tributaria - los tributos. Ninguna parte de la Constitución dice que lo que aparezca contablemente como excedente, eso tiene que ser la renta líquida, porque si no estaríamos interpretando la Constitución con los criterios de los contadores. - eso no es lo que establece la Constitución, si eso fuera así, la Corte hubiera tenido que declarar inconstitucional la prohibición de deducción de las sentencias 409 del 2000, del 96. Inconstitucional el límite a la deducción en la sentencia C 1003 del 2004 e inconstitucional el límite de la deducción en la sentencia C 324 del 22.

En todos esos admitió que puede que contablemente tenga un ingreso superior un ingreso a - yo le voy, como no le permito una deducción, decir que su renta líquida es a más, un poco eso lo puede hacer el legislador si hay fundamentos constitucionales. - en este claro, en este caso el fundamento constitucional es relativamente obvio, es la obligación de pagar plenamente la regalía que la Corte dijo en la sentencia C 420 del 2002, que es el ingreso mínimo por la explotación de recursos naturales no renovables. El doctor Hugo Palacios decía, eso supone creer que todo es del Estado, todos los recursos no renovables son del Estado, esos recursos por los cuales pagan regalías son los recursos que son del Estado. Hay algunos donde hay propiedad privada, pero se paga. Es sobre los recursos que son del Estado - tiene que pagarse todo. - si tiene que pagarse todo no le permito la deducción. Por eso yo decía Es más, yo creo que lo que era inconstitucional era la norma previa, la que era inconstitucional, era la norma que permitía la deducción, porque está

erosionando una obligación constitucional de pagar plenamente la regalía como ingreso mínimo por la explotación de recursos naturales no renovables.

Que se da una discrepancia si e eso lo admite la legislación tributaria, no recuerdo el nombre, pero habla como la posibilidad de diferencias, se me olvidó el concepto de diferencias entre lo contable - lo tributario. Eso es de la práctica cotidiana, entonces no nos debemos extrañar que pueda haber una diferencia, no es que se están inventando, van a cobrar el impuesto sobre la renta que tuvieron más, un poco más, porque eso tiene que ver con una obligación constitucional ineludible, - eso llega a ser expropiatorio, pues las demandas tienen que probarlo, claro, si eso es expropiatorio confiscatorio, yo creo que violaría el principio de justicia tributaria. Pero tiene que aparecer grueso. No puede haber discusión, si no es el legislador tributario que el que lo ha hecho - lo ha hecho desde el 96 - desde el 96, o sea, hace más de 25 años.

La Corte tiene una jurisprudencia constante en donde ha dicho el legislador puede poner deducciones, puede quitar deducciones, tiene amplísima libertad en eso - el control constitucional es suave o débil. Solo si no sé si se persigue un objetivo que no sea conceptualmente legítimo o si es una medida absolutamente irracional. - en este caso creo que no se ha aprobado nada de eso. Gracias.

Ana María Barbosa Rodríguez, representante de los intervinientes en el expediente de 15-113 AC

Es solo una réplica frente a lo que se ha señalado. - es que yo creo que estamos de acuerdo todos aquí en que hay una amplia facultad legislativa en materia de las deducciones. Pero repetimos, esto no es pleno, o sea, hay que mirirlas con razonabilidad, - todas las sentencias son los casos que el doctor Uprimmy mencionó. Tiene una razón fundamental - puntual, particular - concreta. Unas de ellas la necesidad de hacer un control a la evasión, que no es el caso acá. Otras, para evitar que los contribuyentes puedan pedir deducciones de erogaciones que tienen que sufrir o soportar por incumplimientos contractuales o por sanciones que no tendrían por qué afectar al fisco con toda. Es un tema real, o para poder controlar operaciones como limitar operaciones en efectivo - decir todo, déjemelo canalizar para poder facilitar el control, pero ninguna de estas se presenta en este caso. En este caso lo que vemos es un tema total de desequilibrio, porque realmente lo que señalamos es que hay que recordar que lo que se graba en el impuesto sobre la renta es la riqueza, - en el momento en que yo establezco que usted tiene un ingreso, cuando la regalía se pagan en dinero, pero que no puede llevar el costo de la acción necesaria para producir ese ingreso, que no es otra cosa que lo que entró a mi contabilidad, - permítame ahí hablo de la contabilidad es

porque la contabilidad sí es la que permite revisar la capacidad contributiva, no el resultado tributario.

- por eso es que, los estudios que se incorporaron a la intervención todos están muestran que un contribuyente, el ejemplo que planteaba ya con cifras muy básicas, si yo obtengo \$6000 de ingresos pero no me - tuve una paga, unas regalías que se pagaron, es que no las tengo de 2000, ¿de dónde surge que yo pueda pagar un impuesto sobre 4000 porque va a pagar un impuesto? Perdón, sobre los mismos 6000 si realmente lo que tengo es 4000, se está creando una renta ficticia presunta inexistente. Esa es la mayoría, pero más allá de eso, incluso abordando, de la facultad relativa es que los criterios tienen que ser de razonabilidad. Si esa norma lo que hace es desbordar la capacidad tributaria, pues no puede sobrevivir, porque es que los impuestos están dados para que nosotros como ciudadanos los paguemos, pero hay una responsabilidad del Estado de imponer una carga tributaria que se pueda pagar.

Esa es la premisa del 95, numeral 9.º - no se puede pagar cuando ya empieza a afectarme el patrimonio, - eso es lo que hace cuando crea una renta ficticia - real sobre la cual se liquida el impuesto, - es por eso que los estudios lo demuestran - lo demuestran por dos razones que yo sé que no es el tema de ahorita, solo para dar una o solo una entrada de lo que seguramente será en la audiencia del cuatro con los expertos del 4 de agosto. - es que el gobierno al momento de presentar la disposición, pues hizo una tasa, planteó una tasa efectiva de tributación partiendo de cifras tributarias de una renta líquida que se tomó en un denominador que no se puede tomar porque la renta líquida lo único que me permite determinar es la tasa, la tasa nominal de tributación es saber cuánto fue mi impuesto sobre la renta líquida, pues eso me da la tasa efectiva de tributación, la tasa nominal perdón.

La tasa efectiva es tomar el impuesto que yo pague sobre las utilidades de la compañía, esa es la única manera de poder medir si realmente a mí me queda un peso para pagar el impuesto, son las utilidades las que debe tomarse, además de muchas seguramente que se revisarán en su momento con los con los expertos de muchas contradicciones que existe. La fórmula que presentó el Gobierno para para tratar de señalar o demostrar una tasa efectiva, tomó dos años, el 16, el 12 - el 16 - el 18. No sabemos por qué, porque no se toma el ciclo de la economía, del ciclo de producción, de los hidrocarburos - de la minería. Si se hubiera tomado ese ciclo - se toma con los datos económicos de la compañía, es decir, realmente con su utilidad en los resultados, han sido absolutamente distintos - es lo que permitiría mostrar que realmente había una tasa efectiva de tributación superior al 100 del 143, - que es absolutamente desbordante. Ahora, finalmente, frente a las deducciones, no tengo duda, - es clarísimo que es distinta a la tasa nominal de la tasa efectiva - la tasa efectiva suele ser superior, pero tan superior que supera el 100 tan superior que afecte

el patrimonio, eso sí, no puede ser. Eso rompe cualquier criterio de razonabilidad - rompe los principios constitucionales. Entonces, en ese sentido, realmente, creería que los estudios sí están, están aportados al expediente, como lo decía la doctora Cristina esta mañana, están.

Dispuestos para que, por supuesto, traigan pruebas, si es que no es así, pero sobre todo desde el punto técnico. Yo creo que incluso los que no somos economistas - mucho más expertos en esa materia, no suena absolutamente racional, que si yo voy a saber cuánta plata me queda para pagar un impuesto, lo que tengo que saber es el impuesto que pagó sobre mis utilidades - esas utilidades me las muestra el resultado comercial, el resultado contable, no el resultado fiscal, porque el resultado fiscal está absolutamente minado por algunas limitaciones - premisas. Por ejemplo, yo para llegar a la renta líquida, que es lo que tomó la DIAN, pues note, ahí tengo limitaciones de los pagos al exterior, tengo limitaciones en el pago de ENF, tengo limitaciones a los pagos que le hago a las personas naturales, pero los pagos existen. Qué es lo que me muestra el resultado de esos pagos que hice? Mis datos comerciales, no hay ninguna duda. Luego es absolutamente técnico acudir a una disposición de estas que además está arreglada, pero acudir a ello. ¿Qué es lo que me real? - es la que permite expresar su real capacidad contributiva.

Hugo Palacios Mejía, experto en controversias en Derecho constitucional - administrativo relacionadas con tributos

Señores magistrados en mi demanda, yo me limité a decir que la prohibición de deducir las regalías del impuesto era inconstitucional. - por razón de que esa prohibición desconoce las reglas sobre capacidad tributaria de la Corte asociado con el principio de equidad, desconoce también las reglas sobre igualdad, - porque de alguna manera equivale a quitarle a las regiones - a quitarles a los destinatarios del Sistema General de Regalías - unos ingresos, que por la naturaleza del origen del ingreso, deberían de pertenecerle a ellos. Habiendo expuesto yo las razones por las cuales la prohibición general de deducir las regalías es inconstitucional, yo no me ocupé de explicar las diferencias que habría entre hacer un pago en especie o un pago en dinero, porque yo entiendo que la prohibición general toda es inconstitucional, de modo que por este motivo, pues quería aclarar que no entro a analizar los otros detalles a los que la señora Presidenta se ha referido. Gracias.

Luis Carlos Reyes, director de la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN)

Honorables magistrados. unos apuntes con respecto a lo que se ha mencionado - en especial a la razonabilidad de esta de esta medida, creo que es muy bueno que todos estemos de acuerdo en cuanto a que el Congreso tiene la

prerrogativa de limitar algunas deducciones. No, no son automáticas acerca, si fuera implicaría que entonces el Ejecutivo puede fijar la base gravable modificando las normas contables - entonces, pues, para esto no habríamos hecho una reforma tributaria. Solo modificamos las normas contables, - listo, no creo que eso ninguno de nosotros está en disposición de comentar eso. Entonces, lo que queda por establecer es la razonabilidad de este impuesto para alcanzar su objetivo, ¿cuál fue el objetivo de la reforma tributaria para la igualdad - la justicia social?, fue llevar al Estado colombiano más cerca de esa igualdad - justicia social que estamos buscando, de dos maneras. Una, aumentando la progresividad del sistema tributario que obviamente está constitucionalmente establecida en el artículo 363 de la Constitución Política - financiar la provisión de esos derechos fundamentales como la educación, la salud, etcétera.

Pero quiero adentrarme en ese, de aumentar la progresividad del sistema tributario, las participaciones en las compañías minero-energéticas no benefician por igual a todos, - cada uno de los colombianos, están altamente concentradas, como lo demuestran numerosos estudios. En ese 1% de los colombianos de más altos ingresos, incluso si uno le hace suma ese 1% están concentradas en el 0.1% de más altos ingresos de los colombianos, aumentar lo que pagan como porcentaje de sus utilidades es de las empresas que pertenecen mayoritariamente a esos colombianos, propende hacia la progresividad del sistema tributario. Es, por lo tanto, un fin, un medio razonable de alcanzar este fin. Si hemos establecido tanto la razonabilidad de la medida para alcanzar el fin que busca - que no hace nada ilegal, creo que estamos mucho más cerca de zanjar la discusión, - cierro apuntando algo con respecto a la a la tasa efectiva de tributación, desde la DIAN, estamos en la posición de asegurarles que los cálculos de tasas efectivas de tributación que se vienen manejando por distintas industrias de lobby, en el país desde hace muchos años, son tasas efectivas de tributación espurias, que hacen cosas como por ejemplo atribuir costos - gastos que se le trasladan a los empleados a manera de menores salarios, a los consumidores a manera de precios más altos - presentarlas como impuestos que se están pagando como porcentaje de la utilidad.

Pero el estudio que presentó el Ministerio de Hacienda tiene en cuenta estos factores, - da unas tarifas mucho más cercanas a la realidad, que demuestra además la razonabilidad económica de la imposición que se está creando, - en términos también de la finalidad, para cerrar de este, de este impuesto no hay que dejar de lado las afectaciones ambientales que generan estas compañías cuya propiedad está concentrada entre los colombianos de más altos ingreso, - que además, no son el futuro ambiental de nuestro país. Entonces quería insistir en ese punto, sobre todo en la razonabilidad de la medida. Muchas gracias.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Muchas gracias, Presidenta. Yo primero que todo, quiero agradecer eh a los intervinientes en la audiencia - sobre todo en este módulo, porque he aprendido mucho del tema constitucional, pero, - tenía una pregunta para el doctor Uprimny, de pronto lo entendí mal - por eso hago la pregunta, a ver si él es didáctico - me explica, porque lo que yo la entendí es que cuando el Estado permite deducir la regalía, está otorgando un privilegio, un subsidio, un beneficio, aún si cumple con los requisitos del 107 del Estatuto tributario, pero por otro lado, esa es, digamos la tesis que yo lo entendí al doctor Uprimny, lo cual quiere decir que toda deducción, por ejemplo de salarios implicaría que yo estoy recibiendo un beneficio o un subsidio del Estado. La pregunta es frente a ese argumento, no hay del otro lado un argumento sobre el concepto de minoración estructural, que lo que muestra es tratar de que el Estado determine, de manera, digamos razonable, ¿cuál es la utilidad gravable?

Rodrigo Uprimny Yepes, investigador del Centro de Estudios de Derecho, Justicia - Sociedad (DeJusticia)

Perdón, iba a responder sin micrófono. El tema distintivo por el cual yo hablo, si no hay una, la doctora tiene razón de que no hay una recuperación del mismo dinero que yo di, en el ejemplo mío, los \$100 de regalías, como yo dije en mi presentación, se fueron al Fondo de Regalías. Por eso esta norma no creo que afecte a los destinatarios de las regalías, la regalías van al Fondo de Regalías - llegan a sus destinatarios. El interrogante es, ¿si yo como industria extractiva asumía el costo pleno de esa obligación constitucional?, lo que decimos es no, usted no está asumiendo el costo pleno de esa obligación constitucional, porque como yo le permito deducir las regalías, entonces su base gravable, su renta líquida, se va a reducir en él, se va a reducir - el efecto es que su impuesto va a ser menor, - eso va a implicar que usted está pagando 35%, que es la tarifa del impuesto, como lo mostró el doctor Piza, 35% menos o está asumiendo el costo 35% menos de lo que implica la regalía.

- esa es la diferencia con las otras expensas, en las otras expensas no hay una obligación constitucional, no hay, no se está incumpliendo una obligación constitucional. Entonces la doctora decía pero aquí no se está en el tema de evitar la evasión de impuestos, que fue lo que se hizo en la sentencia C 409 del 96. No se está en el tema de que usted tiene que pagar las sanciones, no, pero si está con un objetivo constitucional que es proteger una obligación constitucional.

Hice lo que me dijo la Corte, ese es la obligación mínima frente a la explotación de recursos naturales no renovables, pagué plenamente la regalía. Si usted va a pagar plenamente las regalías por lidiando, esa creo que es como

la gran diferencia. - yo estuve haciendo unos cálculos - me parece que incluso con la tarifa máxima de regalías, con la tarifa máxima de regalías, que entiendo que es - es una tarifa, marginal, entiendo que es del 20% en hidrocarburos con la tarifa máxima de regalías.

Si uno se supusiera que hoy la tarifa efectiva corresponde a la tarifa nominal, o sea 35%, que yo creo que es menos porque las empresas, las industrias extractivas, también tienen otras, otros beneficios tributarios, la tarifa efectiva se elevaría a 58%, eso es alto, pero no es confiscatorio. Pues yo no entiendo cómo temáticamente se nos dice que al impedir la deducción de regalías estamos llevando a una tarifa a una tarifa confiscatoria, yo no la veo así, uno el cálculo, - uno dice bueno, por 100 el impuesto a la renta sobre las utilidades contables, suponiendo que fuera sobre las utilidades contables, por consiguiente - perspectiva frente a esas utilidades contables se me eleva del 35 al 58%, alto, sí, pero es que las industrias extractivas ganan mucho - es una plata muy importante para el Estado colombiano.

En este momento estamos hablando, dijo el Ministerio de Hacienda de 3.8 billones, que son elementos fundamentales. No soy nada rector, 3.8 billones para financiar todo el gasto social, todo el gasto en seguridad que este Estado necesita. Entonces, yo creo que esa es la diferencia fundamental, la diferencia fundamental es si, aquí no se está en los objetivos constitucionales que la Corte admitió en otras provisiones de deducciones evitar la evasión, favorecer la industria nacional, cumplir las obligaciones, etcétera, si no se está en otra, que es proteger la integridad de la obligación constitucional de pagar regalías, que es exclusivamente por el uso de recursos naturales exclusivamente no renovables, que son propiedad del Estado. - yo creo que eso es lo que marca la diferencia.

Julio Roberto Piza Rodríguez, apoderado judicial del Ministerio de Hacienda - Crédito Público

Para complementar lo que dice Rodrigo, - sobre la pregunta del magistrado Linares, la estructura del impuesto a la renta es que. - también por eso el tema de tasa efectiva puede ser difícil - complejo de analizar. Hoy el impuesto a la renta tiene la vocación de grabar las utilidades, pero el impuesto a la renta.

Como lo dice Rodrigo, no está en la Constitución, es una potestad, de cómo lo delimita el legislador. Entonces, ¿cuál es la figura, más o menos como determina el impuesto a la renta? El estatuto tributario, tiene todos los ingresos, deduce los costos, deduce los gastos - llega a algo parecido a la utilidad. Pero qué pasa en el artículo de costos en artículo 59, hay una, bueno, entre otras cosas porque la reforma de la Ley 1819 tomó una decisión importante - dijo, el Impuesto a la renta se determinará con base contable.

Quiero hacer una advertencia, un paréntesis, la contabilidad tiene una finalidad muy distinta, es construida, por el particular, está en el Código de Comercio para saber cuánto tiene, cuánto debe, cuánto se ganó. Está al beneficio de los socios. cuánto se ganan. Lo que pasa es que ahí hay un socio implícito que es el Estado - tiene un privilegio, que es el artículo 338 - dice, le permito que esto no se deduzca o que esto no sea costo, hay muchos ejemplos, artículo 100, artículo 59. Que partidas, partiendo de que se está tomando la contabilidad, qué partidas que son costo contable, no se admiten para la base gravable, artículo 104, 20 numerales que partidas de gasto no son deducibles.

Es decir, esa libertad la ejerce el legislador de manera muy amplia, porque, como bien lo ha dicho Rodrigo, utilidad contable, eso es para los socios saber cuánto ganan, ¿o no? Ellos hacen su contabilidad, ellos tienen provisiones, en fin, una serie de cuestiones privadas. El problema es que el socio privilegiado que es el Estado, le dice, para efectos de la utilidad - calcular el impuesto de lo que me corresponde a mí como socio, ese 35%, hay unas partidas que no se las permito deducir, en este caso la regalía por una razón constitucional. - respecto a lo que dice la doctora Ana María, que aquí no hay justificación razonable, pues ese debe ser el análisis que les tocará a ustedes, si, considerando que la que el subsuelo es del Estado, no estamos hablando de cualquier cosa, estamos hablando del patrimonio del subsuelo, algo que no es un proceso industrial, aquí no se producen cosas, aquí es algo que está en el subsuelo - que es un bien no renovable, por eso es la categoría tan particular - tan específica de las regalías.

- tiene los artículos en la Constitución, titular del subsuelo el Estado se paga una contraprestación, artículo 360, no hay razonabilidad para que el legislador diga, esto no es deducible, toda la razonabilidad, - entonces el punto Magistrado Linares que se ha dado la discusión es el siguiente, se hizo una historia aquí que es la siguiente, efectivamente, en los años 79 el tema de la explotación petrolera dio lugar a que hubiese una figura específica en el Estatuto, que es la siguiente, todos los artículos que están entre el artículo 108 - siguientes.

De manera, de manera específica, dicen qué gastos son deducibles, intereses, impuestos, amortizaciones, depreciaciones, pagos laborales, cotizaciones, etcétera, etcétera, etcétera. Ahí había un artículo regalías, artículo 116 que decía, Las regalías solo son deducibles para los organismos descentralizados, léase, Ecopetrol. Por tanto, esa norma estuvo rigiendo hasta la Ley 1943 de 2018, o sea efectiva a partir del 2019. No eran deducibles, algunas personas le consultaron a la DIAN - le dijeron no, no es deducible por porque no está denominado. Pero es que hay un artículo 107 que repito, es un artículo residual, todo lo que no tiene una categorización, específica en esos artículos, intereses, impuestos, etcétera, puede ser deducible si cumple los requisitos de

proporcionalidad, necesidad - causalidad. ¿regalía podía caer ahí?, no, porque tiene su artículo específico que es el artículo 116, pero la DIAN bueno, - eso lo dijo, - lo repitió la DIAN - así lo consideró varios conceptos, que decían no es deducible.

¿Cuál fue el cambio en el 2005? La DIAN dijo por el 107 si es deducible el 100, el 107 es una norma de interpretación restrictiva, porque si algo tiene un artículo específico, intereses, amortizaciones, depreciaciones, no puede irse por el 107. Aquí de manera interpretativa, la DIAN lo dijo que si por el título 7. ¿- qué pasó con esa decisión? Pues el Consejo de Estado anuló ese concepto que permitiría la deducibilidad, luego, después de eso, ¿qué pasa?, será deducible o no será deducible el ámbito de la interpretación que puede dar lugar a blanco, negro - gris. ¿Qué es lo que está haciendo esta ley de manera directa?, por todas las razones que hemos explicado con legítima justificación constitucional. Esto no se deduce para que el Estado pueda efectivamente recibir el 100%.de las regalías, no el 65%.

Esa es la razón fundamental. Más allá de los otros elementos. - aprovecho que tengo el micrófono para decir dos cosas también. Primera, primer punto el tema contable en realidad de si se pagan en efectivo, o en especie, el parágrafo lo que está tratando de hacer es hacer X equitativa, no hacerla, no deducibilidad efectiva para cualquiera de las dos formas de pago de la regalía. Pero ¿cómo se paga la regalía?, esa es un asunto reglamentario, esta mañana nos explicaban las agencias las resoluciones de la UPME que definen el precio, etcétera, etcétera, etcétera. Entonces es que no es igual regalía que impuesto, en términos de capacidad normativa. Los impuestos tienen un estricto principio de legalidad, 338, solo el legislador de manera directa define la base gravable. Eso no ocurre con las regalías, entonces el punto de cómo se liquidan las regalías, de dinero en especie.

En la norma, el parágrafo lo único que está haciendo es tratar de que esa no deducibilidad sea igual o por lo menos sea no deducible, tanto para quien paga en especie, como para quien paga en efectivo. Esa es la razón de esa, si hay diferencias, porque por supuesto una es la base que toma en boca de mina - otra es cuando se ha vendido. Esas diferencias no provienen de esta ley - esas diferencias están en el ámbito de la facultad reglamentaria, si hay discusiones sobre ese punto. La competencia para dirimir eso es del Consejo de Estado - no de la Corte Constitucional, entonces yo creo que el punto de estas, qué es lo que traté de decir en mi última, en mi última lámina es, el ámbito constitucional es el 338, permite que el legislador defina la base gravable - puede restringir cierto, tipo de deducciones o no, porque los otros aspectos pagar en especie, pagar en dinero, el inversionista gana o pierde.

El tema de la capacidad contributiva, que es uno de los temas más complejos que hay, esos asuntos en realidad no son de lo que se trata aquí de discutir, es una manera un poquito de desviar el punto fundamental de qué, es lo que tiene realmente relevancia constitucional en este punto.

Hugo Palacios Mejía, experto en controversias en Derecho constitucional - administrativo relacionadas con tributos

Señores magistrados. Aquí mis colegas han planteado pues muchos temas muy interesantes -, infortunadamente no me puedo referir a todos, pero hay tres que me han llamado particularmente la atención - sobre los cuales si quisiera hacer, con la venia de ustedes unos comentarios. En primer término, se ha hablado de sentencias - de tributos confiscatorios, la verdad es que, de acuerdo con los criterios que la Corte Constitucional ha venido estableciendo sobre ese tema, hoy es muy difícil en un Estado democrático como Colombia encontrar un ejemplo de un tributo que uno pueda decir este es un tributo confiscatorio. Pero lo que ocurre es que en esta materia, la Corte ha venido evolucionando en un sentido muy interesante, porque la Corte, inclusive desde la primera sentencia de Martínez Caballero, cuando se habló del tema de los impuestos confiscatorios, Martínez Caballero ya abrió una puerta porque él dijo, si hay utilidades - hay algo de utilidades, el impuesto no es confiscatorio. A partir de esa sentencia de Martínez Caballero, la Corte ha venido dándole más atención al tema de las utilidades - ya en la jurisprudencia más reciente de la Corte, siempre se habla de que el tributo debe de permitirle al contribuyente obtener algunas utilidades de su actividad económica.

Una pregunta muy interesante que algunos hemos planteado para decisión de la Corte, en las demandas, es qué es el nivel mínimo de las utilidades que debe de obtener un contribuyente, después de que se aplique un tributo para que se pueda decir que todavía se está respetando la libertad de empresa, ¿cuál es ese nivel mínimo?, algunos economistas, algunos de los peritos que han rendido, que han rendido informes para estos procesos, han señalado unas hipótesis, han dicho, por ejemplo ese nivel mínimo de utilidades es aquel que, tomando en cuenta las diferencias de los diferentes modelos económicos de cada tipo de empresa, todavía constituye un motivo para que un empresario racional - diligente siga en ese negocio. Ya cuando solamente por razón del tributo, el empresario dice aunque aquí tenga algunas utilidades, si yo me voy como inversión para otra actividad me va mejor, ese tributo ya comienza a afectar la libertad de empresa, ese tributo ya comienza a tener ese impacto sobre esa otra variable de los temas que estamos analizando, que es la libertad de empresa.

En segundo lugar, dentro de las cosas muy interesantes que se han dicho ahora por mis compañeros, se ha insistido mucho el doctor Piza, creo que ha insistido mucho en el tema, es que lo característico de la mina es que el

recurso es agotable, eso es verdad, el recurso no es recuperable. Pero lo que ocurre es que ese problema de que un recurso sea agotable no es muy distinto desde un punto de vista económico, de decir que el recurso es finito. Es decir, que no se puede utilizar sin que finalmente se acabe. En el caso de los puertos, las playas puede que no se acaben por el hecho de que uno otorgue una concesión portuaria, pero una vez que uno ha determinado que uno ha conseguido determinado número de concesiones portuarias, ya no hay más playa. Las playas siguen existiendo, las playas siguen existiendo, pero ya no hay forma de acomodar un concesionario nuevo. En el fondo, pues, estos conceptos de agotamiento de la mina realmente no son sino expresiones diferentes de un problema económico clásico, que es el problema de la limitación - de la finitud de los recursos.

En tercer lugar, me quiero referir también a un tema en el que el doctor Piza ha insistido, especialmente es al que oigo mejor, porque yo tengo muchas limitaciones auditivas, tenemos al doctor Piza, es el que he oído mejor, entonces el doctor Piza insiste en algo que digamos, desde lo que dice la Corte Alemana hasta lo que esta corte dice, es como un lugar común, el lugar, el Congreso tiene una amplia facultad de configuración, eso es verdad. - también es verdad, como dice el doctor Piza, que nada en la Constitución obliga al legislador a tener en cuenta al definir el régimen tributario, las normas contables, eso es verdad. Sin embargo, en materia constitucional, si hay una regla que cada vez más la Corte Constitucional ha ido definiendo con claridad, - es una regla según la cual, para cumplir con el principio de equidad, los impuestos tienen que respetar la capacidad contributiva, - en el derecho constitucional no se ha inventado porque no es tema del derecho constitucional, una forma de medir la capacidad contributiva. Entonces, aunque el legislador tiene amplia facultad para definir el régimen tributario, es normal que el legislador para cumplir con ese propósito se apoye en las normas contables, entonces el legislador se puede apartar, sin duda, si quiere, de las normas contables, pero lo hace a su riesgo.

Lo hace a riesgo de salirse de lo que sí es un criterio constitucional, que es el criterio de la capacidad contributiva. Entonces el legislador puede decir no me gusta esta regla contable, no la aplico - eso lo puede hacer en muchos casos, pero a su riesgo. Es decir, en algún momento siempre corre el riesgo de resbalarse, porque finalmente el legislador sí está limitado - atado por el principio de capacidad contributiva. No puede ser, me olvido de todo lo que dice el régimen tributario - entonces yo digo que no se puede deducir ni esto ni lo otro, ni tal cosa, en fin. - entonces termino definiendo un tributo en donde, aunque yo haya tenido la posibilidad de apartarme del régimen contable, terminé burlándome del principio de capacidad contributiva. Entonces, eso es todo, muchas gracias.

Juan Carlos Cortes González, magistrado de la Corte Constitucional

Gracias, Presidenta. Me quiero sumar a las voces de agradecimiento por los aportes por este debate tan interesante durante el curso del día - en esta jornada de la tarde, que enriquece mucho la deliberación - la discusión de la Corte. Una reflexión - una inquietud. No sé si tal vez para la doctora María, para el doctor Piza, hemos en la tarde de hoy, centrado esfuerzos en analizar que no existiese, a lo mejor un parámetro normativo constitucional específico, dentro de la perspectiva de la autonomía del legislador en estas materias. - por el otro lado, la existencia de no una necesidad de aplicación de parámetros contables en relación con el criterio de deducibilidad de esta contraprestación denominada típicamente regalía. - por el otro lado, hemos entrado en el panorama de la razonabilidad - trato de interpretar en las presentaciones que habría unos unas rutas de definición de razonabilidad, una razonabilidad, digámoslo finalista de recaudo, para generación de condiciones de equidad, estatal, general, extra sectorial, digámoslo así, pero también unos criterios de razonabilidad más ligados al tema de la de la utilidad empírica, de la no confiscatorio, de la utilidad legítima de los explotadores. - quisiera consultarles que otro tipo de elementos deberían considerarse para estructurar un criterio de razonabilidad. Digamos son, son defines, son propios de este tipo de condiciones particulares. Por ejemplo, el doctor Hugo resaltaba enormemente el tema de la deducibilidad frente a la propiedad, la defensa de la propiedad privada. Aquí estaríamos frente a una propiedad que es del Estado por ser recursos naturales, entonces, me asalta mucho esa esa reflexión sobre estructurar criterios de razonabilidad para evaluar, si ella se presenta o no en la en la generación de una norma como esta. Gracias.

Julio Roberto Piza Rodríguez, apoderado judicial del Ministerio de Hacienda - Crédito Público

Sí, muy interesante su pregunta, - entonces eso lleva a dos cosas de lo que estaba diciendo el doctor Palacio. Los cargos, equidad - capacidad, que son los cargos de los demandantes. Equidad, él mismo dice finitud - agotamiento, diferentes. Bueno, pues entonces no hay un plano de equidad porque son dos cosas distintas, a pesar de que son del Estado las dos, es que aquí el dueño del patrimonio del Estado es el Estado. Segundo, aquí no estamos en construcción de un bien industrial que es un poquito, el énfasis que hacen los demandantes de que es real, de que se paga, es que no estamos aquí en una industrial que tiene unas materias primas - construye un bien. No, no es eso, eso está ahí, simplemente tengo unos costos por extraerlo, es verdad, pero eso es lo que hace particular este tipo de renta patrimonial del Estado, que está además en la Constitución 332, 360.

Entonces, yo creo que ahí hay un punto muy importante en temas de equidad, todo lo que el doctor Palacio dice, también los demandantes dicen equiparar esto con los puertos, con el agua, con el espacio electromagnético, es que justamente por todas las razones que él dice, nada es comparable. Por esa razón de esa naturaleza particular de recursos naturales no renovables, hay otra cosa más evidente - es de qué tipo de bien estamos hablando, estamos hablando de un bien que el precio no se construye sobre los costos que en que se incurre, no, este es un precio geopolítico de la mayor importancia, de qué deriva que el precio de petróleo esté, en \$20 o en \$120. Razones totalmente externas no tiene nada que ver con los costos en que incurre un explorador, esta mañana el doctor Lloreda hablaba del *government take*, que es en realidad la figura de decir bueno, a partir de todas estas otras contraprestaciones que tiene que pagar un inversionista por explotar un recurso natural, impuesto, regalía superficial, etcétera, etcétera, etcétera, ¿con cuánto se queda? Entonces él decía que más o menos era 20.

Bueno, esas mediciones como mucho de la tasa efectiva, son muy difíciles de hacer porque lleva a naturaleza del negocio, lleva en realidad cuando se hace esa esa figura de comité, lo que se hace es por cuántos años le da la explotación de la mina a un concesionario, 20 o 30 años alrededor del mantenerlo, ¿cuánto petróleo sacó?, ¿con cuánto se queda el Estado - cuánto se lleva el inversionista? - vamos a suponer con las cifras que hoy el doctor Lloreda, que antes era 70 - ahora 80, o algo parecido. El problema es que ese 20 - ese, ese 30 es mucho dinero, mucho dinero, miremos las cifras que sacó la Superintendencia estos días sobre las 100 empresas más rentables, ¿cuáles son las más rentables?, minería - petróleo. Mira, hay mucho dinero, a pesar de que sea 20 nada más -, ¿en razón de qué?, la legitimidad de que estamos hablando de un patrimonio de un bien no renovable - que es un bien que no es construido - que es un patrimonio del Estado, ese es el privilegio que tiene. - por eso aquí muy fuertemente está algo de política pública de cómo se hace esto. Entonces, digamos que yo creo que, que, que el punto de lo que plantea de razonabilidad, pues es que el tema más complejo de analizar desde la perspectiva constitucional - además lo han dicho muchos los demandantes, hay libertad de configuración. Artículo 338, pero esa no es absoluta, está limitada porque está limitada a principios constitucionales equidad, progresividad, eficiencia.

Al hacer ese juicio, en realidad vamos a un punto muy fuerte que es qué se considera realmente capacidad. la capacidad se puede medir por la renta, básicamente renta que se obtiene, renta que se acumula en el patrimonio o renta que se consume en el IVA, pero al final es la renta, al final es la renta hay muchas figuras, inclusive el negocio de invertir en recursos naturales incluso prevé una un ciclo. Al comienzo lo que se hace es invertir en explorar - saber si ahí hay un producto - si se puede extraer. Se puede comercializar en

los primeros años que tiene este inversionista pérdidas, después hay unos años en los cuales recuperar la inversión - al final lo que tiene es rentabilidad que lleva un poco a cuantos años le damos la Mina para que la explote.

Para saber realmente cuál es la capacidad económica, el juicio de capacidad en un negocio como este complejo, - no se puede hacer solamente sobre la tasa efectiva, que lo que hace es coger un año - mirar cuánto se pagó de impuesto a la renta. La manera de mirar eso hay muchas formas, lo miro por las cuentas nacionales del DANE, se mira sobre la utilidad - mira sobre los ingresos, muchas formas. En la comisión del año 2015, en un ejercicio que se hizo sobre las declaraciones del doctor Reyes, ahora decía si se hace sobre las declaraciones, resulta que las declaraciones tienen implícita una evasión del 30%. Hay muchos recursos que no se declaran, entonces, la declaración al final de cuentas también tiene implícita que ahí no está toda la información económica. Por eso muchas veces también para llegar a eso se miran las cuentas del DANE. Entonces digamos que ahí ese punto tiene un tecnicismo tal que esto no es un análisis realmente del blanco - del negro, por eso las cifras oficiales, que son las que puedan considerar todas estas cifras, serán relevantes para ese punto.

Entonces, sobre sobre eso, sobre el tema contable, vuelvo a decir, ese es un debate que entre los tributarios ha sido muy fuerte. La contabilidad que finalidad tiene está hecha por el dueño de un negocio, Código de Comercio, ¿gané o perdí?, simplemente. Entonces es eso que comentaba el doctor Palacios sobre la sentencia del doctor Martínez, que sobre el año, años en que yo pierda plata, por eso hay una figura, parecía que la renta presuntiva que es, si empiezo veré mis riesgos, yo veré cómo funciono, yo veré cuando recupere. Entonces la contabilidad tiene una finalidad concreta - específica que es muy distinta a la a la base con la cual se determina el impuesto. Porque, repito, al final de cuentas implícitamente lo que hay ahí es que el Estado es un socio oculto, mucho explícito del 35% de la utilidad, - ese privilegio le da, de acuerdo con el artículo 338, para decir que no es admisible para llegar a la base gravable. Doy los ejemplos del estatuto tributario actuales.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Pero tengo una pregunta, es que me preocupó mucho el tema, como usted lo está planteando doctor Piza, el de la contabilidad, que no es lo mismo que un agente económico realice cualquier actividad económica, en la que no está presente el uso del patrimonio público, - por ejemplo, vender camisas, eso tiene.

Pero es que acá el agente económico, a realizar una actividad económica, de exploración - de explotación con un bien público, primero que todo, - entonces

ese bien público tiene un tratamiento patrimonial - contable, ni siquiera presupuestal, en el presupuesto no llevamos tiempo, sino recursos. Entonces, ¿tiene un tratamiento patrimonial?, esta mañana decíamos que, entre otras cosas, no había contabilidad pública, sino hasta el año 96 para acá, - no sabíamos qué había en el patrimonio, - aquí hablamos de detrimento patrimonial sin saber que es patrimonio. Pero hoy en día ya sabemos cuál es el patrimonio, - cuáles son los activos, - el subsuelo - estos recursos son del Estado, - en particular de la ciudad.

Entonces, cuando el agente económico realiza una empresa de hidrocarburos, o una empresa minera, realiza una actividad económica con un bien público, ese que tiene un tratamiento contable que lo tiene que definir, entre otras cosas, la regla de contabilidad del contador - que el contador debe registrarlo en la contabilidad de la nación. A su turno, tiene que tener un tratamiento contable en el patrimonio o en una por lo menos en la contabilidad del agente económico. Entonces, ¿cómo estoy?, entre comillas, administrando un bien del cual, me está generando a partir de ese momento resultado de la actividad eventualmente una renta. A partir de ahí, una utilidad que le corresponde como administro contablemente, como agente económico particular, ese bien del Estado, sí, - ahí la contabilidad entonces sí es relevante. Por eso decíamos no, ese no es un asunto particular, aquí no necesitamos verificar esto, ya lo podríamos verificar. ¿cuál es el tratamiento contable que la nación le da a ese subsuelo?, por una parte a la regalía misma, - la contrapartida, que es la contabilidad del agente económico, existe para determinar, a su turno, cuál es el manejo que me demuestre en la realidad económica, en la administración del tiempo. Porque lo que sí es cierto es que la contabilidad, independientemente de la regla contable, me tiene que reflejar la realidad económica - financiera de la actividad que realiza cada uno de los agentes económicos, si eso no lo refleja, la contabilidad no me sirve para nada, - entonces, sencillamente, cuando vaya a adoptar una medida, por ejemplo de carácter tributario sobre qué estoy haciendo, - ahí es donde el para, por ejemplo, lo que estamos hablando es quitarme la capacidad contributiva.

La voy a determinar como expresión del principio de equidad a partir de lo que tiene el agente económico en su patrimonio, ahí es donde yo tengo que terminarlo, por eso es que la contabilidad me parece que sí tiene una relevancia. Entonces quisiera tener una clasificación en particular.

Julio Roberto Piza Rodríguez, apoderado judicial del Ministerio de Hacienda - Crédito Público

Por supuesto, - es muy claro miren una, alguien le confieren la exploración, la exploración en un pozo. el comienza a invertir dinero, entonces los estudios de sísmica, la perforación, - al comienzo lo que tiene es una incertidumbre. De

hecho, muchos pozos, son no exitosos - ese costo se lo reconoce la legislación del impuesto a la renta. ¿cómo construye su contabilidad? ¿cuánta plata he invertido en explorar? Hay un momento en el cual encuentre el producto - segundo, puedo extraerlo, es decir, la comercialidad. En ese punto las reglas de juego son perfecto, entonces como ya va a poder vender ese producto, entonces hay una participación del Estado en los costos de esa contabilidad, pero su contabilidad ahora va construyendo, es a partir de la plata que invierto al final de donde recupero la plata de los \$1.000 del ejemplo, saco el petróleo, vendo - lo primero que hago es amortizar todos esos costos, porque yo patrimonialmente no tengo nada más que la plata que invertí. Yo recupero todos esos costos con los mil de ventas, ahora, ¿qué es lo que dice la constitución de los mil de ventas?, me paga una regalía - esa realidad la paga sobre los ingresos, sobre la precio de venta, Sí. - entonces por eso decíamos también en la discusión que se dio esta mañana, el Estado podría diseñar alguna figura, como decir muy bien, entonces tenemos como un contrato de cuentas en participación - los diez regalía me la da a mí, - usted solo tiene sus 90 de ingresos, como parecería derivarse de algunas de las respuestas de Ana María, ahora o de esta mañana, si fuese así, fíjense que esa persona pagaría el 10% total - el Estado tendría 10% de la regalía, ¿qué es lo que pasa aquí?, que como tiene que declarar los ingresos totales de las ventas, - tiene que deducir las regalías al final como en la base gravable, yo puedo descontar esos \$10, termino pagando 6.5., así es el ejemplo con los descuentos tributarios, es que con el descuento tributario recuperaría los diez, pero con la deducción también recupero, es una recuperación parcial 3.5. Entonces digamos que aquí no hay problema.

Doctor Ibáñez con La contabilidad, porque igual él construye su contabilidad con la inversión que haga después cuando venda, recuperar la inversión, - después hay una utilidad en el negocio petrolero, pues es muy distinto, pues depende del pozo. En fin, depende de muchas cuestiones, pero un inversionista puede recuperar su dinero, al año 10, al año, 11 o al año 12, - después lo que va a tener es una renta líquida total. Es un negocio, muy particular, es un negocio muy rentable, entre otras cosas porque tiene gran riesgo. Esta mañana los presidentes de los gremios, elevaban su voz un poquito por la incertidumbre. Bueno, es que así es, así en la vida comercial tengo grandes riesgos, tengo grandes utilidades, pero también tengo la posibilidad de que eso se vuelva inviable o de que el precio bajo suba. Esos son los riesgos de cualquier negocio - eso el Estado no lo puede proteger frente a eso.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Bueno, muchísimas gracias, pero tenemos que terminar la audiencia en el día de hoy. Como dije esta mañana, ustedes tienen la posibilidad de presentar por

escrito dentro de los diez días siguientes a sus intervenciones, comentarios o observaciones en relación con las intervenciones de los demás, pudiendo ampliar sus escritos como independientemente de la presentación en *Power Point*, o en PDF, pudiendo ampliar - se los agradecemos muchísimo que lo haga. Para para que a partir de ahí entonces tengamos mayores elementos de juicio, hay muchas preguntas que aun así nos quedan.

Yo por ejemplo, me quedé con una - ojalá que en el escrito la tenga porque me quedó mucho, me quedó una preocupación - es que por los elementos de, además del concepto de contraprestación de la regalía, que ahora le agregamos, el concepto de compensación para resolver un problema de externalidad, las regalías, se nos convierte la pregunta de si se convirtió por esa vía en un tributo. De alguna manera o una tasa que es la que termina pagando una compensación, - entonces ese es un tema que también debemos revisar - en ese sentido debemos darle un tratamiento en la apreciación de este tema, en la sentencia.

Entonces la invitación es para que todos, después de haber recibido unas magníficas intervenciones esta tarde que ilustran a toda la corporación, aquí nosotros con la doctora Cristina Pardo apenas hemos lo sustanciado - vamos a hacer la relatoría de este proceso en cada caso, pero la decisión es de la Corporación. Esta es una decisión además colegiada, colectiva, construida según qué hacemos todos los magistrados de la Corte Constitucional, - de esa manera para nosotros es muy útil lo que ustedes nos han señalado lo que nos quedó pendiente por replicar, entonces, le ruego encarecidamente que lo hagamos por escrito - en ese sentido entonces terminamos, terminamos esta audiencia. Si en este momento les agradecemos muchísimo a todos ustedes, no sé, doctora Cristina, si tenga alguna cosa por agregar, pero muy amables a todos por su presencia - por sus invaluables - autorizadas intervenciones - aportes.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Yo solo tengo que reiterar, reiterar el agradecimiento de la Corte, en especial con el señor Ministro de Hacienda, que nos acompaña durante toda la jornada, - con todos los demás asistentes por la ilustración que han suministrado a la Corte Constitucional. Muchas gracias.

Siendo las 5:25 p. m. del 21 de julio de 2023, la Sala Plena cierra la primera jornada de la Audiencia citada en el marco de los procesos de 15.097 - 15.113AC. Les recordamos a todos los asistentes, intervinientes - demás interesados que esta audiencia contará con una segunda jornada el 4 de agosto del 2023, con el fin de ahondar en otros temas relacionados con los problemas jurídicos que subyacen a los cargos admitidos. Muchas gracias a todos los

asistentes, a quienes nos siguen por la página web - a las redes sociales - en las redes sociales de la Corte Constitucional. Pueden amablemente retirarse de forma ordenada de la sala de audiencias. Muchas gracias por su atención - asistencia.

**Asistencia Primera jornada de la Audiencia Pública:
naturaleza de las regalías, determinación, liquidación - pago
(21 de julio de 2023)**

REPÚBLICA DE COLOMBIA				
CORTE CONSTITUCIONAL				
No.	Entidad	Nombre	Cédula	Firma de Asistencia
1	Demandante expediente D-15.097	Carlos Edward Osorio Aguilar	75.074.978	
2	Representante de los demandantes expediente D-15.113	Lucy Cruz de Quiliones	41.581.364	
3	Demandante expediente D-15.115	Juan Esteban Sarín	71.334.897	
4	Procurador Delegado para la Economía y la Hacienda Pública	Mauricio Michel Molano Currea	19.471.690	
4	Ministra de Minas y Energía	Irene Vélez Torres	52.811.629	
5	Ministro de Hacienda y Crédito Público	Ricardo Bonilla González	19.103.063	
6	Presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos	Francisco José Lloreda	79.337.350	
7	Consultor Experto en Estudios de Energía, Petróleo y Minería	José Armando Zamora	19.303.017	
8	Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Luis Carlos Reyes Hernández	80.717.977	
9	Consejero del Consejo Técnico de Contaduría Pública	Jesús María Peña Bermúdez	12.097.881	
10	Presidente de la Agencia Nacional de Minería	Luis Álvaro Pardo Becerra	19.272.686	
11	Presidenta de la Agencia Nacional de Hidrocarburos	Clara Liliana Guatame Aponte	52.055.356	
12	Presidente de la Asociación Colombiana de Minería	Juan Camilo Nariño Alcocer	79.784.278	
13	Apoderado judicial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Julio Roberto Piza Rodríguez	19.194.274	
14	Investigador del Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad	Rodrigo Uprimny Yepes	79.146.539	
15	Representante de los intervinientes del expediente D-15.113 AC	Ana María Barbosa Rodríguez	39.542.309	
16	Experto en Constitucional, Administrativo y Tributario	Hugo Palacios Mejía	17.064.471	
17		Juan Carlos Valencia	79.426.25	

ANEXO II

Segunda jornada de la Audiencia Pública: Contenido y alcance de la disposición acusada (4 de agosto de 2023)

El presente anexo contiene la transcripción de la segunda jornada de la audiencia pública, celebrada el 04 de agosto de 2023. La sesión puede ser vista en el link <https://.youtube.com/watch?v=K2h-7-AZ3bk&t=175s>.

A) Primer eje temático: Aplicación de la norma acusada cálculo del monto no deducible

Preguntas:

1. ¿Cuáles son las razones técnicas jurídicas por las que la norma demandada distingue entre las regalías que se pagan en especie aquellas que se pagan en dinero? ¿El valor de las regalías que se paga en dinero es equivalente al valor de las regalías que se paga en especie?
2. ¿Cómo opera la aplicación del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022? ¿Cómo se aplican las fórmulas previstas en los incisos segundo siguientes de esta disposición? ¿Por efecto de esta norma, al no deducir el valor pagado por regalías en dinero no deducir el costo de producción de las regalías pagadas en especie, la base gravable del impuesto sobre la renta aumenta más para las empresas que liquidan las regalías en dinero que para las que lo hacen en especie?
3. ¿Cuál es el impacto económico tributario de prohibir la deducción del valor total pagado por regalías en dinero restringir esta prohibición al costo de producción de las regalías pagadas en especie?

1. José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto profesor de la Universidad de Columbia

Honorables magistradas magistrados. Señor Ministro de Hacienda Crédito Público. Señora Viceministra Técnica. Ricardo Bonilla María Fernanda Valdez. Demás intervinientes en este foro del día de hoy. Agradezco que me den más tiempo porque me habían dicho que eran 15. Entonces de pronto va a tomar algo intermedio entre 15 30. Bueno, pero yo quisiera en primer lugar, agradecer muy especialmente, a la magistrada Pardo el magistrado Ibáñez, por haberme incluido en este debate. Quiero recordar que fui yo como ministro de Hacienda Crédito Público quien tramitó la Ley 22 77 del 2022, más aún, fui también yo el que presenté las primeras respuestas a las

demandas que se hicieron incluso sobre este artículo 19, que de hecho fue el más demandado de todos los artículos de esta ley. Entonces me agradezco mucho la invitación para para participar en este foro.

Voy a hacer mi presentación en torno a cinco temas particulares. El primero es un poco más general de hecho tiene que ver exactamente con la con las respuestas que dio el Ministerio de Hacienda Crédito Público a la demanda en términos más genéricos, en términos constitucionales. A ello ya se refirió el ministro de Hacienda Crédito Público, Bonilla, en su presentación en la primera audiencia. Pero yo quiero recordar algunos puntos importantes de eso que fueron, citar una de las defensas digamos que hizo el gobierno nacional de esa artículo. Entonces el punto, es recordar una cosa que todos sabemos, que los recursos naturales no renovables son propiedad del Estado en las normas colombianas. en ese sentido, las regalías se deben considera como una contraprestación económica al Estado por la explotación de ese recurso natural no renovable. Si se quiere, digamos en otros términos, eso equivale como a una participación del Estado en un contrato de participación o a un dividendo, ninguno de los cuales pues es deducible como costo de producción de una de ninguna empresa.

Cito entonces a la defensa que hicimos en su momento, que todavía estaba yo de ministro de Hacienda Crédito Público. Cito lo que ahí se señaló: “Lo que se transfiere al Estado colombiano no es un costo de la actividad del particular, como sería un mero canon de arrendamiento, sino la fracción de la utilidad que a este corresponde por la explotación de un activo de su propiedad, vale decir, asimilando al contrato de participación en el sentido de que la contraprestación no es un costo, sino la parte que le corresponde al titular del subsuelo”. Y agrego, “en resumidas cuentas, cuando la empresa extractora paga la regalía no efectúa una erogación ni saca de su patrimonio un recurso para ser transferido al patrimonio del Estado, pues el recurso extraído del subsuelo siempre fue la titularidad pública. Lo que ocurre con el pago de regalías es, en cambio, la simple entrega de una porción del fruto que corresponde al Estado”. Esa es la defensa que hizo el gobierno en su momento de estas demandas en este tema.

Entonces, debo decir además que la Constitución establece en su artículo 360 que en las regalías se causan sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. Sobre este punto, la Corte Constitucional ha manifestado que las mismas son compatibles con tributos, de manera que las regalías y los tributos pueden coexistir. Ese es el primer punto de mi presentación.

El segundo punto, es que la contabilidad fiscal no tiene que corresponder con la contabilidad privada. Es una norma que la Constitución y la ley han

permitido ampliamente en distintos campos, de manera que es constitucionalmente admisible limitar o ampliar el tratamiento fiscal de esta erogación y de cualquier otro costo o gasto. Una de las razones básicas, es que el tratamiento fiscal busca otros objetivos de política económica como son estimular ciertas actividades o desestimular otras. Y aquí voy a citar una intervención del doctor Uprimny en la sesión anterior que el me dejó conocer y lo cito:

“Ni el principio de equidad, ni el de justicia tributaria ordenan que la renta gravable tenga que ser idéntica a la ganancia o excedente contable antes de impuestos, puesto que aunque ambas categorías tienen relaciones, no son iguales ni cumplen la misma función. El legislador, con la amplia discrecionalidad de que goza en el campo tributario, puede tomar decisiones que tengan como efecto que la renta gravable sea menor o mayor que el excedente contable. Esto sucede de un lado, cuando otorga beneficios tributarios como el establecimiento de una renta exenta o señala que un ingreso recibido por el contribuyente no es constitutivo de renta” O sea que esas son varias normas, además hay varias normas legales que ya han sido objeto de digamos, de debate por parte de sentencias de la Corte Constitucional, en las cuales digamos, se ha ratificado que hay si se quiere, gastos que se contabilizan como tal en la contabilidad privada, pero no se contabilizan como tal, en la contabilidad fiscal o tributaria.

Entre ellos, menciono los gastos de extranjero para la obtención de renta, que no pueden exceder el 15% de la renta líquida del contribuyente. Los impuestos de industria Comercio, que curiosamente son bastante equivalentes al sentido al debate de hoy, que solo pueden ser deducibles hasta un 80%. Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio que tampoco pueden ser deducidas como gasto. Estos son algunos, en realidad son varios más, en los cuales podríamos adentrarnos. Por lo que vi en la presentación que hizo el ministro de Hacienda Crédito Público, Bonilla, la vez pasada hasta hubo incluso una lámina específica que detallaba esos casos.

Entonces digamos que en varias sentencias, la Corte ya ha avalado la libertad del legislador de establecer beneficios tributarios o suprimirlos, y reconocer deducciones tributarias o suprimirlas. Esto es, digamos, los motivos por los cuales, digamos, la contabilidad fiscal o tributaria no tiene por qué corresponder con la contabilidad privada. Son dos tipos de contabilidad. Hasta podríamos entrar a discutir si la contabilidad privada en algunos casos debe ser reformada, pero no es el objeto dl día de hoy.

El tercer punto, que quiero señalar, y que de hecho debo decir que fue el motivo por el cual yo propuse meter esta novedad en la ley. Es que, digamos, reconocer que la deducibilidad de las regalías para efectos tributarios es un

gasto, equivale a que el Estado pague parte de ese de esa regalía, o sea, de esa contraprestación. Básicamente porque digamos al poder deducirlo como costo hay un 35% que en efecto lo está asumiendo la Nación como como costo. Entonces, ese es un tema que digamos que es absolutamente claro, más aún, es particularmente claro en el caso de las regalías, porque las regalías son un ingreso de las entidades territoriales. Y por ese motivo, digamos, en la práctica, lo que ha ocurrido en el pasado es que el 35% de las regalías que se transfieren a las entidades territoriales son pagadas por la Nación, no por el que está explotando el recurso natural.

Entonces, por este motivo, digamos, me parece que es absolutamente claro que no debe haber deducción de las regalías, porque eso equivale a que la Nación está efectivamente pagando parte de las regalías, en vez de ser beneficiario el Estado de las regalías, en este caso las entidades territoriales, son las que se benefician específicamente de las regalías. Entonces, digamos, la norma que estamos hablando elimina precisamente ese error de la legislación tributaria previa, digamos que permitía la plena deducción, que hacía que, en efecto, la Nación pagara una gran parte de las regalías que se transfieren a las entidades territoriales.

Mi cuarta observación, tiene que ver con ese tema de las regalías en dinero versus las regalías en especie. Este es un tema que además fue objeto de una amplia discusión, que tiene que ver con la con digamos las normas específicas. Digamos obviamente que las normas históricamente han tratado de que sean equivalentes a mediano plazo, pero hay una diferencia importante, digamos, que es el tema de que las regalías en especie, digamos, son efectivamente, digamos, la parte que le corresponde al Estado en términos de producción. Las regalías en dinero, pueden corresponder o no corresponder dependiendo de las condiciones de costos precios del momento.

Este fue un tema que debo decir, tuve una larguísima discusión en su momento con las empresas productoras de carbón, que son las que pagan las regalías en dinero. Y lo que ellas reclamaban es que tal como estaba la norma, lo que en la práctica significaba es que en la época de bajos precios, la proporción de la producción que se iba como regalía era alta. Y yo le decía bueno, lo contrario está ocurriendo ahora, cuando los precios están muy altos, ahora usted está pagando de hecho una proporción menos de la producción porque los precios están altos.

Ahora, como la norma sobre regalías, realmente corresponden a la legislación tributaria regional, ese es un tema que se debe abordar es en esa legislación. Esta ley es sobre impuestos nacionales y por eso no quisimos abordar ese tema específico de la norma. Además, porque a la larga, las normas en principio son equivalentes. En fin, entonces, si alguno puede hacer para ya habíamos

comenzado espero que, si el gobierno presenta una nueva ley en materia de impuestos departamentales, municipales o de rentas, pues cambie esa norma sobre las regalías del sector carbón para que sea en especie, no en dinero.

Ahora el otro tema, que también fue objeto de un amplio debate, en este caso con el sector petrolero, incluso específicamente incluyendo a Ecopetrol como una empresa del Estado. Es el tema de cómo se calcula cuando es el equivalente, el valor de la regalía cuando debe pagar en dinero. Obviamente, porque la empresa tiene es que pagar en dinero, no tiene el petróleo al Estado, le entrega un valor equivalente al a la regalía. Por ese motivo, pues en su momento fue objeto de un amplio debate, como calcular cuál es el valor económico,

En esa discusión se eliminó una propuesta de valorarlo a precios internacionales y se determinó lo que está en el párrafo primero del artículo 19, que es valorarlo, a costo de producción, aclarando enfáticamente que ese costo no puede incluir la regalía, porque la misma norma dice que la regalía no es un costo de producción. Entonces, el costo de producción es el que se establece sin incluir la regalía que no, porque la norma establece enfáticamente que la regalía no podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa. Por ese motivo, ese costo con el cual se estima las regalías. Yo entiendo que la Viceministra hablar más extensamente exactamente sobre sobre este tema.

El quinto tema al cual quiero referirme, es al impacto económico tributario de esta norma. Como es obvio, disminuye la rentabilidad estimada con contabilidad privada. Aunque debo decir que también elimina la regalía como ingreso, que es era una deficiencia de la norma anterior. No puede ser ni ingreso ni gasto de la empresa, porque las empresas petroleras decía si lo pone como ingreso, pero no lo permiten deducir como gasto, lo están aumentando efectivamente. Por eso no es ni por uno ni por el otro lado, debe ser incluido desde el punto de vista tributario, digamos en la en la contabilidad de la empresa, porque estaba reconociendo lo que es una justa contraprestación del Estado derivado de la propiedad del recurso natural.

Pero no es confiscatorio ni viola la equidad tributaria. En eso cito una sentencia la sentencia C- 409 de 1996 de la Corte Constitucional, que afirmó en forma contundente y cito: “El establecimiento de límites máximos a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta agradable no implica que se la se configure que sea la configuración de un impuesto confiscatorio ni una violación de la equidad tributaria”. En otras palabras, la Corte Constitucional ya ha señalado exactamente lo que el Gobierno está defendiendo aquí y yo también apoyando obviamente al Gobierno nacional en esta materia.

Por lo demás, debo decir, esta norma como también el impuesto extraordinario de renta que se le estableció a las empresas de hidrocarburos y carbón, no ha afectado la inversión en forma significativa. Es que es un tema interesante. Este año, la inversión extranjera ha aumentado, la inversión de recursos adicionales, ha aumentado. Según la balanza cambiaria del Banco de la República, la inversión extranjera aumentó de \$5.926 a \$7.519 millones de dólares entre el primer semestre del 2022 y el primero del 2023, es decir, un 27%. El 83.5% es petróleo y minería. Más aún, basado en los datos del Banco de la República para el primer trimestre, que son los que están publicados en la página electrónica de ellos. La inversión del petróleo del primer trimestre el aumento fue 42%, o sea que no ha afectado significante la inversión, que es una forma de decir que sigue siendo muy rentable invertir en esa actividad. Obviamente en los precios internacionales están bajando y habrá un momento en que se vuelva a una condición.

Entonces que esto demuestra que la inversión sigue siendo rentable y que la norma no es por lo tanto confiscatoria. Debo decir finalmente, que el costo fiscal teórico de eliminar esta norma, este parágrafo de la ley, sería un costo fiscal que no es relevante. Según la estimación del ministro del Ministerio de Hacienda Crédito Público, que presentó en la sesión anterior, sería de 3.8 billones de pesos en el 2023 y de 3 billones en promedio en el 2024 -2026.

Con eso termino mi intervención. Muchísimas gracias de nuevo por la invitación para estar con ustedes el día.

2. María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Muy buenos días honorables magistrados, magistradas y asistentes.

Antes de empezar con las preguntas que voy a responder una por una. A mí me gustaría hablar de los mensajes principales que voy a estar sosteniendo durante toda la presentación. Estos son fundamentalmente cuatro mensajes. El primero de estos mensajes es que, en efecto, las regalías pagadas en dinero y en especie tienen un trato contable diferente. Pero es muy importante saber que este trato contable era diferente incluso antes de la Ley 2277 y la evolución de esta regla tributaria que está demandada en el proceso legislativo, es precisamente un reconocimiento de dicha realidad, que hay una diferencia de trato contable que existía incluso antes de la ley. Y que la materialización del principio democrático y de amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, que fue evidente en la

audiencia pasada, que hablamos de ese de ese margen de configuración del legislador que era bastante amplia en temas tributarios.

El segundo de los mensajes tiene que ver precisamente con la regla adoptada y esta regla utiliza el mismo valor deducido de antes de la norma. Además esto permite que se usen variables comprobables y evita el uso de supuestos no observables. Hubiéramos podido utilizar otros valores para valorar el valor de la regalía antes de la reforma. Pero nosotros utilizamos el costo de producción observado porque era lo que ya se estaban deduciendo anteriormente.

Otro punto tercero, es que los estudios aportados por los demandantes tienen algunas debilidades metodológicas y el ejercicio que ha hecho el Ministerio de Hacienda tiene una metodología mucho más robusta. Eso lo voy a estar explicando próximamente, qué hace precisamente que nosotros lleguemos a unas tasas efectivas de tributación que sean mucho más bajas que las que han presentado los demandantes.

Esto me lleva al último punto, y es que los resultados del ejercicio, que como les decía, utiliza una metodología mucho más robusta, utiliza mejores datos, datos mucho más exactos que incluyen además, el universo de todas las empresas del sector, arrojan valores diferentes que son entre 41% y 47% para el sector de petróleo y del 45 al 54% para el sector del carbón.

Entonces, ya habiendo dado estos mensajes principales, voy a avanzar a responder uno a una de las preguntas que nos han enviado para esta audiencia.

Entonces, la primera de las preguntas es en verdad dos preguntas y yo la voy a responder así. Empezando ¿por qué la norma demandada hace esta distinción entre regalías que se pagan en especie y regalías que se pagan en dinero? La respuesta, creo que lo mencionó el exministro y muy básica, y es que pues realiza esta distinción dadas las cuestiones operativas propias del negocio y teniendo en cuenta que la legislación propia del sector ya autorizó este pago. Lo que hacemos es adaptarnos a que ya las empresas venían haciendo esta distinción. ¿Y cómo lo hacemos? Lo hacemos ante esta posibilidad de que las empresas ya podían hacerlo. Nosotros creamos una norma que genera una valoración razonable basado en el valor de regalía que ellos ya deducían antes de la Ley 2277. Esto reconoce además, la realidad de cada contribuyente y evita algo que queríamos evitar, que era el uso de variables no observables ni comparables.

Esto además trae otros beneficios, haber usado esta norma trae otros beneficios. Hay uno muy particular y es que antes de esta norma, el Estado no sabía cuánto se estaban deduciendo las empresas, sobre todo las empresas que pagan en especie. Gracias a esto, el Estado va a contar con mucha mejor

información para esto. Además, esto genera también una gran certeza para las empresas. Las empresas ya van a saber determinar muy claramente la forma en que estas regalías no podrán ser deducidas y esto da certeza y además facilita la fiscalización por parte del Estado. Esto referente a la primera parte de la primera pregunta.

La segunda parte nos preguntan ¿si el valor no deducible de las regalías que se pagan en dinero, es equivalente al valor de las regalías que se pagan en especie? La respuesta corta es que no, no es equivalente. La respuesta larga es que no es equivalente, porque antes de la ley tampoco era equivalente, las empresas se deducían valores diferentes y como nosotros lo único que hicimos con esta ley fue cambiar que lo que antes se deducía ya no fuera deducible, y como lo que antes se reducían era diferente, pues efectivamente, el resultado es que va a ser diferente lo que no se pueden deducir después de la norma.

Creo que ahí la mejor forma de explicarlo sería con un breve ejemplo, preguntándonos antes de la norma, antes de la ley, ¿qué era lo que se deducían las empresas? pues hay una gran diferencia entre lo que se deducían los que pagaban en dinero y los que pagaban en especie. ¿Cuánto deducían los que pagaban en dinero? uno podía ver muy fácilmente un estado financiero y quedaba clarísimo qué era lo que se estaban deduciendo, porque estaba escrito regalía y eso se deducía como costos y gastos y quedaba claro que era precisamente ese valor tomado como base el valor de venta del producto. Es un poco más difícil para el tema de las que pagan las regalías en especie. Es un poco más difícil porque ese rubro no está, pero eso no quiere decir que uno no sepa cuáles. Uno puede, digamos que hay una deducción implícita, uno puede ver un estado financiero y saber cuál es, en teoría la deducción implícita, que es precisamente el valor de costo de producción de los barriles entregados como regalías. Ese sería el valor implícito de lo que ellos deducían antes de la norma.

¿Qué es lo que hace entonces la Ley 2277? Es decir, eso que se deducía en dinero ya no se deduzca y eso que ustedes en verdad se deducían en especie, ya no lo deduzcan. Y eso como les decía, es diferente antes de la norma ese valor es diferente y por eso es diferente después de la norma.

Ahora me preguntan. Por la aplicación de la fórmula ¿Cómo es que las empresas van a llegar a ese costo de producción de cada pozo? que es la norma que aplica para los que pagan en especie, porque como les decía, eso era lo que ellos deducían, pero es implícito, nosotros no tenemos ese valor. Ellos ahora lo tienen que empezar a sacar y para eso hemos dado una norma y hemos aplicado una fórmula que es bastante sencilla de computar. Tiene cinco pasos fundamentales.

El primero es determinar el costo de cada pozo, ahí incluyen costos. Hemos puesto una lista de cosas que podrían estar ahí: la adquisición de derechos de explotación, los estudios sísmicos, los estudios geológicos, los costos de almacenamiento, los costos laborales, gastos laborales, la perforación exploratorias, todo ese tipo de costos, pues se hace una sumatoria para cada pozo se saca el valor de esos pozos.

El segundo paso es entonces ver en cada pozo cuál es el volumen anual de producción en cada pozo. Cuántos barriles está produciendo cada pozo.

Luego sigue el tercer punto, que es el de determinar el costo unitario de cada pozo. Eso es también el costo anual de producir un barril de petróleo en cada pozo, que quiere decir que va a ser la división entre el costo total anual, que es todos esos costos que les dije que uno sumaba dividido en la cantidad de barriles que está produciendo cada pozo.

Luego de eso viene la determinación del costo de producción de la regalía, de lo que se está pagando como regalía. Eso incluye multiplicar el costo unitario del pozo por el número de barriles de petróleo pagados en especie a título de regalía en dicho pozo.

Por último, una empresa tiene varios pozos, entonces se hace la sumatoria de todos los pozos por empresa

Y eso es lo que ellos realmente estaban deduciendo en el pasado y es lo que ahora les vamos a decir, eso es lo que ustedes ya no se van a poder deducir más. Queda muy claro que esto reconoce los costos reales incurridos y es una variable observable muy fácil de medir y exacta a lo que antes se estaban deduciendo.

Luego viene una pregunta que es ¿si por el efecto de esta norma la base gravable del impuesto sobre la renta aumentaría más para las empresas que liquidan las regalías en dinero que para que lo hacen en especie? La respuesta es que sí, la base gravable aumenta más para las empresas que liquidan las regalías en dinero, esto matemáticamente el CARF creo que tiene un estudio que nosotros lo hemos revisado muy detalladamente, donde muestra que efectivamente cuando no se permite la deducción, es diferente de la base.

Y la pregunta es bueno ¿Por qué no lo cambiaron? ¿Por qué no lo hicieron para que las bases quedaran iguales? la respuesta es que, dada esa distinción en el valor no deducible de la regalía, que ya era diferente antes, no es, y yo diría aquí matemáticamente, posible prohibir la deducibilidad de las regalías. Es decir, no es posible materializar eso generando bases gravables iguales sin recurrir a medidas que impliquen usar variables que no reflejen la realidad de

los contribuyentes. Es decir, se hubiera podido hacer cambiando completamente esas variables y que no tuvieran nada que ver con las variables que reflejen la realidad de los contribuyentes. Lo que nosotros hicimos sí refleja esa realidad de los contribuyentes. Entonces esa es un poco la respuesta de porqué esta medida se hace así. Uno podría haberlo hecho diferente. Incluso en el Congreso, en la discusión, la primera propuesta era diferente y luego de las discusiones llegamos a la conclusión de que esta era la mejor forma de hacerlo. Antes se había pensado usar otras variables. Lo dijo también el ministro, otras variables, por ejemplo precios internacionales y valorarlo con eso. Eso, en la discusión con los sectores, además en el Congreso llegamos a la conclusión de que no era la mejor forma. Esta norma es la mejor forma para hacer la no deducibilidad posible.

Voy entonces a la tercera pregunta que tiene que ver por el impacto tributario y económico de la medida. En términos tributarios, el impacto es bastante positivo. Nosotros lograríamos aumentar los ingresos del impuesto sobre la renta sin afectar los ingresos del Sistema General de Regalías y con esto, aumentaría los ingresos corrientes de la nación y por consiguiente, el gasto público que es posible financiar de manera sostenible. Este es un impacto que, que tal como ya aparece en el marco fiscal de mediano plazo, o sea, estos ingresos ya hacen parte de la planeación de la del Gobierno. Estamos llegando a que en el 2023 este valor podría ser de 3,8 billones de pesos y para poner un poquito en contexto, esto es una suma importante. Para ponerlo en perspectiva, de cuánto más o menos estamos hablando, de lo que de lo que llegaría al Gobierno con esta medida: Es el presupuesto de tres sectores juntos. Es todo el presupuesto de un año que va para Ambiente y Desarrollo sostenible, para Deporte, Recreación y para presupuesto de Cultura en un año todo junto. Este es el monto del que estamos hablando con esta medida.

¿Cuál sería el impacto económico? Digamos que el impacto económico más claro de la no deducibilidad de regalías es aumentar Y ahí yo diría, a un nivel muy razonable, la tasa efectiva de tributación del sector petrolero en 13,8 puntos porcentuales para este año y de 10,3 puntos porcentuales para el sector carbonero en este año. Entonces este es el impacto económico inicial. ¿Cómo impacta esto otras variables como inversión? Algo ha hablado de esto el ex ministro Ocampo y el ministro Bonilla va a hablar de esto también a más detalle en su intervención, porque es parte de las preguntas que le hacen a él.

Entonces, yo creo que con esto ya terminaría mis preguntas. También pensé que me tocaba menos tiempo e hice una presentación un poco más acortada, pero logré responder una a una todas las preguntas que ustedes nos han enviado.

Muchísimas gracias.

3. Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF).

Muchas gracias a los honorables magistrados de la Corte Constitucional por la invitación. Un saludo especial al ministro Bonilla, al ex ministro Ocampo, a la Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Director de la DIAN y a los asistentes a esta a esta sesión.

El Comité Autónomo de la Regla Fiscal produjo un documento desde finales del año pasado, cuando estaba en trámite la reforma tributaria para entender cuales eran los posibles impactos sobre la sostenibilidad de las finanzas públicas de los diferentes artículos propuestos. En este caso específico, hicimos un ejercicio en el que básicamente comparamos el cálculo de la base gravable del impuesto de renta antes y después de la reforma y en las dos metodologías en las que estaba expuesto el tema en el Congreso para liquidación de regalías en especie y para la liquidación de regalías en dinero. Las conclusiones de ese ejercicio yo las puedo adelantar ya.

La primera es que, por supuesto, siendo una motivación de la reforma, la base gravable aumentaba sin importar cómo se liquidaba la regalía, siempre aumentaba. Eso era, por supuesto, un deseable la reforma. La segunda, es que el resultado del ejercicio económico difería, del ejercicio económico de la utilidad de las firmas, difería de la base gravable después de la reforma, nosotros no encontrábamos que definiera antes de la reforma,. Y tercero, que la base gravable era diferente, después de la reforma, si se liquidaba la regalía en especie o si se liquidaba en dinero. Esas son las tres conclusiones a las que nosotros llegamos que están explicadas en esta diapositiva .

Sobre un poco, para entender cómo se liquidan las regalías en especie y cómo se liquidan las regalías en dinero. En esta diapositiva y en el resto de la presentación, nosotros traemos ilustraciones del ejercicio que realizamos en tres diferentes idiomas, tratando de buscar, digamos, ser muy claros en la explicación. Utilizamos un idioma que a los economistas usualmente nos sirve mucho, que es el álgebra, la parte analítica y está expuesta en unas diapositivas. Yo no me voy a detener en detalle en ellas porque creo que puede ser más útil revisarlas en privado y por supuesto, estaremos dispuestos nosotros a solucionar cualquier duda al respecto.

Utilizamos esquemas y utilizamos un ejemplo matemático, en el que sí me voy a detener porque creo que es un lenguaje que es más conveniente para esta exposición. Sin embargo, en esta diapositiva, en el esquema de la derecha, nosotros mostramos cómo nosotros entendemos la liquidación de una regalía.

Pago de Regalías

Liquidación de regalías

De acuerdo con el artículo 360 de la Constitución Política “La explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía”

Liquidación en especie

$$R_i = f_i Y_i$$

Donde:
 R_i = pago de regalías del contrato i
 f_i = tarifa de liquidación del contrato i
 Y_i = producción del contrato i
 P^M = precios de mercado
 C_i^D = costos marginales deducibles del contrato i
 C_i^Y = costos de producción del contrato i

Liquidación en dinero

$$R_i = f_i (P^M - C_i^D) Y_i$$

Precio boca de pozo/mina
Precio de liquidación

El círculo gris que está en el medio del esquema es la boca de pozo o la boca de mina. El recurso natural no renovable, ya sea minero o energético, minero energético o minero puro, se encuentra en el subsuelo y extraerlo implica un costo, un costo que nosotros le ponemos ahí, una letra que es C_i^Y . Extraer el recurso natural hasta ese punto de la boca de pozo cuesta eso, llevar el recurso natural desde ese círculo gris hasta el exportador o refinador y, ahí pintamos el mar Pacífico Caribe, Cuesta C_i^D , esa D es distribución, pero ahí hay unos costos que son de distribución, de transporte, etcétera, etcétera.

Cuando uno liquida la regalía en especie, uno liquida la regalía en ese círculo gris. Entonces, se utiliza la fórmula que aparece en la Ley de la de Regalías, que es un porcentaje del producto, se entrega virtualmente al la ANH o a la ANM, a la agencia del Estado que recaude esas regalías en especie. Posteriormente la ANH o la ANM, puede solicitarle a la empresa Ecopetrol que le venda esos esos barriles de petróleo o que le venda esa esas cantidades, esas toneladas de carbón, por poner un par de ejemplos. Pero la regalía es un derecho y una propiedad de la agencia estatal desde el círculo gris que está ahí pintado. En dinero, es diferente y en eso la viceministra nos dio un par de puntos. En dinero es diferente porque en dinero no existe la posibilidad de entregar el recurso natural en boca de pozo, en boca de mina, sino que la empresa que lo extrae, lleva ese producto hasta el momento en que recibe un precio internacional PM por ese bien y al momento de pagar la regalía descuenta el costo de distribución. Entonces, le entrega a la ANH o a la ANM, le entrega el precio de mercado menos el costo de distribución por las cantidades que corresponden a la regalía, que es el factor F por la producción total Y . Entonces, sí hay una diferencia, en la liquidación de la regalía cuando es en dinero y cuando es en especie.

Ahora quiero ir a la diapositiva número 11, por favor. Entonces acá nosotros mostramos un ejemplo de si uno liquida regalías en especie o dinero antes y después de la reforma. Entonces, antes de la reforma, nosotros teníamos los

270

supuestos, digamos, de este ejemplo para hacer los números fáciles, es que tenemos una producción de 100 cierto, con un precio de uno, entonces el valor de la producción es 100, 100 pesos o dólares, si ustedes quieren, cualquier unidad monetaria sirve. Estamos suponiendo una tarifa de regalía del 30%.

Estamos suponiendo unos costos marginales deducibles del 10% y unos costos de producción del 20%. Entonces, antes de la reforma, nosotros teníamos que en especie a la firma que sacaba el recurso natural le quedaban 70 por barriles vendidos, porque los otros 30 los entregaba en el círculo gris a la agencia, entonces le quedaban 70. De esos ingresos, se descontaban costos de producción por 20 ¿Por qué por 20? porque realmente la empresa sacó 100 y si los costos de producción son el 20%, Pues descuenta el costo de producción, 20. ¿Por qué se descontaba el costo de producción? la lógica económica de eso, es que esos costos de producción no se los está llevando la firma al final como utilidad, sino que los invirtió para poder sacar el 100% del producto. Entonces descuenta 20 y costos marginales deducidos eran el 10% de lo que le quedó a él. Porque cuando él incurre en esos costos, ya no tiene 100 barriles o 100 toneladas, cierto, ya no tiene el valor de 100, sino que tiene 70 porque ya entregó 30 a la agencia, entonces el 10% de 70 es 7, los costos totales suman 27, la base del impuesto de renta serían 43. Eso es en la liquidación en especie.

En la liquidación en dinero, los barriles vendidos terminan siendo 100 porque vende 100 en el precio internacional. Costos de producción 20 es el 20%. Costos marginales deducibles 10 porque es el 10% de los barriles que tuvo que llevar a puerto. Pago de regalías es el 30% de 27. Costos totales 57. Base del impuesto de renta 43.

En ambos casos, antes de la reforma la base del impuesto de renta era 43. Estos son números para un ejemplo, esto no debe pensarse en las dimensiones correctas. No es el 43%. Más adelante, tal vez en el segundo panel temático yo voy a ser explícito en cuánto cuesta esto. En el ejemplo de la derecha después de la reforma, en especie, tengo los mismos 70. Sin embargo, los costos de producción que puedo deducir son solamente 14, ya no son 20, porque solamente, según la reforma, me dejan reducir los costos de producción de los barriles que me corresponden a mí, no de los barriles que yo le entregué a la agencia. Y ahí hay un divorcio entre el hecho económico y la base gravable que queda en la reforma. Después deduzco los mismos costos marginales. Los costos totales son 21. Finalmente el impuesto de renta queda en 49. y ahí se puede mostrar la primera conclusión que yo saqué frente a antes y después de la reforma para la liquidación de las regalías en especie y es que la base gravable aumenta. Era el propósito de la reforma, pasa de 43 a 49.

En dinero los barriles vendidos son 100. los costos de producción son 20. Los costos marginales deducibles son 10. Sin embargo, el pago de regalías no se puede deducir como un costo. Entonces, los costos totales son solamente los costos de producción y los costos marginales deducibles que suman 30. Por lo tanto, la base gravable en este caso es 70. Entonces se muestra de nuevo la primera conclusión, aumenta la base gravable y se ve muy claramente la segunda y tercera las conclusiones. La segunda conclusión era, primero, la base gravable, en ninguno de los dos casos después de la reforma, es consistente con el hecho económico, el hecho económico ¿Cuál es? la utilidad, la base gravable es mayor que la utilidad. Mis antecesores en el uso de la palabra explicaron razones por las cuales eso puede ser viable desde el punto de vista legal. Nosotros no tenemos opinión sobre eso, simplemente observamos que es diferente al hecho económico. Y se observa claramente también la tercera conclusión, y es que la base gravable cuando se liquida en dinero posterior a la reforma, es mayor a la base gravable, cuando se liquida en especie posterior la reforma.

Y con eso yo considero que este ejemplo digamos, este análisis ha contestado las preguntas que amablemente nos hicieron desde la Corte.

Una última diapositiva, la siguiente, simplemente para mostrar cuál es el tamaño de la no deducibilidad de regalías que el Comité Autónomo de la Regla Fiscal en su equipo técnico ha estimado. Nosotros coincidimos con el valor de 3,8. Nos da cerca de 3 billones de pesos en el 24 y cerca de 3,3 en el 2025. Estos son billones de pesos corrientes para cada año. Para poder tener una visión, digamos, de más mediano plazo y entendiendo que el dinero, tiene un valor en el tiempo, expresamos el recaudo estimado como porcentaje del PIB en el gráfico de la derecha.

Básicamente es 1.4% del PIB y está alrededor del 1% del PIB entre los años 24 27 y después disminuye a partir del año 28 a 0,7 más o menos 0,6 puntos porcentuales del PIB. A mí me gustó el ejercicio que hizo la viceministra de comparar estas cifras con esto ¿Qué significa? Yo haría para complementar, lo pondría en otros términos, esto es medio ingreso solidario. Nosotros acabamos de salir de la pandemia y la Nación hizo un esfuerzo gigantesco en llevar recursos a transferencias sociales. Es lo que vale, es la mitad de un de un ingreso solidario del esfuerzo que hizo la Nación en esas transferencias sociales.

Yo Con esto concluyo mi participación en esta primera parte de este eje temático. Agradezco mucho la atención.

4. Juan Pablo Godoy Fajardo, delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

Honorables magistrados. Demás intervinientes. Autoridades públicas. Asistentes a esta audiencia pública convocada por la Honorable Corte Constitucional.

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero, como entidad de carácter académico, es un honor y una responsabilidad inmensa intervenir en esta audiencia pública dentro del juicio de constitucionalidad de una norma tributaria. Especialmente en este año, en el que cumple 60 años desde su creación en más de la mitad de los cuales ha colaborado activamente con esta Honorable Corte, ofreciendo orientación y criterios para contribuir a los análisis que conducen a sus decisiones en este tipo de procesos.

Mi nombre es Juan Pablo Godoy Fajardo y soy el orgulloso presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario en este periodo estatutario. La primera parte de la presentación, es un preámbulo y está dirigida a dejar bien claro que la deducibilidad de las regalías con su costo de producción nunca había estado prohibida en nuestro ordenamiento jurídico tributario antes de la expedición de esta norma. Una serie de avatares, fundamentalmente doctrinarios y jurisprudenciales, a propósito de la expedición de un concepto por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, una demanda de ese concepto ante el Consejo de Estado. Pero finalmente quedó muy claro que las regalías eran deducibles de la base gravable del impuesto sobre la Renta y ese es básicamente el sentido de la primera parte de la presentación.

Quisiera rápidamente pasar para dedicarnos a la respuesta a las preguntas y obviamente, la razón por la que en su momento el Consejo de Estado consideró que las regalías eran deducibles de la base gravable del impuesto sobre la renta es porque constituían un costo, una expensa estructural para la determinación de la renta por parte de las compañías productoras de recursos naturales no renovables. De hecho, la sentencia del Consejo de Estado, que aparece transcrita en mi presentación, señala que el Consejo de Estado declaró la nulidad del concepto de la DIAN porque había dicho, sin distinciones, que las regalías eran deducibles y había que hacer un análisis en cada caso en particular para determinar si lo eran, con lo cual el fallo finalmente declara la nulidad del concepto que había dicho, sin distinciones que eran deducibles y señala que eso no obsta para que en cada caso en particular, el contribuyente pueda demostrar que las regalías, en su caso particular, cumplen con los requisitos de deducibilidad que establece el artículo 107 del Estatuto Tributario, que no es otra cosa que la regla general de deducibilidad de las expensas para los fines de la determinación de la base gravable del Impuesto sobre la Renta en Colombia.

El sistema de deducciones que adoptó Colombia desde su primera etapa de concepción del impuesto a la Renta es que todas las expensas que cumplan con los principios generales de deducibilidad del artículo 107. Esto es: proporcionalidad, necesidad, relación de causalidad son plenamente deducibles sin sujeción a ninguna otra regla, salvo que exista alguna disposición especial que señale un requisito de deducibilidad especial. Donde no hay regla especial, prevalece la aplicación del artículo 107. Como también lo ha dicho con claridad el Consejo de Estado en sus sentencias de unificación. Jurisprudencial.

Pues bien, en ese entorno previo ¿Qué ocurre? La ley 2277 introduce la norma expresa sobre limitación a la posibilidad de la realidad que es objeto del debate constitucional.

Vamos a responder entonces este primer eje de preguntas en la diapositiva 11. Sin lugar a dudas, con motivo de esta norma, que tiene por efecto prohibir la deducibilidad de las regalías pagadas en el caso de las regalías pagadas en dinero o del costo de producción de las regalías pagadas en especie. Comporta un incremento sustancial en la base gravable de los productores de recursos naturales no renovables, por la imposibilidad de deducir de su base gravable o bien el monto de las regalías pagadas en dinero, o bien el costo de producción de las regalías pagadas en especie. Porque dichas regalías o costo, claramente constituyen una expensa estructural dentro de su proceso de generación de renta. El gravamen adicional es equivalente al incremento en el impuesto sobre la renta resultante de aplicar la tarifa del tributo, hoy en día 35%, por el valor de la regalía pagada en dinero o por el monto del costo de producción de las regalías pagadas en especie.

La norma establece entonces una limitación a la deducibilidad. Como ya dijimos, de las regalías pagadas en dinero o del costo de producción de las regalías pagadas en especie. La diferenciación en el trato es explicable, pero no es razonable. Es explicable porque el único costo que reflejan quienes pagan regalías en especie es el costo de producción, en la medida en que el recurso natural correspondiente a tales regalías no hace parte de la producción de su propiedad. Como saben ustedes, los recursos del subsuelo son de propiedad de la Nación. Una vez que se extraen, en cabeza de pozo o en boca de mina, se aplica la cláusula de los contratos sobre distribución de la producción. Entonces, del recurso producido se sustrae un valor a título de regalía y se sustrae el valor de la producción que corresponde a la Nación y a la entidad que administra sus recursos. Bien sea que se trate de la Agencia Nacional de Hidrocarburos o de la Agencia Nacional de Minería. El hidrocarburo restante es el que entra a formar parte del patrimonio del productor. Esto en el caso de las regalías pagadas en especie. De manera que en el caso de las regalías pagadas en especie simple y llanamente, el recurso de regalías es un menor valor de la producción disponible para el productor.

Nunca entra a sus inventarios, nunca entra en sus estados financieros. ¿Cuál es el único costo que queda entonces reflejado en sus declaraciones o en su contabilidad? El costo de producirlas. Es el mismo costo correlativo de producir su propio recurso, el recurso de propiedad de la Nación y el recurso de propiedad de las regalías.

Mientras que en el caso de quien, por razón de la ley o el contrato, debe pagar las regalías en dinero. Por supuesto, el productor toma toda la producción y en el punto de fiscalización deduce el valor del recurso o regalía en especie que corresponde a la Nación Y el restante lo toma para sí, Y con cargo a ese recurso liquida Y paga las regalías. De manera que allí, claramente tiene como costo el valor de la regalía que estaba valorizado, determinado de conformidad con las reglas aplicables.

Eso es lo que explica la distinción. Entonces, la gran pregunta es si esa distinción que es explicable es razonable. Y lo que habría que decir, es que produce efectos muy distintos. Produce efectos muy distintos porque en el caso de quien paga la regalía en especie, evidentemente lo que la norma señala es la imposibilidad de deducir el costo de producción. Que por supuesto, es apenas una fracción del ingreso. Mientras que en el caso de quien paga las regalías en dinero, lo que la ley señala es la imposibilidad de deducir el monto total pagado y eso genera una diferencia, que además no tiene que ver con la voluntad del productor, tiene que ver exclusivamente con lo que la ley o el contrato señalan al efecto. Por ejemplo, en materia de carbón, minería en general, las regalías se pagan en dinero. Presumiblemente, por la dificultad que tendría el Estado para comercializarlas monetizarlos. En el caso de las regalías derivadas de los hidrocarburos, algunas se pagan en especie, algunas en dinero, pero eso no depende del productor. De manera que, de una condición que no depende del contribuyente no debería derivarse un trato diferenciado.

En alguna ocasión, en alguna intervención en el proceso de adopción de esta reforma, yo hablando por el Instituto. Quise recurrir a un símil eue seguramente no es muy riguroso, pero que ilustra muy bien lo que estoy tratando de decir. Supongan ustedes, señores magistrados, el caso del dueño de una laguna, en la que hay unos peces muy apreciados y de muy difícil captura. Entonces, el dueño de la laguna resuelve contratar a un pescador muy tecnificado, muy especializado, para que extraiga los pescados bajo el compromiso, por supuesto, de compartir la producción y de reconocer una parte de la producción para las comunidades circunvecinas y para las lagunas circundantes. Pues bien, hecho el acuerdo nuestro pescador extrae diez peces, dos de los cuales son para las comunidades circunvecinas. Cuatro de los cuales, son para el propietario de la laguna y los cuatro finales, residualmente para él. La pregunta es ¿Por qué el pescador tendría que pagar impuesto a las

ganancias, impuesto a la renta sobre los pescados de las comunidades circunvecinas? De la misma forma en la que tampoco tendría por qué pagar impuesto a la renta sobre la participación o sobre los pescados, en nuestro ejemplo no tan riguroso, del propietario de la laguna. Eso es exactamente lo que aquí ocurre.

Lo que explica la distinción en el trato, para seguir con esa pregunta, entre la limitación a la deducibilidad entre las regalías pagadas en dinero y las pagadas en especie. Es simple y llanamente, como dije hace un momento, que en el caso de las regalías pagadas en especie, el único costo que existe en la contabilidad del productor es el costo de producción proporcional o correlativo. No hay más costo, porque como dije, el recurso es un menor valor de su producción disponible. A diferencia de lo que ocurre con las regalías pagadas en dinero.

Bueno es recordar que en el proceso de adopción de la ley, el proyecto inicial del Gobierno decía que las regalías no se podían deducir. Eso, obviamente no tenía la virtualidad de capturar a quienes pagaban las regalías en especie porque no tenía ningún costo distinto de la producción. Entonces, no aplicaba la norma. No era eficaz para producir el propósito pretendido. Por eso, en la ponencia para el primer debate la norma señala en el interés por tratar de producir un efecto equivalente entre quien paga en dinero y quien paga en especie, que quien paga en especie la regalía, tiene que sumar a su base gravable un ingreso equivalente al valor de las regalías, lo que refleja que de lo que se trataba era de producir un impacto directo en la base gravable equivalente entre quien paga en dinero y quien paga en especie. Un ingreso artificial, un ingreso ficto, un ingreso no percibido. Eso, finalmente, en el curso de las discusiones derivó en que si se trataba de limitar la deducibilidad de una expensa en el caso de las regalías pagadas en especie, no había manera de hacerlo. La única forma de hacerlo era limitar la deducibilidad del costo. Eso es lo que explica la distinción, señores magistrados, entre la prohibición a la deducción en regalías pagadas en dinero y en especie y, produce un efecto obviamente diferente, porque en el caso de las regalías en dinero, pues es el valor total. En el caso de las regalías pagadas en especie, es el costo, que es apenas una fracción. Esa distinción no parece razonable, atendible.

Aquí termino la intervención diciendo. La discusión que aquí nos concita no es nada distinto de si al legislador del 2022 le era dable establecer esa prohibición a la deducibilidad de un gasto estructural o de una expensa estructural de un contribuyente o de un sector de contribuyentes. Y eso tiene que ver con los límites a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, no son ómnibus. Así lo ha reconocido esta Honorable Corte. La libertad de configuración del legislador en materia tributaria tiene límites y tiene límites en los principios que establece el propio ordenamiento jurídico

tributario, el ordenamiento constitucional. Y limitar la deducibilidad de una expensa estructural para un sector de la actividad económica es verdaderamente determinar una base gravable del impuesto que no refleja una capacidad contributiva correlativa. Termina el contribuyente pagando un impuesto sobre una base gravable que no es la medida de su enriquecimiento, que es el hecho revelador de capacidad contributiva en todo impuesto. La capacidad de contribuir y la base gravable es la medida de esa capacidad contributiva. Esa regla, aquí, se está quebrantando porque se está impidiendo la deducción de un gasto estructural para un sector de la actividad económica.

Eso verdaderamente, es la reflexión que la Corte tendrá que hacer, habrá que mirarlo a la luz de los límites a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria. No se legitima el fin, exclusivamente en consideración a que el destino de los recaudos es gasto social, porque aceptar que una decisión puede justificarse en función del fin es tanto como desconocer los principios que orientan el sistema tributario. Muchas gracias.

Preguntas de magistrados - réplicas de los participantes del primer eje temático

Juan Carlos Cortés González, magistrado de la Corte Constitucional

Muchas gracias, Presidente. Expreso agradecimiento que comparto por supuesto, con las magistradas y magistrados de la Corte, por las intervenciones realizadas hasta el momento que ilustran mucho nuestro debate.

Yo tengo dos inquietudes. La primera de ellas para el doctor José Antonio Ocampo, que me gustaría profundizar en un aspecto planteado. Si las regalías no son ingreso de la empresa del explotador, como se ha señalado, ni se computan, digamos como tales, en la en la operación Contables. ¿Cuáles son las razones técnicas o de política fiscal para que se tengan o no en cuenta para ser parte de la renta líquida? Como profundizar en ese aspecto. ¿Cuál es la relación que pueda establecerse entre considerar o no las regalías para efectos de la generación de riqueza por parte de las empresas explotadoras?.

Una segunda inquietud que me permito formula a la señora viceministra, la doctora María Fernanda Valdez. Se ha planteado, ha quedado en evidencia, la diferencia que existe entre la base gravable en el caso de las modalidades de especie y dinero, en el pago de las regalías. Yo quisiera que pudiera ahondar, si le parecen en ¿Cuáles son las razones técnicas y de política fiscal que justifiquen esa diferencia en el trato y en el efecto que genera considerar dos bases gravables como aquí se ha expuesto? Gracias.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Yo entendí que íbamos a esperar a todos para antes de responder. Pero digamos, yo debo señalar, habría que pensar, en el caso, si se quiere, de un dividendo. O sea, cuando una empresa privada paga un dividendo a uno de los dueños, debe contabilizar como ingreso, todos sus ingresos y calcular con base en eso, cuál es el dividendo que le corresponde. Este es, a mi juicio, de alguna manera el que se debe aplicar en ese caso. Es decir, si esto es un dividendo, digamos que esta parte de mi producción corresponde al Estado, eso es del Estado, porque el Estado es el propietario de este recurso, es un coinversioncita, como decía en mi presentación. Entonces, en este caso, así debe ser. Por eso, yo si estoy enteramente en desacuerdo con la intervención del doctor Godoy porque yo creo que él no tiene en cuenta los principios constitucionales, esto es propiedad de la nación, el recurso natural. Por lo tanto, esa parte que es lo que corresponde a la regalía, es también de la nación. Por lo tanto, es un dividendo, una contraprestación, pero no debe ser considerado como un costo deducible. Ese es por tanto, mi respuesta a su pregunta.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Gracias por la pregunta magistrado Cortés. Sobre esa diferencia de base gravable entre los que pagan en especie y los que pagan en dinero la regalía se fundamenta, como lo traté de explicar en tres cosas fundamentales. El primero, es que ya era diferente antes de esta ley lo que se deducía, eso lo mostró también muy claramente en el ejemplo el CARF, que antes de esta ley se estaban deduciendo ya cosas diferentes y eso no cambió. Lo único que cambia esta ley es decirles ahora eso, lo que fuera que ustedes se reducían antes, ya no se lo pueden deducir. Eso es lo que genera eso y eso, en base en unas diferencias operativas propias de esos mercados de esos sectores. Además, asociado con esa diferencia operativa está una diferencia jurídica, es decir, nosotros, esa diferencia jurídica entre lo que pagan en especie y lo que pagan en dinero, no cambia con esta con esa ley. Lo único que nosotros hacemos es decir cuánto se deducían antes y queda muy claro que no se deducía lo mismo. Entonces, ahora eso no se lo pueden deducir. Ese es lo que hace que genere al final esa diferencia entre las bases gravables. Una diferencia en el valor de la regalía, que se deducía antes. Una diferencia operativa y una diferencia jurídica, que ya existía entre los dos tipos de pago regalías.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Primero que todo agradezco a los intervinientes en esta audiencia. Me parece que tenemos un unos expositores de lujo, empezando por el espíritu del Legislador aquí Sentado el ex ministro de Hacienda. Quería hacerle una pregunta al doctor Ocampo y otra al Doctor Velasco.

La pregunta para el doctor Ocampo es más filosófica de política fiscal y es ¿Cuál fue la razón de política fiscal para desincentivar a las industrias extractivas con dos medidas importantes: Uno, la sobretasa en renta y dos, la no deducibilidad de las regalías? Para entender cuál es la razón fiscal detrás de esa aparente discriminación hacia un sector de la de la economía. Esa es la pregunta para el señor exministro de Hacienda.

Para el doctor Velasco. Yo debo agradecerle que nosotros los abogados no entendemos de álgebra, he estudiado mucha álgebra y todavía no la entiendo. Pero sí entendemos de esquemas y me parece que el esquema que usted nos mostró es muy interesante. Quería era preguntarle si el entendimiento de su esquema, no del álgebra, es correcto. Al separar entre, los costos de producción que son anteriores o son hasta la boca de pozo o la boca de mina y lo que yo llamaría los costos subsecuentes a la producción, como pueden ser costos de transporte, de limpieza, de procesamiento, de mercadeo del producto, llámese petróleo, gas, carbón o cobre, dependiendo del del mineral de que estemos hablando.

Lo que yo entiendo, es que antes de boca de pozo o boca de mina, obviamente están los costos de producción, lo que está señalando la norma cuando se paga en especie, es que como la regalía se entiende neta de costos de producción, sólo se pueden deducir la proporción que le corresponde al privado. O sea, la proporción del Estado como es un recurso del Estado, es neta de costos de producción. Lo cual quiere decir que eso protege la integridad de la regalía, porque no se va a deducir la parte proporcional de la regalías del Estado. Por el contrario, si son costos subsecuentes a la producción estos si se reducen en su totalidad, no proporcionalmente. Toda vez que la regalía cambia de propiedad, en boca de pozo o en boca de mina. Eso, ese es mi entendimiento de su gráfico obviamente muestra la diferencia que hay en la regla para regalía en especie a regalía en dinero. Gracias.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Sí, yo creo que un poco al magistrado Linares. Son dos temas totalmente diferentes la sobretasa del impuesto de renta y el tema de la no deducibilidad. Yo creo que la no deducibilidad lo expliqué ya claramente, es que estamos hablando de un recurso que es de la Nación, es digamos una parte del

producto que de la Nación. Yo debo decir que es por ese lado que hay que entender ese aspecto de la norma.

La sobretasa si tiene que ver con otro elemento, la forma como yo lo defendí ampliamente en su momento cuando estamos tramitando la ley, era la siguiente. Es decir, aquí cuando el sector cafetero era el sector principal de exportación de la economía colombiana y había bonanzas cafeteras, el sector cafetero contribuía extraordinariamente a los ingresos fiscales o al Gobierno, muchas veces con inversiones forzosas u otro mecanismo. Así era como, había una transferencia de recursos del sector en auge hacia el Estado. Lo mismo es lo que estamos proponiendo para el para el petróleo y carbón, que ahora son los principales productos de exportación de Colombia, entonces también que contribuían extraordinariamente al fisco. Entonces son dos temas diferentes.

Digamos que en el caso de la sobretasa de impuesto de renta, era esa contribución extraordinaria por la bonanza que estaban experimentando el petróleo y el carbón por los altos precios. Por eso, la sobretasa está atada al precio internacional. Entonces, a medida que baje el precio internacional, la sobretasa disminuye hasta que desaparezca. En cambio, en el caso de la no deducibilidad de las regalías era decir, si me permite otra vez, que las normas anteriores eran incorrectas, porque reitero, estamos hablando de un recurso del Estado por lo tanto, digamos, la participación, que es la regalía, es un recurso también del Estado y ahí no se debe, por lo tanto, aceptar como costo. Este es un tema diferente.

Es cierto que la norma era anterior, diferente. Eso no quiere decir que fuera la correcta. Nosotros al proponer lo que quedó en la ley, estamos pensando esta debe ser la norma correcta. No son deducibles las regalías. Ese es, por lo tanto estamos corrigiendo lo que consideramos que era una norma errónea anterior.

Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

Gracias por las preguntas magistrado Linares. Sobre el tratamiento de los costos. Entonces separemos primero el antes para el costo de producción. Antes para el costo de producción, sin importar si la regalía se liquidaba en dinero o en especie, se podía deducir completamente, en cualquier forma de liquidación de las regalías se podría deducir completamente. La lógica económica de eso está en que, esos costos eran erogaciones de las firmas y nunca se lo llevaban para la casa, como uno podría decir, nunca era parte de la utilidad. Posterior a la reforma, en el caso de las de las liquidaciones en dinero, siguen siendo deducidos completamente, el 100% de los costos de extracción. Para el caso de la liquidación en especie, solamente se puede

deducir después de la reforma, el porcentaje de los costos de extracción que corresponde a los barriles que se quedan en la firma extractora.

Con respecto a los costos subsecuentes. Antes y después están siendo deducidos. Ese es el resumen magistrado.

Natalia Ángel Cabo, magistrada de la Corte Constitucional

Mil gracias. Bueno, yo tengo una pregunta para el doctor Ocampo y para la viceministra. Pues básicamente aquí nos mostraron una diferencia sustancial de la base gravable entre los que se pagan en especie y en dinero y era sustancial en el ejemplo. Le agradezco el esquema también. Aquí hemos tenido toda clase de ejemplos, los pescados, muy sencillos muy claros.

Pero era la diferencia era muy grande, de 43 a 70 en el ejemplo que ponía. ¿Por qué consideran que esto no viola los principios tributarios de igualdad y equidad? que me parece que es importante analizarlo en eso. Lo segundo, esta era una sesión sobre impactos y, yo si quisiera hablar un poquito más de los impactos. Usted nos señaló cuál sería el impacto, por ejemplo, de declarar esta norma inconstitucional en términos de lo que hay para inversión son 3.8 billones. Si bien le entendí, pero quisiera también saber y eso quizá puede ser para todos, ¿Cuál sería el impacto de desincentivar de esta manera a las industrias extractivas en el corto y mediano plazo? yo me imagino que lo analizaron. Pero aquí la sesión pasada señalaban que, digamos, sí tiene un impacto económico muy grande también, por el hecho de que digamos esas esas industrias pues han contribuido a la economía. Pues tuvimos un incentivo a esas industrias durante mucho tiempo. Pero ¿Cuál es ese impacto a corto, mediano y largo plazo en términos económicos? yo entiendo, digamos, la idea de desincentivar un sector, pero quiero saber si se contemplaron ese impacto al corto y mediano plazo. Gracias.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Sí, aunque esa última parte no fue hecha para mí. Yo quiero contestar lo que ya dije, realmente hasta ahora el impacto no se ve en inversión. O sea, la inversión sigue siendo rentable y el aumento de inversión extranjera en, digamos, en el sector de petróleo y minería es una demostración de que de que en realidad lo que está captando para el Estado es una especie de utilidad extraordinaria. Digamos que tienen esos sectores, hacia adelante, de tomar el impuesto. Yo debo decir sobre las tasas efectivas de tributación que presentó la Viceministra, a las cuales va a aludir ella. Debo señalar, además que, en su momento también las hicimos públicas las estimaciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y criticando las que había alternativas, porque las alternativas que se hicieron públicas, que decían básicamente que estamos

expropiando a toda la inversión privada. Dicho en forma exagerada, tenían todo tipo de errores, eso lo dijimos clarísimamente.

Tienen básicamente dos tipos de errores. Primero, porque no incluyen las deducciones que hacen las propias empresas como parte de la de sus normas de actividad económica y lo que le permite la legislación tributaria. Eso no lo deducía. Y segundo, suponían que la totalidad de las utilidades se distribuían los dueños, cosa que tampoco es cierta, porque siempre hay retención de utilidades en las empresas. Entonces, la estimación del Ministerio de Hacienda Crédito Público, tanto las anteriores como estas, estoy seguro ya ajustan por esos dos factores, entonces, son mucho más apropiadas que las que hay en el mercado que eran, si se quiere, forma de criticar la reforma, pero que no tenía ningún sustento técnico apropiado.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Doctor Ocampo. De todas maneras queda una parte de La pregunta de la doctora Natalia por responder, que si usted que es el autor de la norma, al evaluar el impacto fiscal, también si se evaluó ¿Cuál podría ser el impacto para las empresas extractoras en una aplicación de la norma si ello llegara a generar o desincentivar negativamente la actividad productiva?

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Pues perdóneme magistrado, pero es lo que respondí al comienzo. Hasta ahora no se ve ningún efecto. O sea, lo que estamos viendo es un aumento de la inversión en petróleo y minería, digamos en inversión extranjera en petróleo y minería. El número de pozos, habrá una pequeña reducción, pero no es mucho. Además tienen que tener en cuenta, habría que entrar a analizar cuánto es el efecto de la norma tributaria y cuánto es el efecto de la reducción del precio internacional que ha habido este año para para petróleo e incluso mucho más carbón. En el caso del carbón, además, habría que entrar a considerar pues el hecho de que el carbón por toda la lucha contra el cambio climático va a desaparecer como producción. O sea, en un tiempo determinado que habrá que ver cuánto es en cada caso, la generación energética con carbón va a desaparecer. Eso lo tienen clarísimo las empresas de carbón, incluyendo las que están invirtiendo en Colombia, que están buscando precisamente alternativas a su producción, entonces, ese es como otros efectos.

Por lo pronto, lo hemos mirado a través de ese dato que tenemos al día, que es la inversión extranjera, digamos, el efecto no es significativo y la inversión sigue aumentando, no disminuyendo.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Muchas gracias por la pregunta, magistrada Ángel. Sobre los principios de equidad tributaria. Ante eso podría decir dos cosas. La primera, que lo he mencionado anteriormente, es que dada esas diferencias operativas, contables, legales que existen y que existían en la forma en que se deducían las regalías anteriormente a esta ley, como lo vimos muy claramente, se estaban deduciendo valores diferentes por producción diferente, se deducían valores diferentes dependiendo de si era en especie o en dinero. Dada esas diferencias, sale esta situación en donde para poder materializar la obligación constitucional del pago de las regalías, se vuelve matemáticamente, no es matemáticamente posible prohibir esta deducibilidad generando bases gravables iguales. Matemáticamente no es posible. Esto sí se podría hacer. Uno podría hacerlo artificialmente, pero sí eso implicaría violar principios de equidad tributaria. Eso sí implicaría usar variables que no reflejen en absoluto la realidad de cada uno de los contribuyentes. Eso, por un lado. O sea, la alternativa matemática es peor y en verdad viola esos principios de equidad.

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

Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

Gracias, magistrada por la pregunta. Yo solamente quiero adicionar un par de comentarios. El primero es que, si bien la inversión extranjera directa con el trimestre del año 2023 en los sectores extractivos continúa siendo muy importante, una evaluación objetiva de los efectos de una de un cambio normativo implica la construcción de un escenario contrafactual sobre el cual hay muchísima incertidumbre. Entonces, cuando en economía uno se enfrenta a la comparación de la realidad contra un escenario no observable, como es un escenario en el que no hubiera ocurrido la reforma tributaria, los economistas lo que hacemos es que nos remitimos a la teoría, ¿Qué nos dice la teoría sobre cuál es el posible efecto económico de cambio en política fiscal? y lo que nos dice la teoría es que una alteración como como un aumento en los impuestos,

pues tiene efectos sobre la rentabilidad de las empresas y tendría efectos sobre la inversión.

Nosotros no estamos en capacidad de contestar la pregunta de cuál es ese efecto sobre la inversión. Lo máximo que logramos hacer nosotros fueron hacer escenario de esos posibles efectos, de acuerdo a las diferentes declaraciones que oímos en el momento del trámite de la reforma, sobre los posibles efectos y lo vamos a mostrar en el segundo eje temático en ausencia absoluta de certeza. No sabemos y yo creo que muy probablemente no vamos a poder saber hasta que pase mucho tiempo y podamos hacer ejercicios mucho más juiciosos sobre esos efectos.

Juan Pablo Godoy Fajardo, delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Ah, perdón. Quisiera referirme también a la pregunta de la magistrada Natalia Ángel y aprovechar para hacer una claridad y referirme al tema del impacto económico y tributario, como ella lo ha pedido. Es que aquí es importante señalar e insistir en que no puede haber una diferencia en el trato y en el impacto que se produce en la base tributaria derivada de la distinción en la modalidad de pago de la regalía. Como decía hace un momento, si la regalía se paga en dinero o en especie, eso no es una decisión del contribuyente, eso es una decisión de las autoridades de conformidad con el marco legal o contractual. Evidentemente, tampoco es exacto decir que lo que ocurría antes de la reforma es lo mismo que está ocurriendo ahora y que hay una disparidad en el trato.

El efecto de rechazar el costo de producción de las regalías en especie se compensa con el del rechazo de la regalía en dinero por el menor valor del ingreso. Llegamos al mismo llano, lo que estoy diciendo es, en el caso de las regalías pagadas en especie, los volúmenes de regalías no son de propiedad del productor. De manera que, no hay una distinción en términos de capacidad contributiva legítima para cuando la regalía se paga en dinero o en especie y lo que yo señalaba también, antes de pasar al efecto tributario y económico, es que la razón de ser de la distinción, simple y llanamente fue el resultado de la búsqueda de un mecanismo para producir un efecto equivalente. Porque como la norma apuntaba a limitar la deducibilidad de gastos, en el caso de quien produce la regalía y la paga en especie, no hay un gasto en concepto de pago de regalía distinto del costo de producción de regalías. Simple y llanamente porque ya las regalías se detrajo de la producción disponible para el productor. Ahí es donde está el efecto compensado. Entonces yo no puedo comparar el costo de producción de la regalía en especie con el valor de la regalía cuando se paga en dinero. Eso que quede bien claro, porque es muy importante. Es que no puede ser que la modalidad de pago afecte o produzca un efecto en la

estimación de la capacidad contributiva. El efecto está compensado por el ingreso, como lo dijo.

En relación con los efectos. Tributarios y económicos de la medida. En el expediente obran estudios muy interesantes que evidencian una correlación directa entre el mayor pago de impuestos y la menor disponibilidad de recursos para la inversión. Ustedes saben bien que, la industria extractiva y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario reconoce la importancia de la transición energética, pero en un contexto de responsabilidad fiscal.

La transición energética tiene unos objetivos claros, pero evidentemente está claro que para producir recursos naturales no renovables hay que hacer un esfuerzo enorme porque son industrias intensivas en riesgo e intensivas en capital. Los recursos del subsuelo son de propiedad de la nación, salvo los casos de propiedad privada y entonces lo que hace el Estado es recurrir a empresas especializadas y con capital para poder racionalizar y distribuir el riesgo y el fondeo de lo que significa producir recursos naturales no renovables. Lo que dicen esos estudios es que, los recursos que hoy en día se destinan a inversión se van a tener que destinar al pago de impuestos y en la medida en la cual haya menores recursos destinados a la exploración, habrá correlativamente menor producción y si hay menor producción habrá menores regalías. Lo que significa que esto terminará impactando también las regalías como recurso de los entes subnacionales.

En el fondo, estaríamos en una ecuación cambiando regalías por impuestos. Regalías que tienen una destinación específica señalada en el marco normativo a través del Sistema General de Regalías, que están destinadas a las comunidades, al gasto y a la inversión social, por impuestos que no tienen una destinación específica.

Lo segundo importante que quisiera señalar, que está plasmado en esos estudios, tiene que ver con el hecho de que, lo que está ocurriendo aquí, en el fondo, es que estamos gravando excesivamente por fuera de la consideración de la capacidad contributiva a un sector de la actividad económica. Lo estamos poniendo a pagar más impuestos de los que razonablemente y en términos de capacidad contributiva le correspondería asumir y eso conlleva, por supuesto, también, una menor potencialidad para producir rentas futuras.

Voy a recurrir a un segundo ejemplo sencillo y es algo como lo que ocurre con un empresario, que en este caso es el Estado colombiano, que resuelve poner sus máquinas a trabajar 24 horas sin mantenimiento. Probablemente, producirá mucho más en los primeros periodos, pero llegará un momento en el que la maquinaria ya no produce más. De manera que aquí lo que estamos haciendo con la medida es anticipar recaudo en perjuicio del recaudo de los

recursos públicos en concepto de impuestos del mediano plazo. Hay un estudio muy interesante que obra en el expediente que señala que, traído a valor presente neto el valor de los recaudos en todo concepto derivado de estas industrias podría fácilmente bajar de 47 billones estimados a 30 billones como resultado, por supuesto, de esta distinta asignación de los recursos.

De manera que, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario ve con enorme preocupación el impacto que de esta medida se deriva para la estabilidad de las finanzas públicas del Estado colombiano.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Gracias, doctor Ibáñez. Yo quisiera hacer una pregunta al doctor Ocampo y a la señora viceministra. Al doctor Ocampo, quisiera plantearle si no es posible que ese aumento de la inversión en este sector extractivo obedezca alguna. Mejor dicho, la conclusión sobre que no afecta la inversión, podría llegar a ser una conclusión inatinente desde la perspectiva de lo que se oyó en la audiencia pasada, en donde las personas representantes de ese sector dijeron que estaban como en una política de, digamos, de inversión acelerada para lograr en el corto plazo la mayor explotación posible de los recursos del subsuelo. Entonces, no sé si es una conclusión absolutamente, Pues verdadera o si podría haber una conclusión inatinente en lo que usted nos afirma sobre el aumento de la inversión y las razones por las cuales existe.

A la señora viceministra le quisiera preguntar lo siguiente, definitivamente aquí ha quedado claro que la forma de liquidar las regalías es distinta en dinero y en especie y que esto repercute en una diferencia en la base gravable apreciable. La pregunta es, ¿Por qué si para el caso de las regalías en especie, que había dificultades para calcularla, según entiendo, se recurrió a considerarlas equivalentes a los costos? eso es lo que se prohibió deducir ¿Por qué esa misma solución no podía aplicarse para las regalías en dinero, para lograr una igualdad? Una explicación, lo más clara posible, pues porque no sabemos porque hay una manera tan distinta de liquidar el las regalías en uno y otro caso con consecuencias tan importantes sobre la base gravable, si no había definitivamente ninguna manera de aplicar la misma regla.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Me llamó la atención la primera pregunta de la doctora Pardo. Me parece muy interesante porque evidentemente están aumentando los flujos de inversión extranjera, en particular de las industrias extractivas y, yo me pregunto si alguien ha analizado esas cifras, porque de mi experiencia, la mayor parte de las industrias extractivas tienen un régimen cambiario especial donde mantienen sus dólares por fuera de Colombia, pero los convierten a pesos

cuando tienen que hacer gastos locales. Yo entiendo también que en la reforma tributaria hay una retención en la fuente, creo que el 10% de como anticipo de impuestos y la pregunta que yo me hago a manera de hipótesis es, si esos flujos de inversión extranjera que están llegando no corresponden a los pagos de impuestos de renta en el anticipo que trajo la reforma tributaria. Es simplemente una pregunta para entender por qué están creciendo los flujos de inversión extranjera directa en las industrias extractivas.

Antonio José Lizarazo Ocampo, magistrado de la Corte Constitucional

Sí, es lo mismo ministro Ocampo en relación con la pregunta de la magistrada Cristina. Porque en su intervención nos dejó muy claro, incluso en algún momento dijo pues no es un costo, no es un gasto, pero tampoco es un ingreso, cuando se entrega en especie. ¿Cuál es el fundamento constitucional de darle un tratamiento diferente, si lo que hace el explotador cuando la paga en dinero es prestarle un servicio adicional al Estado de comercializar ese recurso que es del Estado? Entonces lo comercializa para entregárselo ya no en especie sino en dinero, sin embargo, el tratamiento en el segundo caso ingresa a la base gravable ¿Cuál es el fundamento constitucional de ese tratamiento diferenciado? que en el cuadro que nos presentaron equivale a que en el primer caso no ingresa a la base gravable ese 35%. Pero, en el segundo caso, si ingresa a la base gravable y por lo tanto, genera un tributo.

Entonces yo quisiera es comprender, digamos, es la misma pregunta de la doctora Cristina, pero como para subrayar ¿Cuál es el fundamento constitucional que explica ese trato diferenciado? Y si, el explotador tuviera la opción de escoger cómo pagar las regalías, no tiene la libertad de hacerlo o si tiene la libertad de hacerlo, para decir yo prefiero pagársela en especie y usted ve a ver qué hace con esos recursos o, yo se la comercializo y se la se la pago. Muchas gracias.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Sí. Gracias. Aquí hay como varias observaciones que uno puede hacer para responder las preguntas. Digamos si una parte de la inversión adicional, que es básicamente traer dólares del exterior, está asociado a otro fenómeno, incluso al pago de impuestos, eso es correcto. Eso lo podremos ver cuando tengamos, es un tema pues aquí los economistas, ahí la diferencia entre la balanza cambiaria, que es el flujo de dólares en efectivo y balanza de pagos que después se estima con rezago y ahí va a haber una diferencia. En otras palabras, por ejemplo, si una empresa petrolera, obviamente utiliza sus ingresos en pesos para pagar impuestos adicionales, eso no se contabiliza como una reducción de la inversión extranjera, y puede que en efecto esas empresas estén trayendo dólares del exterior para compensar ese fenómeno. O

sea, hay mayor pago de impuestos, sí, no tenemos la menor duda de que las empresas de petróleo y carbón están pagando más impuestos, digamos de lo que dijo precisamente la ley que tenga que hacer.

Entonces, cómo están mezclando esos recursos en dinero los recursos nacionales que ya tenía en pesos, con ese propósito lo veremos cuando se estime la otra cuenta: Pero por lo pronto, lo que es interesante, o sea, yo como tuve “n” discusiones sobre esto durante el trámite de la ley. Las empresas petroleras y Carbón decían que iban a colapsar, no colapsaron. Ese es el punto de fondo, más aún, están invirtiendo más dólares del exterior. Entonces, yo creo que todas sus estimaciones que hacen en el sector de petróleo, en particular, que fue objeto de largos debates, no se están cumpliendo. Aquí no hay un colapso del sector petrolero por cuenta de esta reforma tributaria. No lo hay. Ese es el punto de fondo, Entonces, todas las estimaciones, perdón, que hace ese sector que dijo que la tributación era más del 100% y que iba a colapsar la inversión, un poco lo que está repitiendo hoy el doctor Godoy, que este sector hacia el futuro va a colapsar. Perdón, no se ve. A mí que me digan un dato concreto, digamos, de cómo está colapsando la inversión del sector. No se ve, no se ve.

Entonces, obviamente la tributación es un efecto para para quien está afectado, pero con un objetivo público que es darle ingreso al Estado. Entonces yo creo que todos los afectados van a decir que esto está mal. Así será, y a los que venimos del sector público tenemos que defender que eso no está mal, que está generando un efecto positivo que es poder financiar el gasto social adicional, que era el propósito de esta reforma. Entonces, yo creo que hay que mirarlo por ese lado. Entonces, yo si con todo perdón, pues todas las estimaciones que ha hecho el sector privado, con el cual tuve larguísimas debates, durante el trámite de la ley. Yo no veo pues, que ese colapso que anunciaron se esté dando .

Finalmente, la entrada de divisas de inversión extranjera directa es una demostración de que eso se está dando. Entonces, yo encantado, me vuelvo a sentar con el sector para discutir el escenario futuro. Dicho sea de paso, es que hay muchos otros factores aquí detrás de esta norma, incluyendo muchas otras formas de, digamos de compensar. Mirado hacia adelante, reitero, el carbón se va a tener que acabar, la producción, salvo la del coque, digamos, porque incluso el coque quedó con excepción, porque uno puede decir que el coque es un producto industrial, no es un producto natural porque tiene un procesamiento y se utiliza en el acero. Ahí la pregunta es, si el futuro va a haber alternativas diferentes. El famoso hidrógeno verde es el más importante que se está discutiendo, pero que sea rentable producir hidrógeno verde, que todavía exactamente no lo es.

Pero digamos por ahora. Por eso en la ley el coque tiene un tratamiento diferencial al carbón, que fue un objeto también de un largo debate, entre otras cosas, de las regiones productoras coque. Boyacá y norte de Santander, con esos tuve larga discusión. Pero el carbón para uso energético va a acabar por la por todas las normas de transición energética, incluyendo las europeas que donde exportamos carbón. Entonces, eso es y las empresas productoras de carbón lo saben. Más aún, están planificando su negocio en ese sentido. Ahora, en el caso del petróleo, ahí va a depender también de la política pública, de cuánto más exploración se permite, si no se permite. En fin, todo este rollo que es un tema paralelo y obviamente importante. Más aún, mirado hacia el futuro, la base tributaria en diez años de los recursos naturales va a bajar, que a mi juicio debe bajar, digamos, en una buena transición energética, debe bajar.

El tema de fondo más bien ¿Cuáles son las otras políticas del Estado para promover otros sectores que van a reemplazar al petróleo y al carbón? En mi jerga de los debates de cuando era ministro de Hacienda. Aquí hay tres transiciones: La transición energética, la transición de balanza de pagos y la transición fiscal o tributaria. Entonces, el petróleo y el carbón, menos el carbón, pero mucho más el petróleo. Es decir, son importantes los tres. Pero digamos que en todas lo que necesitamos es que haya alternativas al petróleo. Es importante. Por eso, hay otras políticas que se están impulsando en el Gobierno. Por ejemplo, la llamada política de reindustrialización, que precisamente para que sirva como sustituto, porque este país tenemos que sustituir el bendito petróleo. Como sustituimos en su momento al café como como sector dominante de las exportaciones, tiene que ser un objetivo nacional básico, por eso yo creo que, ese es el debate de fondo.

Si el petróleo va a disminuir en largo plazo, digo va a disminuir de todas maneras. No es cierto eso, para mí no existe la menor duda. Precisamente por eso es que hay que buscar alternativas de producción, digamos importantes. Digamos hacia adelante, que el carbón y después el petróleo van a desaparecer, como producto de incluso a nivel mundial. Esa transición tenemos que manejarla porque ese es un reto enorme de la política económica, pero no creo que tenga que ver con el efecto de las regalías. Punto. Creo que este tema es un tema mucho más de fondo y mucho más de política de desarrollo de largo plazo, más que de este tema que estamos discutiendo hoy, digamos que tiene que ver con lo que ya he expresado.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Muchas gracias. Sobre la pregunta de. De la magistrada que era. Ya que es diferente la forma en que liquidan la regalía y el valor deducido de la regalía

anteriormente, yo me he referido aquí ¿Por qué no cambiamos artificialmente el valor de esa regalía deducida para esta norma? Y yo lo había dicho para el caso de las regalías en especie. ¿Por qué seguimos utilizando el valor que se deducían antes, que era el costo de producir esos barriles? Porque es ese el mismo valor que estamos deduciendo, no permitiendo la deducibilidad esta vez. Y lo que me preguntan un poco, es bueno y ¿por qué no se cambió ese valor, más bien, en los que lo hacen en dinero, para de una forma artificial ajustar las bases gravables? ahí la respuesta es igual, haciendo por el otro lado, no por el lado, como que volviendo las dos bases gravables iguales artificialmente o por el de los que pagan en especie o los que pagan en dinero, pues el resultado es el mismo.

Estaríamos creando una norma artificial que no tiene nada que ver con la forma y con la con las particularidades de cada uno de los sectores. Entonces estamos creando artificialmente, casi que matemáticamente inventándonos algo para que cuadre. Cuando la realidad es tan diferente entre las dos formas de pagar contablemente que, eso no factible, no es matemáticamente posible. Esa, esa sería como como la respuesta. O sea, lo mismo que pasa por un lado es el mismo problema que encontramos tratando de ajustarlo artificialmente de cualquier manera y esto es algo que se discutió, cómo poder ajustarlo es matemáticamente imposible. Muchas gracias.

Juan Pablo Godoy Fajardo, delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Sí, señor Magistrado. No. Me parece importante dejar claro que yo no he hablado aquí de ningún colapso de la industria extractiva. Entre otras cosas, porque yo no represento a la industria extractiva. Yo represento al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, cuyo objetivo único es propender por el perfeccionamiento del sistema tributario, por la estabilidad de las finanzas públicas.

En relación con el tema al que se refería el magistrado Linares y la explicación que da el exministro Ocampo. A mí me parece que es demasiado pronto para hablar de si verdaderamente el mayor pago de impuestos apareja unos menores flujos de inversión. Creo que referirnos a los incrementos del flujo de inversión en este primer semestre no es demostrativo del efecto que se va a producir, porque como el propio magistrado Linares señalaba, que conoce estos temas también. Los recursos que se han traído en este primer semestre están asociados al pago de impuestos y en segundo lugar, al cumplimiento de compromisos de inversión atados a los contratos. De manera que la correlación entre flujos de inversión y pago de impuestos no la vamos a ver en el primer semestre del 2023. Por eso, las proyecciones que se han hecho los estudios económicos habrá que verlos en el mediano plazo. Habrá que ver qué

es lo que eso significa, porque estas empresas, como todos los empresarios y contribuyentes de este país, administran recursos escasos y si hay que pagar más impuestos habrá menos recursos disponibles para la inversión.

Lo que no significa que no deban cumplir con sus compromisos derivados de los contratos para los que hay que invertir. Pero la relación hay que establecerla para que sea suficientemente demostrativa del impacto, por lo menos es demasiado pronto y no es contundente decir que los flujos de inversión se han incrementado a pesar de la medida.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Como decía el doctor Linares, este es un foro, el de hoy, como el de hace 15 días, el del 21 de julio, que tiene unos participantes muy expertos en distintas materias y no los podemos desaprovechar.

En este punto, yo quisiera doctor Ocampo, aprovechar su presencia como autor, además de la ley, para preguntarle algo en relación con lo que en la sesión pasada la ministra de Minas señaló. Ella dijo que es que hoy se concibe la regalía tanto como una contraprestación, como una compensación y que así fue el espíritu del legislador, como estamos en presencia del espíritu del legislador aquí, por fortuna, yo quisiera preguntarle ¿Qué opina usted de esa afirmación? ¿La regalía a partir de esa concepción de esta ley, pasó a ser tanto una contraprestación como una compensación y sí lo es al mismo tiempo es un tributo? porque en ese caso si es una compensación, usted sabe más sobre el particular, tendría el carácter también de un tributo, en este caso de una de una tasa, o podría tener el equivalente a una tasa.

Si la respuesta es que es una compensación equivalente a un tributo, me pregunto ¿Cuál es su opinión acerca de si estamos en presencia, entonces, de dos tributos? en ese primer punto, en esta primera pregunta es si estamos frente a una doble tributación.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Estoy totalmente en desacuerdo con la Ex ministra de Minas y Energía. Yo creo que es incorrecta esa afirmación. Como lo dije yo, es una contraprestación. Es el término exacto que yo utilicé y creo que es el término correcto. En la medida, en que el Estado es el dueño del recurso natural, es ese pedazo que es la regalía, Es suyo. No es del empresario privado. Entonces, eso es lo que yo creo que está detrás de esta norma.

Aparte, pues, de los otros argumentos que yo mencioné, entre otras cosas, que era el error básico de la legislación anterior, que era permitir la plena

deducibilidad, con lo cual la Nación efectivamente está pagando el 35% de las regalías. El Estado no estaba recibiendo el 100%, sino el 75%, perdón, el 65%, porque el empresario privado estaba deduciéndolo como costo.

Curiosamente, el tema del impuesto de Industria y Comercio, que está plenamente deducible, es curiosamente de alguna manera parecido. En realidad el impuesto de industria y Comercio, a mi juicio, no debería ser deducible. En fin, ese es otro tema que no es objeto de esta audiencia, O sea, es que la Nación tiene que hacer unas transferencias a las entidades territoriales por su participación en los impuestos nacionales. Ese es su contribución. Pero no tiene ningún sentido de que encima de esto, digamos, cualquier otro ingreso adicional que tienen ellos, sea objeto, como en este caso de las regalías, era de un 35% que aporta extraordinariamente a la Nación porque las regalías sean deducibles. Yo creo que ahí estamos, logra una cosa que es, a mi juicio, clara, de que las regalías son 100% del Estado, en este caso de las regiones. Y la Nación, no tiene que pagar el 35% como lo estaba pagando previamente, que era parte de las regalías. Las regalías las estaba pagando la Nación a través de deducciones del impuesto de renta.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Pues es que hay una cosa que me confunde un poco. A ver, la regalía, entonces, siempre ha sido del Estado. O sea, cuando el productor entrega la regalía, ya sea en dinero o en especie, pues en realidad no está haciendo nada, sino entregándole al Estado algo que nunca ha sido suyo. Entonces, lo que no entiendo es por qué, por lo menos, en el caso en dinero, el valor de la regalía permanece en la declaración de renta dentro de la base gravable, sin posibilidad de deducción. Si es algo que nunca fue suyo y que se entregó y que, en eso se distingue de un costo o de un gasto, si es algo que el productor entrega, a cambio de algo, de un insumo o de un servicio. Pero si esa es la realidad económica que el gobierno ve ¿Por qué razón en la declaración de renta, aparece el valor de la regalía y aparece como un valor no deducible de la base gravable del impuesto de renta? Esa es la pregunta que quisiera formular.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Yo, en ese punto también quisiera preguntar Doctora Cristina. Porque tal y como lo anotamos en la jornada anterior, el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, que está hoy presente, señaló que e permitir la deducción de las regalías implica entregar al particular una propiedad que nunca fue suya, y en eso creo que están todos de acuerdo. Y a partir de ahí, es el mismo supuesto inicial de la pregunta de la doctora. En eso también creo que están de acuerdo los que intervinieron de las empresas extractivas. O sea, lo que el ministro de Hacienda aseguró y ahora el doctor Ocampo y todos los demás, aseguran es

que lo pagado por regalías corresponde al recurso natural de propiedad estatal, que por supuesto jamás ha sido incorporado al patrimonio del explotador.

Entonces, la pregunta, en concordancia con lo que acaba de formular la doctora Cristina Pardo, es ei eso es así, ¿Cuál es la justificación del Gobierno en este caso para proponerle al legislador y por supuesto, del legislador para aceptarlo, incorporar en la base gravable y por lo mismo, imponer una carga contributiva a un particular sobre bienes que jamás han entrado a su patrimonio?

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Pues aquí yo quisiera decir magistrados es que la reforma tributaria no cambia esto. La reforma tributaria lo que dice es que no se permite la deducibilidad y que lo que antes hacían como deducible, ya no se puede hacer y no cambia en ninguna forma la forma contable y cómo funcionaba el resto de las regalías. Entonces, creo que devolvemos a discutir sobre lo apropiado, no apropiado para el país, deducir o no deducir las regalías es como ir un paso atrás. Eso, se discutió ampliamente en el Congreso y de cierta forma, esas discusiones sobre si era apropiado o no era apropiado quedaron resueltas.

Yo creo que es claro entender qué es lo que cambia en verdad esta reforma tributaria. Es ese punto de lo que ustedes antes se deducía, ya no se lo pueden deducir y la pregunta que nos convoca hoy, es eso constitucional o no lo es. Solamente quería hacer esa acotación.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Sí, tal vez yo. Yo lo respondería con mi tercera observación. Lo único que está cambiando esto, la no deducibilidad de las regalías, la contabilidad sigue siendo la misma. La único que está cambiando es que el 35% de las regalías entregadas a las regiones lo estaba pagando la Nación. Ahora se dice ,no, ahora lo tiene que pagar el explotador del recurso natural. Eso es realmente lo que cambia la norma. O sea, el 35% de lo que se paga en regalías, en el pasado, al ser deducibles significaba que la Nación estaba pagando el 35% de las regalías entregadas a las regiones. Lo que hace esta norma es decir, no. Todo tiene que ser por cuenta del que está explotando los recursos naturales. Eso es lo que es realmente en la práctica económica. Eso es lo que significa.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Antes de que responda el doctor Godoy, es que , al doctor Ocampo, a quien admiro mucho como economista, tiene un argumento que a mí me confunde

porque de pronto no entiendo como abogado. Lo que está diciendo el doctor Ocampo que lo dijo el doctor Uprimny la audiencia pasada, lo dijo el doctor Bonilla en la audiencia pasada y, es que la Nación estaba pagando el 35% de la regalía. Pero si uno lleva más adelante ese argumento, quiere decir que toda minoración estructural de la base gravable la paga el Estado.

En otras palabras, si yo pago salarios, olvidémonos de regalías. Si yo pago salarios, lo que me está diciendo el profesor Ocampo es que el Estado está subsidiando el pago de salarios o si cuando yo depuró la base gravable, le quito las minoraciones estructurales, lo que estoy haciendo es acercándome a la real capacidad contributiva del contribuyente. Para mí es una pregunta clave, porque el argumento de que el Estado pagaba el 35% de la regalía es aplicable a otras minoraciones estructurales que tiene el contribuyente. Entonces, quisiera que me explicara eso

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

No. Porque es un recurso natural y esa parte es del Estado, la totalidad de las regalías son del Estado. Entonces, el Estado tiene que pagar el 35%, cero, es diferente a todos los otros gastos. Totalmente diferente. Aquí estamos hablando de una participación en un recurso que es del Estado. Entonces ¿Por qué diablos tienen que pagar el 35% la Nación de ese recurso? Es totalmente diferente. Por eso tiene que ver con mi primer argumento, que también el ministro Bonilla y el doctor Uprimny defendieron acá. O sea, es por ese motivo. Esa es la diferencia de fondo, no es otra, de que finalmente, la regalía es una parte de la Nación, es una participación de la Nación en el la producción que se hace con un recurso natural que es del Estado. Entonces ahí sí, el Estado no tiene por qué asumir ningún costo hoy en día. En el pasado estaba asumiendo un costo del 35%.

Juan Carlos Cortés González, magistrado de la Corte Constitucional

Gracias, Presidente. Se han planteado dos argumentos centrales en esta deliberación. Uno, que estaba la situación así, digamos, en diferencial antes de la reforma, que la reforma la retoma, que hay una dificultad en cuanto a homologar, digamos, las condiciones de pago de regalías en especie y en dinero. El segundo argumento, es que la reforma ajusta, corrige una situación previa en la medida en que ahora se elimina ese pago del estado de parte de la regalía, eliminándose o prohibiendo la deducibilidad. No obstante, entendí también y quiero confirmarlo, de la intervención del doctor Ocampo y quizá de la señora viceministra, se planteó que este ajuste eliminaría también el concepto de la regalía como ingreso. ¿Es eso así? ¿Ese es el efecto o no? y si no ¿Por qué?. Que va un poco en la línea de la inquietud planteada por la doctora Cristina de si se realiza un ajuste por la norma en entender que la

regalía no debe ser deducible porque es un recurso del Estado que no es del explotador, porque ese mismo tratamiento no se da o no se aplica en materia de considerarla un ingreso.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Con su venia yo agregaría, yo agregaría lo siguiente. Rogaría al doctor Ocampo y a la Viceministra inclusive, no tener en cuenta para la respuesta el tratamiento contable, ni siquiera el tratamiento fiscal. Es mirar el tema a la luz de un tratamiento patrimonial, porque al fin al cabo estamos hablando, en este caso, de la propiedad de las regalías o de la propiedad del subsuelo, independientemente de la manera como se contabiliza y usted lo ha señalado, que puede haber unas diferencias contables entre el sector público y el sector privado, debido a las reglas de contabilidad. Pero como estamos hablando de propiedad, entonces yo si quisiera que las respuestas fueran en función de la propiedad estatal o de la propiedad privada. En ese sentido, así como hablamos del subsuelo de propiedad de la nación, si la regalía es sí o no de propiedad de el Estado y como consecuencia de ello, si estamos gravando entonces o no en ese sentido.

Frente a la pregunta complemento, porque tal y como también lo señalaron los intervinientes en la jornada pasada. Las normas demandadas y ustedes lo han dicho hoy, pretenden, dicen, corregir un problema de doble deducibilidad que ocurría antes de la reforma, porque señalan los explotadores de hidrocarburos deducir la regalía dos veces. En eso han sido enfáticos la vez pasada y hoy los intervinientes. Dice primero dentro del costo global de costos de producción y segundo, deduciendo específicamente la cuantificación que hace, por ejemplo, la ANH en el caso de regalía pagada en especie. Si eso es así, como complemento de la pregunta, ¿Lo anterior significa que incluso en vigencia del concepto anterior de la DIAN, que fue anulado luego por el Consejo de Estado, la regalía pagada en especie no era deducible de la renta bruta, porque ello implicaría una doble deducción en razón de que el costo de producción de la regalía ya era deducible en aplicación de lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario?.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Es que Yo creo que, no qué más agregar en mi respuesta. Reitero, lo que se hizo con el cambio en la norma fue reconocer que la regalía es una participación del Estado en la producción del recurso natural. Eso es lo que realmente cambió. Ahora, desde el punto de vista tributario de las empresas, lo que esto cambió no es la contabilidad, que sigue siendo la misma y se aclaró un poco la contabilidad en especie, pero digamos, lo que se cambió desde el

punto de vista tributación, es que la Nación no tiene por qué pagar el 35% de las regalías. Eso es lo que específicamente se cambió, la Nación no paga ni un centavo de las regalías porque las regalías son del Estado. Entonces, lo que se le entregue las regiones como regalías debe ser 100% pagado por la entidad que está explotando el recurso natural porque le está dando una parte, el rendimiento, de ese recurso natural que es del Estado.

Esa parte, ese realmente ese 35% es Finalmente lo que contablemente en materia de importa. Pero reconociendo el punto primero, que se ha hecho en intervenciones del Gobierno antes, después y ahora, etcétera, de que el recurso natural es del Estado, por lo tanto, la regalía es un rendimiento de ese recurso natural que es del Estado.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Doctor Godoy, antes de la pregunta, excúseme, por favor. Una pregunta para el doctor Andrés Mauricio Velasco, que además seguramente puede ser objeto de análisis suyo. En el ejemplo que usted nos puso, doctor Velasco, se acuerda de la diapositiva 11 donde nos presentó un ejemplo práctico, para decir cómo era el tratamiento antes de la reforma y después de la reforma. Por supuesto, hay supuestos de producción, una tarifa de liquidación, el precio de venta, etcétera. Pero en el cuadro que usted nos colocó, quisiera que nos explicara, o por lo menos a mí si no me quedó claro, en uno y otro caso antes de la reforma para la liquidación de la regalía en especie o en dinero, se parte de un presupuesto y usted lo señala ahí en cada uno en la casilla A que es ingresos y después de los ingresos. Entonces, coloca costos de costos de producción para efectos de la deducibilidad, costos o costos marginales deducibles, pago de regalías y luego costos totales para finalmente llegar a la conclusión de cuál es la base de renta, tanto en el anterior como en un nuevo sistema y concluyó usted que en el anterior, en el caso de las regalías en especie sea de 43, en dinero 43 igual. En cambio, después de la reforma sea 49 en uno, en especie, y 70 en el otro.

Mi pregunta a partir del primer supuesto y el general de todo es, cuando usted dice partimos del presupuesto de unos ingresos, la pregunta es para saber cuál es, cómo debo interpretar su intervención, cómo interpretar todo ¿Es la regalía un ingreso o no es un ingreso? Gracias.

Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

Entonces en el en el caso de la de la regalía liquidada en especie, como se le entrega a la agencia estatal en boca de pozo, en boca de mina, nunca termina constituyendo ingreso, por eso nunca se ve ahí, e incluso después de la

reforma, no hay lugar de deducción porque nunca aparece, en especie. En dinero, lo que hace la empresa extractora es que lleva el 100% de los barriles hasta puerto y los vende al precio internacional. Entonces, en ese caso. En la contabilidad puede aparecer como ingreso, como parece 100 cierto y Pues en la versión antes de la reforma, se permitía la deducibilidad de la realidad completa, haciendo equivalentes la el cálculo de base gravable tanto en especie como dinero.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Ahí, basado en ese mismo ejemplo, quisiera mostrar que aunque los que pagaban en especie no estaban reportando el ingreso, ellos sí estaban deduciendo. Si estaban deduciendo ¿cuánto? el costo producción de esos barriles que entregaron. Es por eso que nuestra fórmula, ese costo que era lo que ellos estaban deduciendo antes, ahora les decimos no, ahora ya no pueden deducir eso. Es que en ese ejemplo quedaba muy claro ese mensaje que yo quería decir y uno podría, digamos, pensar en mil formas de valorizar ese costo de producir esa regalía. Pero la más contundente exacta es la que nosotros pusimos en la reforma tributaria.

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

O sea, si estaban deduciendo el 100%, ahora la regla es proporcional en especie.

Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

En especie, después de la reforma, como nunca es un ingreso, nunca se deduce. Lo que lo que dice la norma nueva es que no se puede deducir el costo de extracción de los barriles que correspondieron a la regalía en especie.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Sí, una aclaración que se puede ver muy bien con el ejemplo. A ellos les entra 70 barriles, pero ellos deducen el costo de producción de los 100 barriles, en el pasado. O sea que ellos ya estaban deduciendo. Lo que dice esta norma es, esa diferencia ustedes ya no la pueden deducir. Sí, es un valor exacto de lo que antes se deducía. Es por eso, esa esa diferencia.

Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

Bueno, ahora ahí también hay un comentario adicional y, es el costo nunca hizo parte de la utilidad, ni antes ni ahora. El costo de producción. Porque es una erogación de la firma. Entonces, al deducirse antes el 100%, el hecho económico que generaba la utilidad era consistente perfectamente con la base gravable. Ahora, al no poder deducir ese costo, la base gravable es mayor al hecho económico.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Es que ahora que está mostrando el ejemplo, esto también dejar algo claro, que es la pregunta que hacía la magistrada Pardo y es ¿Por qué no lo igualamos artificialmente?. Entonces ahí uno dice bueno ¿Qué nos inventamos? O sea, o le aumentamos los costos deducibles a los que pagan, o le reducimos los costos, o nos inventamos un ingreso en los que lo hacen en especie o nos inventamos un costo en los que lo hacen en dinero y nuestra respuesta ahí es, pues uno no puede inventarse cosas sin generar mayores inequidades, también relacionadas con lo que decía la magistrada.

Juan Pablo Godoy Fajardo, delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

Muchas gracias. Yo quisiera concluir esta intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero con un par de reflexiones. La primera de ellas, el Instituto encuentra muy preocupante que el legislador limite la deducción de un costo estructural de una actividad económica, en esta o en cualquier otra actividad económica, en este o en cualquier otro sector de la actividad económica. Es que los recursos naturales no renovables son de propiedad del Estado *in situ*, y la obligación del contratista del Estado es, en cumplimiento del contrato, extraerlos para llevarlos al punto de fiscalización, donde se hace la distribución de la producción, de manera que el costo de producir el recurso de regalías es exactamente igual al costo de producir su propio recurso o exactamente igual en racional, económico y jurídico, al costo de producir el recurso de propiedad de la nación. No hay ningún principio de razón suficiente para establecer una distinción en el trato de ese costo. Se trata de producir un recurso que está en un yacimiento y que *in situ* o que está en una mina y que *in situ* es de propiedad del Estado, pero que hay que extraer, hay que incurrir los costos de extraerlo y esos son los costos del cumplimiento del contrato del contratista. Entonces, señalar que esos costos no los puede deducir es completamente contrario a la esencia de las minoraciones estructurales a las que se refería el magistrado Linares.

El objetivo de las minoraciones estructurales en el propósito de determinación de la base gravable del impuesto sobre la Renta, es medir el enriquecimiento

y la capacidad correlativa de contribuir y decir que un costo implícito connatural, esencial, estructural a una actividad no es deducible, es completamente contrario a derecho. Es como decirle al productor de zapatos que no puede deducir el costo del cuero. De manera que, recuerden ustedes que, como lo decía la viceministra técnica, la fórmula de rechazar el costo proporcional del recurso de regalías por una fórmula sustitutiva del legislador para tratar de producir un efecto equivalente al rechazo de las regalías pagadas en dinero. Porque recuerden que la propuesta que obra en los antecedentes del proyecto de ley en la ponencia para primer debate, era sumar un ingreso artificial para tratar de producir el mismo efecto en el caso de las regalías pagadas en especie frente al efecto producido en el caso de las regalías en dinero, lo que a todas luces, como la propia viceministra lo expresa, era verdaderamente criticable.

De manera que, es claro que ese es un tema que corresponde a esta Honorable Corte mirar desde la perspectiva de la limitación al ámbito de configuración del legislador en materia tributaria.

Para terminar, con el mayor respeto y admiración de siempre por el doctor Ocampo, por su condición de hombre público y hombre de Estado. Me parece que su argumento de que el Estado estaba pagando el 35% de las regalías tiene implícita una falacia de composición, que creo que está muy bien descrita de manera indirecta en la pregunta que hace el propio magistrado Linares. Los beneficiarios de las regalías, que son los entes subnacionales, reciben la totalidad de las regalías, que evidentemente el productor que entrega las regalías no compute eso en su base gravable el impuesto sobre la renta y ello produzca una merma del 35% no significa que el Estado que la Nación esté pagando el 35% de las regalías. Significa simple y llanamente que su base gravable fue inferior como consecuencia de que recibió claramente un menor ingreso, de manera que eso ocurriría con cualquiera otro de los gastos, con la nómina, con los insumos de producción y el Estado no subsidia a nadie. Simplemente el impuesto sobre la renta se liquida y paga sobre la base gravable, que es el proceso de depuración de ingresos, menos costos y gastos para llegar a la verdadera fuente y medida del enriquecimiento.

José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia

Sí, yo reitero lo que de hecho contesté cuando respondí la pregunta del magistrado Linares y otros. La diferencia esencial y es lo que ustedes tendrán que determinar, es que la regalía no es un costo, que es lo que dijo la ley, o si es un costo. Y no es un costo porque es una participación del Estado en el producto del recurso natural, es totalmente diferente, y por lo tanto, no es un costo, es un egreso por supuesto de la empresa. Pero eso no quiere decir que sea un costo de producción, por eso mismo, la norma anterior sí representaba

que al ser deducible, el 35% de las regalías que se entregaban a las entidades territoriales las estaba pagando la Nación porque estaban deduciendo el 35%. Eso es matemática simple.

Receso

B) Segundo eje temático: Determinación de la capacidad contributiva de los destinatarios de la medida e impacto económico de la norma acusada

Preguntas:

1. ¿Cuáles son las razones por las cuales la capacidad contributiva de los sujetos afectados por esta disposición se evaluó en términos de TET? ¿Cuál es el método utilizado por el Gobierno nacional para determinar la TET y por qué se excluyeron otros métodos de cálculo, como los propuestos por algunos intervinientes en estos procesos? ¿Cuáles son las razones técnicas y jurídicas por las que no debería utilizarse una TET que contemple variables o factores propios del *Government take*? ¿Por qué aunque la TET calculada para el sector del carbón es mayor que la TET calculada para el sector de hidrocarburos, la prohibición de deducir las regalías de la renta bruta es la misma para ambos sectores? ¿Por qué no se calculó la TET para los demás sectores que explotan RNNR? En particular será necesario ofrecer información sobre: la forma en que se decidieron las variables incluidas en la fórmula de cálculo de la TET, la diferencia entre la utilidad fiscal y la utilidad contable, el impacto que la elección de una u otra tiene en la determinación de la TET y la definición de la TET según el sector.

2. En un estudio elaborado por la Universidad Externado de Colombia y otros expertos técnicos que fue aportado en una de las intervenciones ciudadanas, se indica que la TET de los sujetos a quienes aplica la disposición acusada asciende al 132% por efecto de la no deducibilidad de las regalías. Al respecto, el Gobierno nacional informó en el curso del proceso legislativo que la TET aumentaba únicamente al 29.4%. Explique las razones de esta diferencia e informe a la Corte su opinión sobre la razonabilidad de uno y otro cálculo.

3. Los autores de los estudios técnicos aportados por el interviniente que proporcionó a la Corte argumentos tendientes a desvirtuar la corrección del cálculo de la TET sobre el cual se fundamenta la razonabilidad y proporcionalidad de la disposición acusada, deberá informar a la Corte: desde el punto de vista económico, ¿cuál es la diferencia entre las variables para determinar la TET que usted propone y las implementadas por el Gobierno Nacional? ¿Por qué las variables utilizadas por el Gobierno Nacional para determinar la TET no permiten determinar de manera razonable la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta?

4. ¿Cuál fue el impacto económico, tributario y en la inversión en los sectores que explotan RNNR que tuvieron los conceptos 089041 del 20 de diciembre de 2004 y 054304 del 9 de julio de 1998, emitidos por la DIAN, en virtud de los cuales las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de los organismos descentralizados no eran deducibles del impuesto sobre la renta?
5. ¿La prohibición de deducir las regalías de la renta bruta tendrá algún impacto cierto y demostrado sobre la economía del país, la inversión y los ingresos del Gobierno nacional y del Sistema General de Regalías en los próximos años?

1. Ricardo Bonilla González, Ministro de Hacienda y Crédito Público

Buenos días, señores magistrados, magistradas, Corte Constitucional. Ustedes preguntan por el uso de la tasa efectiva de tributación el *Government take*. Son dos instrumentos totalmente diferentes. El uno, es de uso universal, la tasa efectiva de tributación, en las administraciones de impuestos y ese es su objetivo. El otro, es un instrumento que utilizan los inversionistas para mirar sus expectativas de negocio. Esa es una enorme diferencia.

La tasa efectiva de tributación es una fórmula en la cual se divide el impuesto neto de renta sobre la utilidad fiscal depurada. Ese es el objetivo. Es saber en las oficinas, en las direcciones de impuestos, cuál es la tasa que efectivamente vamos a obtener de los contribuyentes. El *Government take* asume la tasa nominal e incluye en la contabilidad todo tipo de factores que están involucrados dentro de sus expectativas de negocio. Por esa razón, las administraciones tributarias, las administraciones de impuestos y los ministerios de Hacienda lo que utilizan es el instrumento de la tasa efectiva de tributación. Para primera observación, para tener en cuenta.

Queremos dejar en esta presentación cuatro mensajes que son centrales dentro de la presentación del Ministerio de Hacienda. Los cuatro mensajes centrales son uno que ya habíamos expuesto en ocasión anterior: La regalía es una contraprestación constitucionalmente aceptada, definida, en la cual el tenedor principal de la Regalía es el Sistema General de Regalías de Colombia, es administrado por Planeación Nacional y no entra a formar parte del presupuesto general de la Nación. Son dos cuentas totalmente distintas, con administración diferente, que después de su ejecución el Sistema General de Regalías se ejecuta en los territorios, directamente en los territorios entonces hay intervención de las autoridades territoriales para su ejecución. El presupuesto general de la Nación tiene como fuente principal los impuestos. Entonces, son dos situaciones, pero el primer mensaje es ese.

La tarifa efectiva de tributación, como lo acabo de señalar, tiene efectivamente la mirada de las direcciones de impuestos de saber qué es lo que constituye, lo

que los contribuyentes pueden y no pueden deducir. Entonces, lo que es importante en el uso de la tasa efectiva de tributación es saber la incidencia de los beneficios tributarios como rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta y otros descuentos tributarios. De ahí que, la tasa nominal no sea igual a la tasa efectiva de tributación. Hay una perfecta diferencia en estos dos temas y que la tasa efectiva de tributación de los distintos sectores de la actividad económica no necesariamente sea igual, porque depende de la magnitud de los ingresos no constitutivos de rentas. Ya, la Comisión de Expertos Internacionales Tributarios, la Comisión canadiense, que fue la que formuló unas observaciones en el año 2019, utilizó de manera práctica este instrumento para mostrar cuáles eran las diferencias entre distintos países y por qué en Colombia había problemas de equidad al no contemplar exactamente qué tratamiento tenían los llamados ingresos no constitutivos de renta. Entonces en eso hay una precisión.

En el caso de los sectores que nos involucra, el Ministerio de Hacienda ha hecho los cálculos respectivos sobre la tasa efectiva de tributación y los resultados que tenemos aquí nos muestra la tasa efectiva de tributación en petróleo, en carbón y en minerales y en carbón. Observen ustedes que, en petróleo y en carbón tiene tres componentes, tiene el componente de impuesto de renta, tiene un componente sobretasa sobre el cual preguntaban ustedes en la primera sesión, aunque este no es el objetivo de esta de esta sesión, pero tiene un componente de sobretasa y tiene el componente de la no devolución de las regalías.

Bajo esta consideración se estimó los años 21 y 22, asumiendo que existiera, no que se cobrara. En ese momento no existía. Asumiendo que existiera, se estimó cuál habría sido la tasa efectiva de tributación que tendríamos, teniendo en cuenta los tres componentes: impuestos de renta, sobretasa y no devolución de las regalías. La conclusión es el sector petróleo tendría el 45.9% efectivo de tributación, que en ningún momento eso es confiscatorio, ni representa llegar más allá de la capacidad tributaria. Quizás, aunque no es el tema de esta sesión, lo que les puede preocupar es por qué aplicar una sobretasa y quisiera confirmar algo que dijo el exministro Ocampo.

El sector de hidrocarburos, en general, es un sector que tiene comportamientos no necesariamente homogéneos en el tiempo, que dependen mucho de las coyunturas internacionales, y entonces, en el caso del petróleo, podemos hablar de algo muy preciso, podemos tener coyunturas y las hemos tenido en que el precio del barril del petróleo es 20 dólares. Pero también hemos tenido coyunturas donde el precio del barril del petróleo es 120 dólares. Y aquí viene una enorme pregunta ¿cuál es el costo de producirlo? El costo de producirlo al día de hoy es aproximadamente 32 dólares el barril. De tal manera que, si nos encontramos con un precio internacional, digamos de 40, aquí habría un

excedente de 8 dólares. Pero si nos encontramos con un dólar de 94, que era el que teníamos al comienzo del año o el año anterior y sobre el cual se proyectó toda la reforma tributaria, teníamos a ese momento un ingreso extraordinario de 62 dólares. Entonces, allí es donde da idea de este es un recurso natural no renovable, del cual el Estado extrae una contraprestación en la regalía, pero además, por los beneficios extraordinarios que se están produciendo el Estado también tendría derecho a recibir una parte de esos beneficios extraordinarios y esa es la razón de la sobretasa. Entonces, la sobretasa solo aplica después de un determinado precio internacional del petróleo. De ahí para arriba, todo lo que sea ganancia extraordinaria tendría una sobretasa. Esa es la razón de ese segundo componente. Repito, aunque este no es el objeto de esta sesión.

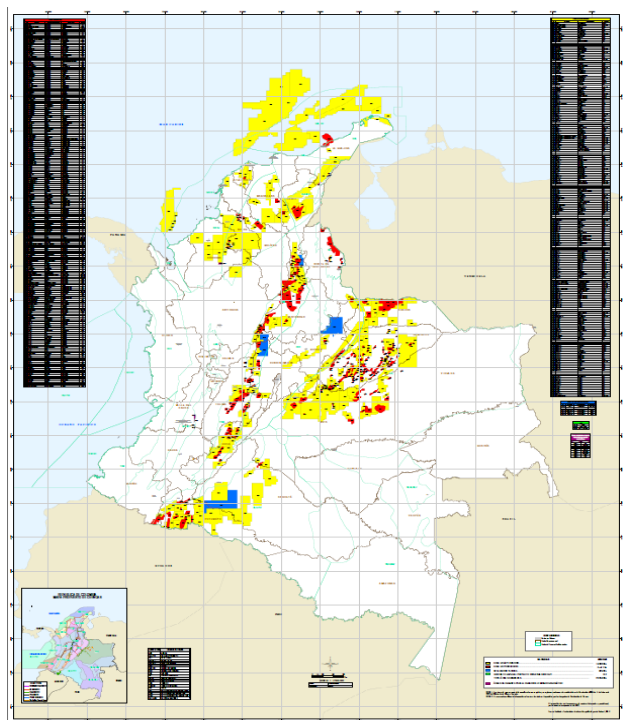
Con esa situación, el cálculo que se hace en el Ministerio de Hacienda, la tasa efectiva de tributación del petróleo en el año 23 sería 46,8, en el 24 38,9, en el 25 43% y en el 26 41.2. En el caso del carbón, tendríamos una situación un poco más alta, calculada para el año 2022 de 56% y en el año 2026 de 42, cuando desaparece la sobretasa y solamente se tiene en cuenta el impuesto de renta y la no deducibilidad de las regalías. En el caso de otros minerales, que no tienen sobretasa, se calcula en el 38,8 para el 2022 y llegaría al 38,8 se mantendría relativamente estable al 2026. Esa es la sobretasa que tenemos. No es un impuesto confiscatorio, incluyendo la sobretasa y la no deducibilidad de las regalías.

Segundo tema que nos convoca es, si el Estado está terminando, marchitando el sector de hidrocarburos. La respuesta, señores magistrados es No. El Estado no está marchitando el sector de hidrocarburos. Esto es una tendencia universal a la cual tenemos que irnos preparando. La tendencia universal es de que el carbón está llamado internacionalmente a ir desapareciendo muy rápidamente en el mercado y que hoy tenemos una coyuntura muy particular y es que la guerra de Ucrania lo volvió a poner en el primer orden de prioridades y entonces, hoy hay una fuerte demanda de carbón en el mercado internacional. Pero ya antes de esta situación de la guerra, había una tendencia a ir reprimiendo la demanda y a que los países compradores empezaran a decir yo no les voy a volver a comprar carbón después de tanto tiempo. Entonces, el país tiene que irse preparando para eso. De hecho, quienes explotan el carbón en Colombia lo saben y están preparando su situación.

Con el petróleo, es una situación de un poco más largo plazo. El petróleo está llamado a ir saliendo del mercado en un periodo que va del 2050- 60 más para adelante, en términos de que efectivamente el mundo está pensando en cómo hacer una transición energética e ir reemplazando combustibles fósiles por energías limpias. Ese es un proceso que el mundo está organizando y lo que estamos planteando en Colombia es que también nos tenemos que preparar para eso.

Tenemos previsto que Colombia va a seguir siendo exportador importante de carbón y de petróleo por los próximos 15 años y probablemente por un poco más. Mientras se construye la nueva canasta de oferta exportable que hoy no tenemos. Entonces, aquí hay un proceso que hay que mirar en el tiempo. No somos nosotros los que estamos diciendo y marchitando el sector, es la realidad económica y la expectativa que tiene el mundo, la que conduce a que en algún momento, en los próximos 20-30 años no nos seguirán comprando ni carbón, ni petróleo y tendremos que tener otras alternativas en el mundo de la exportación.

Por ahora, dada la situación que se ha planteado, lo que encontramos de manera efectiva es de que siguen habiendo inversiones importantes de portafolio. Siguen habiendo inversiones importantes extranjeras dirigidas al sector de petróleo y minería que están expresadas tanto en la balanza de pagos como en la balanza cambiaria, que fue lo que en la sesión anterior ilustró el exministro Ocampo, con la diferencia de que quiere decir lo que hay en uno y lo que hay en otro. La balanza cambiaria, es una metodología de caja, es decir, la plata que va entrando y va saliendo. Mientras que la balanza de pagos ya es un consolidado contable de casación, tiene más largo plazo. Entonces, tanto en la cambiaria como como en la de pagos, se muestra que siguen habiendo ingresos importantes de inversión extranjera que va dirigido a pagar impuestos. Eso es una hipótesis, porque en realidad lo que encontramos es otra situación, y me parece muy importante para resaltarlo este mapa.



Ese mapa es el área concedida en Colombia para hacer exploración explotación de Petróleo y gas, no está incluida la del carbón, el carbón está claramente focalizado en Colombia, está en La Guajira y el Cesar y el carbón de Coque está en las minas de

Cundinamarca, Boyacá Santander. El carbón de coque tiene unos usos y el carbón de La Guajira y del Cesar tiene otros. Cuando estamos hablando aquí de El Carbón con regalías estamos hablando es del carbón de La Guajira y el Cesar. Este es el área concesionada en Colombia para exploración y explotación de hidrocarburos, petróleo y gas.

Toda el área amarilla que ustedes se encuentran allí está concesionada en exploración. Pues , ¿quién va a decir que está marchitando la actividad? Cuando lo que tenemos son 17 millones de hectáreas concesionadas en exploración, 202 contratos de exploración vigentes. Cuando se planteó el tema de que si se firmaba o no se firmaba un nuevo contrato de exploración, esto surgió por una simple realidad, la pregunta es ¿Qué están haciendo los que tienen esos 202 contratos de exploración? Y la respuesta fue, hay más de 40 contratos que están suspendidos, que no están haciendo la exploración y otros que están haciendo una exploración a medias, a media marcha y lo que les dijo el Gobierno, es si ustedes tienen unos contratos de exploración y el contrato de exploración no es abrir un hueco, si no tienen un área exploren el área, ahí está llegando la inversión para explorar. De hecho, los resultados de que está llegando la inversión para explorar es que han encontrado nuevas oportunidades de negocio en los Llanos, han encontrado buenas nuevas oportunidades de negocio en la costa, tanto en costa Caribe como costa afuera.

Eso es lo que quiero señalar, si ustedes miran el mapa resulta que está concesionado en exploración todo el piedemonte llanero, desde Arauca hasta abajo. Está concesionado todo el Valle del Magdalena, que si lo extiende hasta arriba de la concesión llega al Catatumbo. O sea, la distancia de las cordilleras Central y Oriental, llega arriba al Catatumbo y abajo el Putumayo. Ahí es donde está tradicionalmente los hallazgos de petróleo. Pero también están concesionados los departamentos de Córdoba, Sucre, Bolívar, Magdalena y está concesionado una franja costa afuera, que es donde se ha ido encontrando gas. Entonces como que el país ha venido encontrando y hallando dónde es que están estos procesos.

Las reservas probadas de petróleo nos dice que tenemos siete años y eso nos dicen desde hace 30 años magistrados. Eso no es una cosa de ahora. Desde hace 30 años nos dicen que las reservas probadas de Colombia son siete años. Eso quiere decir que todos los años se incorporan nuevas áreas de reserva y sale lo que se produce. ¿Cuándo fue el último hallazgo importante de Colombia? Caño Limón. Caño Limón es el hallazgo más importante que se ha tenido en los últimos 45 años de Colombia, para recordarles entre 1970-1976, Colombia importaba petróleo porque lo que se produce en el Magdalena Medio ya no era suficiente para abastecer la demanda interna. Cuando entró en Operación Caño Limón, Colombia se volvió autosuficiente y exportó y desde entonces estamos hablando de la bonanza petrolera. Después le

siguieron Cusiana y Cupiagua, pero desde hace 30 años Colombia no tiene hallazgos de pozos de más de 30 o 50 millones de barriles. Otro caño limón no se ha encontrado, otro Cusiana u otro Cupiagua que son de menor tamaño, no se han encontrado. Entonces, lo que hace el país realmente es ir encontrando pequeños pozos y agregándolos a las reservas y sacando lo que se produce.

Colombia produce 780.000 barriles diarios, de esos 780.000 barriles diarios se exportan alrededor de 500 y el resto se queda en las refinerías para producir refinados y se está refinando. Y las refinerías hoy sabemos que no dan abasto y que el 40% de la gasolina que se consume en Colombia se importa y que el 20% del diésel que se consume en Colombia también es importado y que las refinerías están al 96% de la capacidad. Entonces, esa es la situación que hoy tenemos. Nadie está marchitando esta actividad, lo que se le está pidiendo a quienes tienen esos contratos de exploración es úsenlos. Úsenlos y tienen toda el área, no es el pedacito.

Ese mapa simultáneamente nos dice que las franjas rojas es el área de explotación. Es decir, aquellas donde pasaron todo el proceso de exploración y se identificó la comercialidad de los recursos y se está explotando, son 2 millones y medio de hectáreas. Y las franjas azules, son las áreas en las cuales hay un contingente, se encontró algo y se está valorando. En total magistrados, tenemos concesionada en Colombia 20 millones y medio de hectáreas en exploración y explotación de petróleo y carbón. Ustedes saben que eso es tres veces el área agrícola del país, no es la pecuaria que son 38 millones de hectáreas, sino la agrícola, donde sale nuestro pan coger, donde sale los productos de exportación de la agricultura y donde salen la transformación de nuestra canasta básica.

Se me acabó el tiempo magistrados, pero eso es lo que quiero mostrar. Quiero mostrar que esto no está marchitado. Tengo todavía más cosas por decir, pero aprovecharé las preguntas. Gracias.

2. Luis Fernando Mejía, director ejecutivo de la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo (Fedesarrollo)

Muy buenos días. Muchísimas gracias. Audiencia general y también un saludo muy especial al público.

(Está parte de la audiencia no tiene sonido)

Los ingresos reportados para propósitos del pago. Una vez se deduce, entonces, las regalías para disminuir los ingresos totales, se tiene una renta líquida gravable de 300 pesos. ¿Qué pasaría con la no de deducibilidad de las regalías que trajo la reforma tributaria? Los ingresos totales siguen siendo los

misimos 1.000 pesos incluyendo los 100 pesos de ingresos por regalías. Se permitiría, en principio, la deducción de los costos de producción, aunque en el caso del pago de las regalías en especie hay una distinción que ya se ha venido discutiendo a lo largo de esta mañana. Pero el efecto fundamental es que se elimina este tercer renglón de la deducción de las regalías, lo que hace que la renta líquida gravable se incremente en el monto justamente de los ingresos por regalías. Entonces, de una manera muy sencilla y muy práctica, lo que implica la no deducibilidad de regalías es un aumento artificial de la renta líquida gravable, por cuanto estas regalías no son un ingreso para el productor. Es decir, en términos de lo que se piensa en la tributación, no aumentan su patrimonio líquido neto.

Entonces, ratifico, una discusión es las regalías deben ser incorporadas dentro de la renta líquida gravable. Nuestra respuesta es no. ¿Por qué? Porque las regalías no incrementan el patrimonio líquido neto de las empresas. Otra discusión complementaria pero distinta es, ¿Se debe permitir deducir los costos de producción asociados a la explotación y producción de los barriles, incluyendo los de regalías? Por supuesto, como cualquier otro costo de producción, son dos discusiones complementarias, pero distintas.

Muy bien, ahora si entro en materia, muy rápidamente para complementar lo que ha dicho el señor Ministro de Hacienda en términos de la tasa efectiva de tributación. Lo que hace la tasa efectiva de tributación o pretende hacer, es medir de forma más directa la carga tributaria que impone la regulación en proporción a las ganancias que obtienen por sus actividades. Ustedes ven aquí una ecuación muy sencilla. La tasa efectiva de tributación es simplemente el cociente entre los impuestos efectivamente pagados, que es el numerador y las utilidades antes de impuestos, incluyendo los beneficios que es el denominador. Las diferencias entonces, entre las tarifas estatutarias que en Colombia, por ejemplo, actualmente la tarifa general está en el 35% y esta tarifa efectiva, pues se deben en esencia a los esquemas de beneficios tributarios, también, por supuesto, a la evasión y la ilusión.

De acuerdo con los cálculos de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios que publicó su estudio hace dos años, los beneficios tributarios en Colombia son sustanciales. En el 2019, ascendieron a cerca de 69 billones de pesos, que en su momento equivalían a 6.5% del PIB. Por supuesto, ese fue uno de los elementos que trató de incorporar la reforma tributaria del año anterior. ¿Por qué son importantes las tasas efectivas de tributación? Porque permiten hacer una comparación entre los diferentes países, entre las diferentes jurisdicciones, sobre el impacto que tienen los impuestos corporativos sobre las decisiones de inversión de las empresas. A los inversionistas no le importa cuál es la tarifa estatutaria, lo que le importa es cuánto termina efectivamente pagando frente a las utilidades generadas.

Muy bien. En ese sentido, les voy a complementar muy rápidamente cuáles fueron los cálculos que hicimos desde Fedesarrollo que publicamos en su momento el año anterior. Esta es la tasa efectiva de tributación para una persona jurídica, para la sociedad con la reforma tributaria. En el numerador se encuentran los impuestos efectivamente pagados, el impuesto de renta, que equivale más o menos 16,5 billones para el sector. Las ganancias ocasionales que son menos de 0.06 billones de pesos y los descuentos de tributarios que fueron de 0.3 billones de pesos, se tienen que restar porque naturalmente no fueron impuestos pagados. Y en el denominador tenemos, no solamente la renta líquida gravable, que fue la que fue utilizada para propósitos del impuesto de renta, sino como lo decíamos anteriormente, se le debe incluir las rentas exentas, los beneficios tributarios para tener una dimensión de cuál es efectivamente las utilidades que generó el sector. En este caso, 26.5 billones de pesos. El cociente entre la suma neta de las tres cifras del numerador y el denominador es 61.4%, que equivale a un aumento bastante importante frente a la tarifa efectiva de tributación que estaba antes de la reforma, que en nuestros cálculos era de 32.6%. En este caso, estamos haciendo un ejercicio en donde se está imponiendo una sobretasa al impuesto de renta de diez puntos. Ya les voy a mostrar cómo cambia esto cuando la sobretasa es de 15 puntos porcentuales. Esta es la tarifa efectiva de tributación para la sociedad

Muy rápidamente, ¿Cuál es la diferencia con la tasa efectiva de tributación del socio-sociedad? Lo que se hace aquí es simplemente se incorpora los impuestos a los dividendos, que es lo que termina pagando, por supuesto, el socio de la empresa. Esa diferencia es en el momento para el sector equivalía más o menos 1 billón de pesos. Luego, la tarifa efectiva socio sociedad que incorpora el impuesto a los dividendos era el 65.2%, frente a un 36% antes de la reforma. Quiero que mantengan por favor en sus cabezas esa cifra de 65.2 para la siguiente diapositiva, Perdón, para la siguiente que viene después de esto.

Quisiera hacer un comentario muy sencillo frente a algunas diferencias que tenemos con la metodología utilizada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Realmente, la metodología es muy similar. ¿Cuál es la diferencia más de fondo? en nuestro cálculo, en el denominador tenemos la renta líquida gravable y la renta exenta. El Ministerio no solamente incluye estos dos valores, sino que también incluye la totalidad de los ingresos no constitutivos de renta. Si nosotros incluyéramos los ingresos no constitutivos de renta, las cifras serían muy similares.

Pero aquí viene el tema de fondo ¿Por qué hay que incluir o no los ingresos no constitutivos de renta? La Comisión de Beneficios Tributarios lo había dicho, algunas cosas que la jurisprudencia, la legislación clasifica como ingresos no

constitutivos de renta. En efecto, si fueron ingresos no constitutivos de renta, perdón, fueron ingresos constitutivos de renta, pero está mal clasificados. Es decir, deberían haber sido considerados como rentas exentas. Sin embargo, no existe la posibilidad a nivel sectorial de saber qué parte de los ingresos no constitutivos de renta realmente pueden ser considerados como rentas exentas. ¿Por qué no se pueden sumar todos los ingresos no constitutivos de renta? Porque, por ejemplo, un ingreso no constitutivo de renta puede ser un pago de un seguro que proviene justamente de una prima que se había contratado. Un pago de un seguro no es, por supuesto, un ingreso que se deba considerar como la utilidad, no está aumentando el patrimonio líquido de una empresa y en ese sentido es muy difícil saber exactamente del total de esos ingresos no constitutivo de renta, de nuevo, qué proporción son las rentas exentas. Luego, el cálculo de la tarifa de tributación efectiva realmente va a estar en algún punto entre lo que calculamos en Fedesarrollo y lo que calculó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Termino con dos diapositivas adicionales. Esta que ustedes ven acá tiene el ejercicio replicado del documento que publicamos el año anterior de las tasas efectivas de tributación combinadas en el sector minero energético. Ustedes lo ven aquí sectorialmente, les había hablado el 65.2 para el total del sector. Esta tarifa es del 64,4 para el petróleo, del 82% para el carbón, del 58% para el oro y por supuesto, ustedes ven aquí el resto de minerales. Pero quisiera concentrarme en esta descomposición que tal vez es lo más importante. ¿Cómo aumenta la tarifa de tributación efectiva? Yo les había dicho antes de la reforma, la tarifa efectiva de tributación del sector estaba en 32.6. Ahora, con una tasa de tributación con una tarifa efectiva, con una tarifa de renta de 15 puntos porcentuales, la tasa efectiva de tributación sube a 70.3%, es decir, cerca de 38 puntos porcentuales.

Ustedes ven aquí los elementos que explican cómo sube esa tarifa efectiva. El cambio en el tratamiento del ICA tiene un impacto muy marginal, otros elementos que se incorporan de la reforma también son pequeños. Lo más grande aquí es, la no deducibilidad de las regalías, que equivale un aumento de 19.7 puntos porcentuales en la tasa de tributación efectiva. Explica un poco más de la mitad del total del aumento en la tasa de tributación.

Tres elementos centrales de esta presentación. Técnicamente, las regalías no son un ingreso para las empresas del sector, son una contraprestación al Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables. Por lo tanto, las regalías no deben aumentar la renta líquida ordinaria de las empresas en el momento del cálculo del impuesto de renta. Si se contabilizan como ingreso, también se debe permitir su deducción para propósitos del cálculo de la base gravable y, en el escenario que les acabo de mostrar con una sobretasa de 15 puntos porcentuales. Nuestros cálculos indican que la reforma aumentó en

37,7 puntos porcentuales la tasa efectiva de tributación del sector, de los cuales, más de la mitad, para ser precisos, un 52.3%, proviene de esta no deducibilidad de las regalías.

Muchísimas gracias honorables magistrados por este espacio para Fedesarrollo. Un saludo muy especial.

3. María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Muchas gracias. Yo quisiera comenzar por una precisión en la pregunta nos hablan de un resultado de tasa efectiva calculado por el Ministerio de 29,4% y en verdad, esa fue la tasa efectiva de toda la economía que nosotros calculamos. Nosotros en verdad, cuando hicimos la tasa efectiva proyectada para el carbón, nos dio un valor de 54,2% para el 2023 y para el petróleo de 46,8%. Solo una precisión, antes de avanzar con las con la explicación.

Nosotros nos preguntan bueno, ¿Por qué a cada persona parece que le da una tasa efectiva diferente? nosotros leímos con atención todos los estudios, el de Econometría, el de Reyes y Oviedo, el de la Universidad Externado y lo comparamos con el nuestro para contarles en donde radica la diferencia. La diferencia está basado principalmente en cuatro cosas. Primero, usamos fuentes de información diferentes. Todos los estudios menos el del ministerio, usa las fuentes de las súper sociedades y nosotros usamos los agregados de la Dian. Esto implica que el número de observaciones que usamos son diferentes. Las observaciones que ellos usan son mucho más limitadas, pues porque solamente incluye a las empresas que reportan a las súper sociedades. Nosotros logramos llegar a todas las empresas del sector. Entonces, nosotros tenemos unas observaciones de 1305 registrados para 2021, mientras que el resto de los estudios van de 85 a 90 registros entre el 2015 y el 2021.

Nosotros, además, usamos una definición diferente de utilidad y además hacemos un análisis diferente de estos datos. Entonces voy a ir uno por uno contándoles cuáles son las diferencias y por qué el ministerio está convencido de que la metodología que estamos utilizando es para este tipo de discusión es la más acertada, que es además, la que se usa en otros espacios donde se discuten este tipo de temas. Sobre fuentes de información, pues como les decía, nosotros usamos la información tributaria, no utilizamos la información contable y la información de la Dian contiene el registro completo de todas las empresas del sector. Ellos solamente hacen el análisis de unas de un grupo muy limitado de todas las empresas que hacen parte de este sector.

Como ellos no pueden observar todas las empresas del sector, entonces, ellos pueden llegar a ciertos resultados inconsistentes al utilizar otras fuentes de

información y esto queda claro en algunos de los estudios. Ellos mismos lo dicen, hacen como el *disclaimer* de que esto puede generar algún tipo de inconsistencias. Nosotros, como les decía, esta es la información que se usa comúnmente, incluso es la que usan otros estudios que los mismos demandantes han usado en sus defensas, que es la de Fedesarrollo y también la que acaba de presentar Fedesarrollo en este momento y la comisión de expertos Tributarios del 2021. Esto es lo que se usa y yo me preguntaba un poco ¿Por qué ellos no lo usaron? ¿Por qué no usaron las fuentes de toda la base de datos de la Dian que es pública? Y ¿por qué solamente las de súper sociedades? que es mucho más limitada y la respuesta es que eso fue lo que les pidieron, en las preguntas les dicen usando la base Super sociedades y ellos hicieron el trabajo tal cual como se los pidieron.

El otro punto de diferencia es precisamente la definición de utilidad. Ellos utilizan la utilidad contable, nosotros utilizamos la utilidad fiscal depurada y esa utilidad, digamos, son utilidades que son diferentes, principalmente por la existencia de beneficios tributarios. Lo que hace el ministerio es eliminar la parte de las diferencias al sumar los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas en la definición utilizada. ¿Por qué no usar la de la contabilidad y por qué datos fiscales? Porque uno sabe que en contabilidad uno puede usar herramientas con cierta discrecionalidad, por lo que la aproximación desde la información fiscal es siempre mucho más precisa, es comparable, Es replicable. Puede una empresa, por ejemplo, en su información contable, podría, por ejemplo, hacer una reserva para dentro de unos años hacer unos gastos. Esto es algo que no se puede hacer, es mucho más, por eso en la literatura se usa más la información fiscal, siempre por encima de la información contable para este tipo de cosas.

Entonces, la pregunta también es bueno ¿Por qué la usaron si el resto de los estudios, incluso el de Fedesarrollo, el de la comisión de expertos, usa la utilidad fiscal, que es la más acertada, que es la más confiable? ¿Por qué usan otro tipo de información? Y es porque la pregunta se los pide. A ellos les dicen que los estudios usen las NIC12 de la definición de tasa efectiva de tributación contable, entonces, es por eso que la usan y por eso es que todos la usan, pero esa no es la la tasa efectiva de tributación que se usa para este tipo de discusiones, se usa una utilidad que es mucho más acertada y que tiene mucho más relación y observa mucho mejor las la capacidad contributiva de las empresas.

Por último, nosotros diferimos en la forma en que analizamos los datos. Ellos hacen una cosa que nosotros consideramos que es metodológicamente muy difícil, que es sacar el promedio de todas esas tasas que les da. Sobre todo, porque hay unas tasas que son negativas y eso genera unas distorsiones que hacen que al final el resultado termina inflado precisamente por la existencia

de estas medidas como renta presuntiva que hacen que algunos años la tasa efectiva pueda ser negativa. Entonces, nosotros consideramos que hacer ese promedio de todos los años para sacar una tasa efectiva promedio de unos años, es errado, eso es matemáticamente posible, pero digamos que económicamente interpretable. Eso es muy difícil de interpretar una cosa como esa. Y también nos preguntamos bueno, ¿por qué lo hacen? la razón es la misma, queda explícitamente que hagan este ejercicio y ellos pues lo hacen con lo mejor que pueden hacerlo.

Entonces, estamos convencidos que la metodología que nosotros usamos, que es la que usan, se usa para este tipo de discusiones, es la más acertada y nos da unos resultados diferentes de tarifas de tributación. Y estas tarifas efectivas no son tan infladas Y son mucho más, digamos, razonables que las otras tarifas que se han presentado. Aquí les muestro cuales son las tarifas. Digamos que la no deducibilidad de regalías aumentaría la tarifa efectiva de tributación del sector petrolero en 13,8 puntos porcentuales para el año 2023 Y en 10,3 puntos porcentuales para el sector de carbón para el mismo año.

Hay otro ejercicio que hemos hecho que yo creo que es muy interesante para esta discusión y es que nos muestra cuál es la utilidad fiscal después de impuestos. Nos muestra precisamente que esa utilidad fiscal después de impuestos para el sector de carbón, se mantendría a niveles superiores a los reportados en el 2021, aún con esta reforma, si ustedes ven la línea, es la que muestra cuál es la utilidad fiscal del 2021 y lo compara con la situación después de la reforma y uno puede ver que todavía hay utilidad fiscal. Importante, porque nos muestra que estas son industrias que son muy, muy rentables, incluso con estas medidas que nosotros hemos puesto.

Ya con esto yo terminaría. Me quedo sobrando un minuto, pero creo que lo podemos tomar ahora para la discusión que sigue. Muchas gracias.

4. Francisco Azuero Zúñiga, investigador de la firma Econometría Consultores

Buenos días señores magistrados. Muchísimas gracias por la invitación a Econometría y a mí personalmente para participar en esta discusión importantísima.

Voy a referirme primero a las dos preguntas que ha hecho la Corte, las voy a responder sintéticamente. Posteriormente, voy a transmitir algunos mensajes importantes que tienen que ver tanto con la metodología como con las variables utilizadas.

La primera tiene que ver con las razones de la diferencia entre los cálculos del Ministerio de Hacienda y los cálculos que otros expertos hemos hecho, incluido econometría. La diferencia principal es, que nosotros en los estudios técnicos utilizamos la utilidad contable antes de impuestos, que en nuestra opinión mide la capacidad efectiva y subrayo efectiva, que tiene de pago un contribuyente. Mientras que el gobierno, tomó en consideración la base líquida, que es la base gravable del impuesto de renta, que normalmente es más alta que la utilidad contable.

La segunda pregunta ¿Cuál es la diferencia entre las variables para determinar la tasa efectiva de tributación que se propone y las implementadas por el Gobierno nacional? Nosotros, ahí ustedes pueden ver la fórmula y esto se complementa con la pregunta anterior. En el lado izquierdo, ustedes tienen la fórmula que nosotros utilizamos, que es la fórmula recomendada por las Normas Internacionales de Contabilidad, la norma 12, el parágrafo 86, que es el impuesto a las ganancias contabilizado, dividido por la utilidad comercial y nos mide, entonces, qué proporción de esa utilidad comercial va para el gobierno bajo la forma de impuesto a las ganancias. Ahí no estamos metiendo ningún otro tipo de impuestos, ni impuestos locales, ni las contribuciones parafiscales ni nada de eso, porque en alguno de los alegatos se mencionó que esa que se estaba inflando por esas razones. En el lado derecho ustedes quieren ver la fórmula del Ministerio de Hacienda en el numerador impuesto de renta recaudado más impuesto a los dividendos, quiero ser claro, nosotros no utilizamos el impuesto a los dividendos porque estamos hablando de la tasa de impuesto corporativo. Si hubiéramos metido el impuesto a los dividendos, hubiera dado una tasa de tributación más alta y ellos, lo que hacen en el Ministerio de Hacienda es en el denominador renta líquida más ingresos no constitutivos de renta.

Pero entonces fíjense usted la paradoja. Hay sectores que no tienen ingresos no constitutivos de renta y el estudio que nosotros adelantamos específicamente para el sector carbonero no tiene ingreso no constitutivo de renta. Quiere decir que el denominador es la renta líquida. Numerador, nosotros no utilizamos el impuesto a los dividendos y si ellos hubieran querido calcular el impuesto corporativo, sería impuesto de renta recaudado dividido por renta líquida que da eso, la tarifa nominal y no es la tarifa efectiva. Entonces uno se pregunta ¿Cuál es el propósito entonces de que se utilice un concepto de tarifa efectiva? aquí lo podemos ver con el ejercicio que en la sesión del 21 de julio nos presentó el director de la DIAN, el doctor Luis Carlos Reyes, simplemente a partir de ese ejercicio hicimos una simplificación.

Fijémonos en este caso que, el tratamiento fiscal antes de la Ley 2277 y utilizando la metodología de la DIAN que es los ingresos, fíjese que el doctor

Reyes adecuadamente no puso en su ejemplo ingresos no constitutivos de renta en el sector carbonero. Pues me parece que se acomoda el ejemplo porque allí no los hay. Los ingresos no constitutivos de renta se le deducen los costos y las deducciones ordinarias, nos da una tasa efectiva de tributación del 35%, que es exactamente igual a la contable. Si después de la ley 2277 se mira cuál es el tratamiento fiscal, pues le da exactamente lo mismo. No podía darle distinto. Quería decir que la tarifa nominal y la tarifa efectiva son exactamente igual, mientras que utilizando el ejemplo del doctor Reyes, utilizando las variables contables, nuestra tarifa efectiva sube del 47% al 87%.

Quiero enviar algunos mensajes básicos que tienen que ver primero, con la importancia de la contabilidad y de las normas contables. Segundo, con la importancia del concepto de utilidad contable como el mejor indicador de la generación de riqueza económica para la sociedad. Sociedad lo puse en mayúsculas para que no se entienda ni sociedad anónima ni limitada, sino la sociedad para todos. Tercer punto, la no de subir las regalías afecta sensiblemente la rentabilidad sobre el patrimonio y termina destruyendo valor.

Empecemos por este tema de la contabilidad que se ha tratado de mencionar que eso no tiene importancia, que eso es simplemente relación entre los socios y las empresas. No, la utilidad. Las normas internacionales de contabilidad que fueron adoptadas en Colombia por la Ley 1314 del 2009 definen claramente un marco que permite, en primer lugar, comparar los Estados financieros entre empresas y también compararlos internacionalmente. Es gracias a las normas contables como se puede hacer ese tipo de comparación, porque todos sabemos que las normas tributarias son distintas entre todos los países. ¿Cómo sabe un inversionista cuál es la tasa de rentabilidad que se obtiene en un determinado negocio en Colombia o en el exterior? Mira efectivamente las utilidades contables y si va a mirar los efectos de la tributación, mira la tasa efectiva de tributación calculada sobre las utilidades contables. Entonces, desde punto de vista, la utilidad contable, es el mejor, la mejor medida para determinar la capacidad efectiva de la empresa de generar ingresos.

Quiero rescatar, insistir en este asunto de la contabilidad, porque la contabilidad tiene muchísimos usos y recordemos que quienes desarrollan esta actividad de la contabilidad, esta disciplina, se llaman contadores públicos. No privados, públicos porque dan una fe pública sobre la situación de los estados financieros de las empresas y eso tiene unas consecuencias importantísimas y eso lo saben los organismos reguladores, la Superintendencia de Servicios Públicos, la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Financiera, etcétera, porque es a partir de la contabilidad como determinan la solvencia y la capacidad que va a tener una empresa de responder por las

responsabilidades que le ha dado el Estado. Por ejemplo, en el caso de los servicios públicos o de la salud.

La utilidad contable, simplemente ¿Cómo se calcula? Muy simplificada, son los ingresos que obtiene la empresa por ventas y aquí están contabilizados todos los ingresos, porque la norma obliga a que se contabilicen hoy los ingresos, así sea del producto sobre el que se paga regalías. El renglón 47 de la declaración de renta de las Sociedades Anónimas dice Ingresos, que son ventas totales. Eso es lo que tienen que señalar. No tienen derecho a restar esos ingresos supuestamente ajenos, que son los que corresponderían a las regalías, se le restan los gastos, se le restan los costos y eso simplificada es la utilidad contable.

¿En qué se gasta esa utilidad contable? ¿Cuáles son los usos? Son tres fuentes, no hay de otras. Primero, se pagan los impuestos. Segundo, hay una reinversión que es una decisión que toman los accionistas de qué tanto dinero de esas utilidades deciden reinvertir en el negocio y hay otra parte que va a los dueños bajo la forma de dividendos. Ese caso lo podemos ver en esta diapositiva en donde he puesto tres escenarios distintos con tasas efectivas de tributación distinta: una tasa del 35% que sería lo normal, que es la que le da al Ministerio de Hacienda en sus cálculos. Allí, efectivamente hubo dinero para pagar impuestos, hubo dinero para dividendos, hubo dinero para reinversión, al final del periodo el patrimonio es más alto que el patrimonio inicial. En el cuadro extremo de la derecha, una tasa efectiva de tributación del 105%, quiero señalar que en nuestros estudios nos dio una tasa retrospectiva suponiendo que no se hubiera permitido la deducibilidad de las regalías del 142%. Es decir, este ejemplo, del 105% no es un ejemplo loco. Allí, el Estado se lleva el 100% de las utilidades y se lleva un poco más del patrimonio de las empresas. Fíjense ustedes que el patrimonio termina siendo menor.

Es decir, la consecuencia de esto, es que esto definitivamente no es sostenible. Puede que sea un buen negocio para el Estado a corto plazo porque recoge impuestos, pero en la medida en que el patrimonio es cada vez menor y además de eso, ¿Qué voluntad van a tener los inversionistas de meterle más dinero a un negocio que está generando pérdidas? entonces, en esas situaciones, pues claramente, el patrimonio de la empresa va a estar disminuyendo cada vez más y la generación posible de ingresos para el Estado en el mediano y largo plazo, pues simplemente se va a acabar. Pueda que sea un negocio en el corto plazo, pero no es un negocio en el largo plazo.

Entonces, desde este punto de vista, la gran conclusión que sacamos es que la no deducibilidad de las regalías es una medida que termina destruyendo valor. Ese valor se ve en la disminución en el patrimonio, en el caso específico del sector carbonero, que fue el que nosotros analizamos en nuestro estudio.

Muchas gracias. Tanto el equipo de la Universidad Externado de Colombia como nosotros estamos dispuestos a contestar sus preguntas.

5. Luis Carlos Valenzuela Delgado, ex ministro de Minas Energía y ex presidente de la Corporación Financiera del Valle

Primero que todo, quiero saludar a los honorables magistrados y agradecer la invitación para poder hacer esta presentación. Es lo que voy a tratar de hacer es contestar una pregunta que se dio en la sesión pasada, que en mi concepto es la pregunta más pertinente para la toma de decisión en cuestión. Si a la persona que hizo este comentario, acá no hay una gran discusión posible respecto a si hay legalidad o constitucionalidad en la deducibilidad de regalías. El Estado tiene claramente la facultad de hacerlo, determinar la deducibilidad o no de su deducibilidad de cualquier costo. Decía también aquí el eje es probar, no como un adjetivo general, sino cuantificar, ¿Es confiscatorio o no es confiscatorio?. Esto es totalmente probable sin mayor dificultad. Es totalmente posible probar si es confiscatorio y aún más, es totalmente posible cuantificar en qué medida es confiscatorio.

Voy tratar de combinar la noción de la TET con los retornos. Por probar y cuantificar si tiene lo que la Corte llama un impacto desmedido sobre el patrimonio, para eso lo que hay que hacer es medir el patrimonio. La única forma de saber si hay un deterioro o si hay un detrimento y si hay un pacto desmedido es comparar un patrimonio *ex ante* con un patrimonio *ex post*. No hay ninguna otra manera de hacerlo. Tengo que ver si se da la medición del patrimonio o la forma de medición del patrimonio es una de las medidas más generalmente aceptadas que existen en economía y es el modelo que se llama *CAPM* o *Capital Asset Pricing Model*, que es el modelo que se utiliza en todos los países, que lo utiliza absolutamente en forma recurrente el sector privado y en forma recurrente del sector público.

Yo en este análisis quiero basarme para disminuir la discusión, en cierta manera en parámetros establecidos por el Ministerio de Hacienda, el gran usuario para determinar valores patrimoniales en el sector público colombiano del *Capital Asset Model* es el Ministerio de Hacienda. Lo hace en forma totalmente recurrente para determinar pérdidas patrimoniales o no. Un ejemplo clásico de esto son las carreteras por concesión. Adicional, y no sobra decirlo, es un premio Nobel de Economía, es probablemente el Premio Nobel de Economía que más se ha vuelto recurrente en uso práctico y como si esto fuera poco, digamos, como validez del concepto es lo que la norma NIIF determina como el mecanismo de medir patrimonio. La norma NIIF establece que, para compañías que no estén en bolsa, para efectos de determinar cuando una compañía posee otra compañía, para determinar si ese patrimonio

aumentó o ese patrimonio decreció, es decir, si hubo un detrimento patrimonial por efectos externos, dice la norma NIF quiere medir la variación en patrimonio para determinar cuál es su nuevo patrimonio, aplique los flujos de caja descontados con una tasa de descuento que es la determinada por el *Capital Asset Pricing Model*. Básicamente, entonces, no estoy haciendo un solo supuesto de ninguna índole.

Está en la presentación, pero no voy a entrar al detalle. Con mayor gusto dispuesto a explicarla siempre. La tasa que establece si uno toma las medidas sigue milímetro por milímetro la metodología del Ministerio de Hacienda para calcular cuál es el costo de oportunidad y el costo. El Costo de oportunidad es como el costo de una deuda son sus intereses. El costo de capital es su costo de oportunidad. Obviamente, el capital también tiene costo. Eso es lo que eso es lo que mide la fórmula del *CAPM*. El *CAMP* establece para un determinado riesgo y en un determinado país, para un determinado riesgo y país, cuánto es el costo de ese capital, lo mide objetivamente. Esa medición objetivo, si yo sigo exactamente como lo hace el Ministerio de Hacienda, como lo pasa de dólares a pesos, en el caso del carbón es el 11.7%. Tenemos un primer número.

Segundo, y esto es supremamente importante, el Ministerio de Hacienda mismo, en sus exposiciones ante el Congreso de la República, dice, el ROE que es el *Return on Equity* que es el retorno a capital, que es básicamente cuánto está retornando esa inversión, que es lo que se debe comparar con el costo de oportunidad mínimo para no tener caídas en el patrimonio. De entrada, el Ministerio de Hacienda dice antes de la medida era el 9%, es decir, no era una gran rentabilidad, era una rentabilidad por debajo del costo patrimonial. El patrimonio medido contablemente con el 9%, es un patrimonio menor ya, al capital invertido.

Esto pone unas luces de neón gigantescas. No hay espacio contributivo cuando los retornos son inferiores al costo de capital. El cálculo hacienda es correctamente hecho, lo que hace es una tipología de daño y en esa tipología de daño lo hace con precios medios hacia adelante, lo cual implícitamente es hacer una proyección de flujos futuros y esos flujos futuros le dan sobre el patrimonio existente un retorno del nueve. Cifras del Ministerio de Hacienda. Eso dice clarísimamente, no hay espacio tributario. Si fueran otros los precios, otros los costos y ese retorno hubiera sido 16, 17, 18 no hay problema. Ni en la deducibilidad, ni en incrementar otras deducibilidades porque hay espacio tributario.

El espacio tributario es medible, no es como uy, es mucho o uy es muy bajo. Es plenamente medible. Cuando el retorno proyectado es menor al costo de oportunidad del capital, no hay espacio tributario y acá no hay espacio

tributario. Cualquier afectación conduce a una pérdida patrimonial, es decir, tiene efecto confiscatorio.

El Ministerio de Hacienda dice la tasa del ROE post reforma es el 2.7. Yo parto de una situación donde no puedo pagar mi costo de oportunidad de patrimonio y se me incrementa la tasa. No estoy haciendo ningún número diferente de TET, nada. Entre más alto sea el TET, la variación del TET, acá lo que nos importa es la variación del TET. No si es 60 o 70, es la variación del TET lo crítico, ¿Es la no deducibilidad de regalías, genera en sí misma destrucción de patrimonio? la respuesta categórica es sí y cuantificada la respuesta categórica es sí. Evidentemente, otra vez vuelvo y tomo los datos exactos del Ministerio de Hacienda. El doctor Ocampo, su posición muy clara hoy, decía el efecto del TET sobre carbón en el componente de no deducibilidad de regalías es del 10.3%. Entonces, parto de un retorno por debajo de mi costo de oportunidad y le resto al flujo de caja un 10.3% adicional. No hay absolutamente, no hay forma matemática alguna. Es totalmente imposible no hacer una destrucción patrimonial.

¿Cuánto es esa destrucción? O antes quiero dejar una claridad y es muy importante esta claridad. Cualquier retorno por debajo del costo de oportunidad, diría alguien caricaturizando, que es tan, tan horrible en estas discusiones, entonces tiene que ser compensado. ¿Alguien lo tiene que garantizar? No, absolutamente para nada. Si se cayeron los precios del carbón y se cambiaron las regulaciones por efecto de termoeléctricas para contrarrestar calentamiento global y eso desplomó los precios del carbón, esa alea la había tomado el inversionista y si eso le baja el retorno al 5%, es un alea que tenía el inversionista, que se dispararon en la pandemia los costos de logística, que la guerra de Ucrania disparó los costos de logística. También lo sume el inversionista. Este caso es distinto constitucionalmente, porque es el Estado el que genera la pérdida patrimonial, yendo más allá de la capacidad contributiva y generando un efecto claramente confiscatorio, ese efecto es totalmente medible.

El ejercicio está también en mi presentación, lo que tiene que hacer uno es tomar un flujo, digamos, de 100 pesos como inversión que renta 2.7, que es lo que el ministro de Hacienda dice, digamos, con mucha claridad en su análisis. Dice es lo que va a terminar rentando después de la medida y lo descuento con la tasa previa de retorno, que era el 9%. Es decir, estoy comparando cuál es el efecto sobre el patrimonio solo de la medida. Si el patrimonio hubiera válido 100 con tasa de 9. Es decir, no estoy tratando de contrarrestar nada de la pérdida previa. Si hubiera valido 100 con tasa de 9 ¿Cuánto es el efecto sobre el patrimonio de que la tasa se convierte el 2.7? estoy descontando flujos de 2.7 a 9 y eso me contesta exactamente ¿Cuánto es la pérdida patrimonial? La pérdida patrimonial exacta, estimada con todos los números y con todas las

metodologías del Ministerio de Hacienda, es el 26% del patrimonio. Ese es el valor de la confiscación. Gracias.

6. Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

Gracias. Un saludo nuevamente a los magistrados de la de la Corte y a los miembros del Gobierno que todavía nos acompañan, a los panelistas invitados. Vamos. A nosotros nos hacen básicamente tres preguntas en la invitación cordial. La primera, es sobre la tasa efectiva de tributación. La segunda, es sobre el impacto económico tributario, sobre la inversión y la tercera, es si hay un impacto cierto demostrado.

Nosotros hicimos dos ejercicios, realmente tres ejercicios para tratar de contestar estas preguntas. En los primeros dos, lo que hacemos es calcular la tasa efectiva de tributación. Nosotros hacemos un ejercicio utilizando información de la Dian y seguimos la recomendación de la misión de expertos tributarios sobre qué fórmula utilizar, en el documento de la misión de expertos se utiliza la tasa efectiva de tributación como el impuesto de renta neto, sobre la renta líquida, más los ingresos no constitutivos de renta.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	Promedio
Observada hidrocarburos	31,6%	34,7%	20,0%	35,5%	15,4%	27,5%
Observada carbón	40,9%	36,0%	30,3%	39,1%		36,6%
Aplicando no deducibilidad hidrocarburos	36,4%	37,6%	23,0%	41,3%	18,2%	31,3%
Aplicando no deducibilidad carbón	56,8%	51,8%	67,7%	170,5%		86,7%
Variación hidrocarburos	4,7%	2,9%	3,0%	5,7%	2,8%	3,8%
Variación carbón	15,9%	15,8%	37,3%	131,4%		50,1%

Nosotros no hicimos una investigación detallada de si esta medida era correcta. Nos parece que es una medida que refleja el hecho económico y en ese sentido, suscribimos la recomendación de ese documento de expertos para para calcular la tasa efectiva de tributación. Lo que encontramos, en este cuadro se muestra en el ejercicio hacia atrás para el sector hidrocarburos y para el sector carbón. Las dos primeras filas son los observados. Las dos siguientes filas es aplicando la no deducibilidad de hidrocarburos, en la tercera fila. La cuarta es aplicando la no deducibilidad para el para el carbón. Y las dos últimas, es donde me gustaría concentrarme, son la variación en la tasa efectiva de tributación para hidrocarburos y la variación para la tasa de carbón, solamente teniendo en cuenta la no deducibilidad.

Tengamos en cuenta que, el tema de las sobretasas afectan el cálculo de la tasa efectiva de tributación. Nosotros aquí estamos circunscribiendo solamente al tema de la no deducibilidad. Lo que encontramos es que entre 2017 y 2021, si aplicamos el estatuto que quedó consolidado con la reforma del 22 para esos años 17 al 21, encontramos que la variación de la tasa efectiva de tributación en el sector hidrocarburos se acerca al 4% en promedio, mientras que para el sector carbón se acerca al 50%. Esa es, digamos, la conclusión hacia atrás. ¿Qué pasa? Nosotros vemos en el año 20, digamos, por ejemplo, 20 tasas efectivas de tributación que son sustancialmente altas, cuando intentamos explicarnos eso, entendemos que en esos años existía la renta presuntiva. La renta presuntiva se elimina a partir de la reforma del 19, aplicada a partir del año 20, y eso puede, digamos, acercar un poco los números que han estado en discusión en este escenario.

Otro ejercicio que hicimos para para ver cómo se comporta esa tasa efectiva de tributación hacia adelante es. Este ejercicio solamente lo pudimos hacer para el sector hidrocarburos, porque nosotros tenemos información sobre el sector de hidrocarburos que recogemos para el cálculo de las variables importantes en la regla fiscal. Ustedes recordarán que la regla fiscal tiene un ciclo petrolero y para el cálculo de ese ciclo petrolero nosotros necesitamos de un detalle digamos especial que logramos obtener a través de la Mesa Técnica de Proyecciones Macroeconómicas, que está en la ley y en los decretos reglamentarios de la regla fiscal, no tenemos el detalle suficiente para hacer lo mismo para el sector de la minería.

Calculando sin no deducibilidad y con no deducibilidad, siendo si no deducibilidad, como si hubiéramos tenido el estatuto previo a la ley del 2022 y con no deducibilidad del Estatuto posterior a la Ley del 2022. Observamos que en promedio, la tasa efectiva de tributación para el sector de hidrocarburos aumenta más o menos cerca del 6%. Ese es, los cálculos que nosotros hacemos con respecto a la tasa efectiva de tributación.

Por último, nos pregunta, digamos el cuestionario que recibimos de la Corte, sobre los impactos económicos tributarios sobre la inversión y los impactos ciertos y demostrados. Nosotros acá, tenemos que decir muy claramente que no tenemos evidencia, nosotros no podemos comprobar causalidad entre los cambios propuestos por la reforma tributaria del año 2022 y cambios específicos en la inversión de algún sector en particular. Nos atañe, el sector de minas y extracción. Sin embargo, en la teoría, sí existe esa relación y es una relación que ha sido probada, digamos, en otros escenarios académicos que cuando un sector se desincentiva aumentando los impuestos directos o indirectos, existe evidencia de que hay desincentivos hacia la inversión.

Entonces, nosotros no podemos hablar de qué magnitud sería o podría ser el efecto sobre la inversión. En la sesión de la mañana se hicieron reiterados comentarios sobre, por ejemplo, que la inversión del sector sigue llegando. Sigue llegando de forma válida en el primer trimestre, en el primer semestre del año, yo proponía que ese debate, tiene que darse en el contexto del contrafactual. No sabemos sin la reforma, por ejemplo, la inversión hubiera podido ser mayor. O sea, el hecho de que de que la inversión sea alta no quiere decir que no haya efecto, es posible que haya efectos, lo que pasa es que no tenemos acceso al contrafactual porque es un no observable y muy seguramente solamente podríamos hacer estimaciones confiables cuando pase ya , digamos mucho más tiempo. En la medida en que estos son sectores que necesitan de una inversión de mediano plazo para poder producir.

Entonces, el primer punto sobre la inversión y sobre la economía en general, es que no se tiene certeza de la magnitud del impacto sobre la inversión. Entonces, ¿Qué hicimos nosotros? Desde el documento publicado hacia principios del año. En el escenario de la discusión de la ley en el Congreso, diferentes actores hablaron de diferentes impactos sobre la inversión, la cuota máxima de los impactos que se mencionaron en ese momento fueron mencionado proveniente del gremio de Hidrocarburos, hablaba de una disminución de la inversión de hasta 30%. Entonces nosotros lo que hicimos fue simular ¿Qué pasa si la inversión cae 1%, cae 2%, cae 3%, cae 5%, cae 10%? Cae dijimos hasta el 30%?. Hicimos una un ejercicio a diez años hacia adelante con un supuesto estimado a partir de la información que nosotros tenemos, de que una reducción anual de 1% de la inversión durante 10 años provoca una caída acumulada de 1% en la producción de hidrocarburos en ese mismo periodo de tiempo. Entonces, con esa sensibilidad nosotros estimamos, sobre el escenario base que es la línea azul.

Ahí se pintan tres escenarios adicionales. Se pinta una disminución de la inversión del 5%, del 15% y del 30% ¿Cuál sería el efecto, digamos la producción petrolera? Nosotros en ningún momento aseguramos que esos efectos pueden darse. Nosotros simplemente decimos mire, si la caída de la inversión es de 1%, sigamos la línea verde. Si la caída de la inversión es del 15%, sigamos la línea amarilla y si la caída de la inversión anual es del 30%, sigamos la línea naranja. Y vemos en un en un ejercicio que digamos que por construcción tiene que dar así digamos, si uno disminuye la inversión y disminuye la producción, las exportaciones en millones de barriles por año, pues necesariamente tienen que caer. ¿Por qué caen? porque Colombia es un país que absorbe internamente una proporción, no, unas cantidades constantes de barriles de petróleo hacia las refinerías. El excedente de eso se exporta. Entonces, las exportaciones petroleras de barriles, en el caso más dramático de todos, que es una caída anual de la inversión del 30%, pasarían de 190.000 mil millones de barriles por año a cerca 86 mil millones de barriles por año.

El efecto sobre las exportaciones totales de ese efecto compensado en un intento por aproximarnos al equilibrio general, resulta que cuando uno exporta menos de un producto cierto, hay menos oferta de dólares en el mercado, se produce una depreciación, un aumento de la tasa de cambio y esa depreciación puede tener efectos sobre la oferta de otros sectores transables de la economía. Si, los floricultores, las personas que exportan banano, las personas que exportan textiles y confecciones observan una tasa de cambio más alta, es posible que se incentiven a exportar. Entonces el efecto sobre las exportaciones totales comprende una sustitución exportadora entre el sector hidrocarburos, que es el directamente afectado y la reacción de algunos otros sectores de la economía a través de un incentivo de los precios.

Entonces, observamos que en las exportaciones totales pasarían de cerca de 60 mil millones de barriles en el año 2030. Ciertamente, en el caso más dramático a 54.800 millones de barriles. Fíjense que el efecto sobre las exportaciones es menos que proporcional porque se da este efecto de incentivo hacia otros sectores productivos. Y eso, se traduce en la balanza comercial, en un aumento del déficit de cuenta corriente en el año 2030, estimado de 3.2% a 3,5% en el déficit de cuenta corriente.

Sobre los ingresos, esos efectos, digamos, trascienden la competencia observada de la reacción macroeconómica ante un choque de esta naturaleza. El choque, repito, es la caída de la inversión, no es la reforma, sería la caída de la inversión si es que se produce. Por una razón, y es que una de las responsabilidades del Comité Autónomo de la Regla Fiscal es proveerle a la Nación el cálculo del crecimiento del producto tendencial, producto que típicamente la nación puede esperar hacia adelante, es una de las responsabilidades para el cálculo de la regla fiscal. Entonces, en ese contexto, nosotros nos interesaba las gráficas anteriores de forma directa, nos interesa la gráfica de la izquierda. Dada la reforma tributaria que se estaba tramitando en el Congreso en ese momento, nosotros juntamos dos efectos: el de la caída de la inversión, que es incierta, cierto, con el aumento del recaudo tributario, que es cierto.

Entonces, la gráfica de la izquierda es una mezcla, es un esfuerzo por generar un escenario que implique, digamos que implique ambos choques un choque, que es la reforma con un choque incierto, que es el efecto de esa reforma sobre la inversión. Entonces, en el corto plazo lo que se observa es que los ingresos del Gobierno Nacional central aumentan porque el efecto de la reforma cierto domina sobre el efecto incierto de la posible caída de la inversión en los tres escenarios en los que hicimos el ejercicio. Sin embargo, a partir del año 2025 se observa que el efecto incierto de la posible caída de la inversión domina el efecto cierto del recaudo tributario que proviene de la reforma tributaria y por

eso la línea azul en ese caso está por encima de los escenarios adicionales. En el año 2030, en el escenario más extremo, tendríamos una caída de los ingresos del Gobierno Nacional central de cerca de 9 billones de pesos, digamos, que pasa de 36.9 billones de pesos a 27 billones de pesos. En el caso en el que se diera esa caída de 30% de la inversión. También estimamos el efecto, digamos, sobre sobre la liquidación de regalías en la gráfica de la derecha.

Entonces, para concluir un poco sobre las tres preguntas que nos hicieron a nosotros, existe un efecto cierto sobre la tasa efectiva de tributación. Claramente la reforma al recaudar más recursos implica una tasa efectiva de tributación más alta. La no deducibilidad de las regalías impacta de forma más contundente el sector de la minería por encima del impacto que nosotros observamos en el sector de los hidrocarburos. El impacto económico depende mucho de cuál sea la causación, digamos, de una disminución de la inversión motivo de la reforma sobre la inversión que, como decía, pues todavía nosotros no podemos asegurar una causación de forma técnica, no tenemos los elementos para para probarla. Entonces lo que presentamos son escenarios diferentes de ese efecto, de una eventual caída de la inversión sobre las variables macroeconómicas, sobre los ingresos de la nación y sobre las regalías.

Yo, yo venía preparado para 15 minutos y creo que lo logré.

7. Luis Carlos Reyes Hernández, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Bueno, honorables magistrados me imagino que todos, después de llevar el día escuchando estas exposiciones tan profundamente doctas acerca de la tasa efectiva de tributación, nos preguntamos si alguno de los muchos que está hablando tiene la verdad exacta y precisa. Y la realidad es que hay debates académicos que incluso hoy en día no están zanjados acerca de cómo se calcula una tasa efectiva de tributación. Pero la idea esencial, creo que ya todos la hemos internalizado, tiene que ver con qué porcentaje de las utilidades de la empresa se están pagando como impuestos. Un porcentaje es una fracción y ahí es donde todos, desde cuarto de primaria hasta que fallecemos, nos encontramos en problemas. Las fracciones son complicadas. Sumar fracciones es complicado. A mí por lo menos me queda complicado. Me encanta cuando tengo un Excel enfrente para evitar hacerlo manualmente y las cosas se complican en la medida en la cual, La fracción que tiene un numerador y tiene un denominador, no estamos de acuerdo ni siquiera en cómo calcular el numerador cómo calcular el denominador.

No obstante, hay desacuerdos de desacuerdos. Si vemos las diapositivas que hemos preparado, podemos empezar a adentrarnos en las observaciones que tenemos que hacer acerca de ese numerador y ese denominador. Pero les anticipo la conclusión, vamos a llegar a una conclusión afín a las que ya han llegado muchos de los que han intervenido. y que es bien distinta de la posición de los demandantes. Los demandantes están diciendo, la tasa efectiva de tributación está bien por encima del 100%. Ustedes nos están quebrando. Y eso sí que no es cierto. Eso no es cierto. Aquí hemos visto distintas exposiciones de ese numerador y de ese denominador y de cómo sumamos fracciones que nos llevan a tasas efectivas de tributación que están por debajo del 100%. Al estar por debajo del 100%, lo que implican es que este sigue siendo el negocio de extracción petrolera, carboneras, sigue siendo un negocio viable.

Colombia no se caracteriza, nunca se ha caracterizado por tener tasas efectivas de tributación especialmente altas en este sector. En Noruega, por ejemplo, un país que precisamente se ha enriquecido a partir de su explotación petrolera, hay tasas efectivas de tributación de alrededor del 78% sobre las utilidades. Entonces, nada de lo que estamos viendo acá es atípico, nada de lo que está haciendo esta actual norma que tenemos va a quebrar las empresas petroleras. ¿Cómo podemos dar una seguridad adicional de esto frente a lo que yo sí sostendría que es la preponderancia de la evidencia que ustedes han escuchado? Porque la preponderancia de la evidencia que ustedes han escuchado es que todos los participantes, digamos, con distintas persuasiones, el ejercicio contable que vino de econometría, el ejercicio de Fedesarrollo, todos nos muestran tarifas efectivas de tributación por debajo del 100% que hacen que este sea un negocio viable.

Adicionalmente de esto, me gustaría presentarles, esto, que es algo que todavía no han visto y después me gustaría pues sostener, por qué a nosotros en la DIAN nos gusta esa versión particular de nuestro numerador y de nuestro denominador. Eso que tenemos acá es nuestro cálculo de la tarifa efectiva de tributación desde principios de siglo hasta la actualidad.

En la pregunta que nos remiten, nos preguntan acerca del impacto económico tributario y en la inversión de los sectores que explotan recursos naturales, después de los conceptos del 2004, del 2005 y del 98. Y, una respuesta que ya, por ejemplo, daban desde la CARF y es que es difícil identificar el efecto específico de esta medida. Pero esto no hay que considerarlo necesariamente como una cosa que nos permita o que nos impida más bien, determinar qué hacer, porque lo que hay que considerar en su totalidad ¿Cómo está tributando este sector? ¿Cómo está tributando el sector minero energético en Colombia? y ¿Cómo lo ha venido haciendo durante este siglo? Entonces, si se fijan en

esta gráfica, fíjense que lo que vemos es una tendencia a que se mantiene más o menos constante.

La tasa efectiva de tributación se mantiene más o menos constante ¿Por qué? Porque así como ahora estamos contemplando la viabilidad de una medida que aumenta la tarifa efectiva de tributación. Hay muchas cosas durante el transcurso de este siglo, que también han tendido hacia bajar esa tasa efectiva de tributación. Por ejemplo, una medida que favoreció enormemente a la industria petrolera fue la deducibilidad de activos fijos. Que si yo compro un activo puedo, fiscalmente, no contablemente. Creo que en ese caso no vimos tantas quejas contra el uso de un enfoque fiscal, la tributación de las empresas petroleras y no hubo ningún problema en dejar de lado el marco contable. Fiscalmente les permitía deducir de su base gravable, quitar a la base gravable, el activo que compraban de una vez. Entonces ahí vemos una caída como hacia la mitad de esta gráfica muy grande en la tasa efectiva de tributación.

Distintas medidas lo suben, lo bajan. Vimos una subida reciente cuando una sobretasa que no quebró a la industria y vimos una bajada reciente que cuando se quitó esa sobretasa, lo que, eso está hasta el 2021, lo que les voy a mostrar en unos momentos es que efectivamente nosotros concluimos que la tasa aumenta, pero el mensaje principal es este, la tendencia se ha mantenido con una y otra medida, es muy parecida y me gustaría dar una analogía que creo que es válida.

Un indicador muy importante para el país es la medida de la pobreza y todos hemos escuchado discusiones también muy eruditas acerca de si la pobreza monetaria o la pobreza multidimensional y hemos escuchado la importancia de una u otra medida. Pero la verdad es que si ustedes cogen una gráfica con la tendencia de la pobreza monetaria y la pobreza multidimensional, van a encontrar más o menos la misma tendencia y pues la realidad es que la tendencia aquí nos va a dar más información que el nivel preciso de estimación, que es en lo que estamos difiriendo. Y aquí la tendencia es que no nos estamos alejando mucho del promedio histórico, estamos simplemente haciendo que una industria que es muy rentable siga siendo económicamente viable, que tribute un poquito más.

Me quedan dos minutos. Entonces, si nos devolvemos por favor a esta diapositiva que en realidad no se ve mucho, pero lo que encuentran es que con nuestra estimación de la tasa efectiva de tributación, vemos que antes de la reforma tributaria para el sector petrolero estaba en más o menos 25 %, para el sector de extracción de carbón, un poco por encima del 30% y, dependiendo de las condiciones de precios que hay en la norma, después de la reforma tributaria, estas tasas podían oscilar entre 33% y 55%.

Sí, a nosotros nos da un nivel un poco más bajo que lo que ya han expuesto los anteriores intervinientes y entonces, menciono un poco las razones de por qué a nosotros no da más bajo el nivel. Aunque enfatizo, realmente la tendencia es el factor de juicio acá que en el cual uno podría razonablemente tomar una decisión. Pero ¿Por qué las estimaciones que estamos haciendo desde la DIAN son las más precisas? las tasas efectivas de tributación que presentan los demandantes presentan tres errores fundamentales. Uno, que incluyen impuestos diferidos. Por ejemplo, cuando yo tengo un esquema distinto de depreciación, esto me va a generar impuestos diferidos que estoy metiendo artificialmente. O sea, es distinto el esquema de precisión entre la contabilidad estándar y las cuentas fiscales. Están metiendo ese impuesto en el numerador, cuando no deberían hacerlo. Incluyen el impuesto a las ganancias ocasionales. O sea, la petrolera vendió un edificio, pagó una plata de impuestos por esas ganancias ocasionales y está metiendo ese impuesto como algo pertinente al negocio, cuando no lo es. Por último, hace una cosa rara, y es que en este numerador del fraccionario está sumando utilidades negativas, es decir, está reduciendo el tamaño del denominador cuando no debería hacerlo.

Básicamente lo que nos permite hacer lo que tenemos en la DIAN, que son unos microdatos, empresa por empresa. Lo que nos permite hacer estos datos es calcular con mayor precisión, con más datos que los que tiene cualquier otro de quienes han intervenido esas tasas efectivas de tributación. Pero más allá de los detalles, los animo a ver esta tendencia, se ha mantenido muy parecido todo. Además, básicamente todos los intervinientes, excepto los demandantes, que claramente tienen un interés en argumentar que esto les acaba el negocio, están diciendo algo que no es cierto. Todas las tarifas que hemos visto hacen que este negocio sea viable. Muchas gracias.

8. Juan Camilo Restrepo Salazar, exministro de Agricultura, Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía

Un Saludo a los señores y señoras magistradas, con mis agradecimientos por esta invitación. No me voy a detener ya más en el tema central que ha habido en esta mañana que es la tasa efectiva de tributación y sus diversos estudios. Todos ellos, sin embargo, coinciden en que las medidas tributarias de la última reforma elevaron sensiblemente la tasa de tributación efectiva. Pero, quiero agregar, que estos estudios, o al menos los que he podido revisar, coinciden en que además de elevar la tasa efectiva de tributación, estas nuevas normas implican efectos a la baja de la producción esperada, a la baja de la recomposición de reservas, a la baja de eventualmente el impacto sobre el crecimiento económico y a la baja igualmente, de los ingresos de las entidades territoriales cuando se formalicen las bajas de producción. Pues va también a implicar un demérito en los ingresos por regalías de las empresas territoriales.

Dicho esto, quiero volver con la venia de ustedes a una pregunta que formuló la magistrada Ángel, como la formuló para todo el auditorio. Yo la retomo. Me parece que este argumento que se ha oído y que se oyó con mucho énfasis por parte del ex ministro Ocampo, de que ha venido aumentando la inversión extranjera directa en el sector minero energético, es un argumento que hay que tomar, como dicen, *cum grano Salis* por varias razones. En primer lugar, la inversión extranjera directa, antes o después de la reforma, históricamente siempre ha sido muy importante en las cuentas de la inversión extranjera directa, porque es uno de los aportantes más preeminentes a los flujos de inversión extranjera directa. En segundo lugar, porque como lo mencionó el doctor Godoy con precisión a mi juicio, estas cifras de inversión extranjera directa, se deben en buena parte al menos, a anticipaciones para el pago de impuestos y a compromisos ya adquiridos que tienen que cumplir las empresas que tienen contratos firmados.

Pero empiezan a aparecer indicadores que esto de la inversión extranjera directa no es todo el panorama. Por ejemplo, encuestas que se vienen haciendo sobre las perspectivas de inversión de las empresas petroleras, hacía adelante muestran caídas hasta el 30%. Informaciones ya divulgada sobre cómo se está comportando, por ejemplo, la actividad petrolera en términos de utilización de taladros, nos muestran caídas en este año del 13 -14%. Pero no son solo los datos privados.

El propio Gobierno recientemente, ha divulgado estudios que quiero llamar la atención ante la Corte con mucho énfasis. El marco fiscal de mediano plazo, el último que se ha divulgado, da cuenta de que la producción petrolera en el horizonte de tiempo del marco fiscal de mediano plazo, dadas estas condiciones tributarias nuevas, va a caer cerca de 280 mil barriles por día, es decir, casi un tercio de lo que hoy estamos produciendo y para no ir muy lejos, hoy aparece en los medios de comunicación un estudio divulgado en el día de ayer por el Ministerio de Minas y Energía, que es lo que se llama la presentación del Plan de la Transición Energética. En donde se dice, fuente, nuevamente cito el Ministerio de Minas y Energía, que no en 15 años, sino a partir del 2028, en escasos cuatro o cinco años, vamos a volver a ser importadores netos de petróleo. En cuatro años o cinco años, esto es lo que dice el estudio del Ministerio y otro tanto parecido dice con relación al gas. Esa situación de volver a una condición de importador neto de combustibles, fue precisamente el escenario de la gran crisis que el país tuvo por allá en los años 73- 74, cuando conscientes de que estábamos cayendo en una situación calamitosa, tuvimos que cambiar todo el instrumental de contratación petrolera y llegamos a los contratos de concesión y de asociación.

Dicho eso, quiero estos últimos pocos minutos decir lo siguiente. La manera como ha quedado redactado el parágrafo primero del artículo 19 de la Ley

2777, que es el que convoca esta audiencia, constituye a mi entender, una desfiguración grave de lo que son las regalías. Las regalías son rentas fiscales, para utilizar la terminología constitucional. Las regalías no deben entenderse como parte de la base gravable de un tributo. El artículo 360 de la Constitución tiene un hilo conductor muy claro con los artículos sucesivos. El 360 nos dice que la regalía es una contraprestación económica por la explotación de un recurso no renovable. Terminología que, entre otras cosas, utiliza el mismo artículo 9º que está bajo escrutinio de ustedes. El artículo 362 nos recuerda que hay bienes fiscales y que hay rentas fiscales, tanto tributarias como no tributarias. Las regalías son rentas fiscales, no son rentas tributarias.

Y quisiera en estos escasos y agónicos dos minutos que me quedan. Terminar con esta idea. En esta audiencia y en la anterior, se ha oído el argumento de que, como se necesitan muchos recursos para invertir sobre todo en lo social. En el fondo, no importa el camino que se escoja para lograrlo. Es decir, que es una razonabilidad flexible que puede dar para la configuración de cualquier método de recaudo y eso, honorables magistrados, no puede ser así. Conseguir los recursos para la inversión es una premisa válida, pero conseguirlos por cualquier camino que se haga no puede aceptarse como un camino válido y mucho más cuando este que se ha escogido, quebranta los principios del tributo, de las finanzas públicas, de la razonabilidad de descontar los costos al depurar un impuesto a la renta, no permitiendo, llevándolos a la base inmodificable.

Los muchos países, casi todos, preocupados por la super rentas que estaban obteniendo las empresas petroleras, diseñaron arbitrios para captar esas plusvalías. Inglaterra abrió el camino, después lo siguieron algunos otros países europeos, pero a nadie se le ocurrió que el camino debía ser, no aceptar la deducibilidad de unas regalías. Las cifras últimas que yo vi es que, prácticamente ningún país petrolero en el mundo utiliza este expediente, salvo Zambia, que creo que ya lo ya lo recogió. Sino qué se fueron por el camino de grabar las exportaciones, subir las tarifas si se quiere, aumentar la sobre tasas, pero respetando las estructuras propias de la tributación. Aquí nos fuimos por un camino constitucionalmente escabroso y contestable que, va a generar efectos ciertamente negativos, como lo mencioné al comienzo, en términos de tributación esperada, producción y transferencias a entidades territoriales, cuando las regalías también se vean demeritar.

Gracias.

Preguntas de magistrados - réplicas de los participantes del primer eje temático

Alejandro Linares Cantillo, magistrado de la Corte Constitucional

Bueno, primero que todo agradezco a los presentes por ilustrar el criterio de la Corte. Creo que las exposiciones que hemos escuchado y hemos visto son excelente. Muchas gracias al a los participantes. Yo quería hacer una pregunta de mera curiosidad en relación al cálculo de la tasa efectiva de tributación. Yo creo que el doctor Mejía de Fedesarrollo nos presentó de manera clara las diferencias esenciales en los cálculos de la tasa efectiva de tributación. Pero en ninguna de las presentaciones que nos hicieron vi si se incluyen o no impuestos no nacionales, porque yo creo que eso afecta el bolsillo de las personas y podría cambiar la cifra de la tasa efectiva de tributación.

Luis Carlos Reyes Hernández, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

En la Dian no se incluyeron impuestos no nacionales por una muy buena razón y es que no se deben incluir. Si bien es muy usual en las discusiones arcanas de tarifa efectiva de tributación, especialmente cuando vienen de los gremios, incluir todo tipo de impuestos en este numerador de la tasa efectiva de tributación. Desde un punto de vista de lo que se conoce como incidencia económica, es incorrecto hacerlo porque, pongamos el caso de dos ejemplos de impuestos tanto impuestos nacionales como de un tributo que son los aportes a la seguridad social de los trabajadores que no deben incluirse a la hora de calcular de tasas efectivas de tributación. Son impuestos que en realidad se le pasan a un tercer actor. Por ejemplo, en el caso de los aportes de Seguridad Social de los trabajadores se les pasan a los trabajadores a manera de salarios más bajos. De la misma manera que, por ejemplo, no se incluye el IVA, que es un impuesto nacional, porque el IVA no es solo que jurídicamente sea un impuesto al consumo y que pague el consumidor, sino que incluso si por alguna razón fuera un impuesto contablemente pagado por la empresa, es un impuesto que como todos tenemos claro, se le pasa al consumidor a manera de impuestos más altos, de precios más altos.

En el caso de un impuesto subnacional, quizá el más importante de todos el ICA, el impuesto de Industria y Comercio, en la práctica ese impuesto es un impuesto a las ventas y económicamente, en términos de incidencia se le pasa también al consumidor. Dado que el interés es calcular la tasa efectiva de tributación de la empresa, lo correcto es incluir el impuesto cuya base es la renta de la empresa. Sigue estando, obviamente, este debate exactamente cómo calculamos la renta y exactamente qué impuestos contamos para cada periodo, pero no se deberían incluir, aunque es cierto que con mucha frecuencia lo hacen en los cálculos de los gremios no se deberían incluir impuestos nacionales, no se deberían incluir aportes a la Seguridad social. De la misma manera que no se suelen incluir cosas como el IVA.

Ricardo Bonilla González, ministro de Hacienda - Crédito Público

A lo que acaba de decir el director de la Dian. El IVA es un impuesto nacional. Pero ,las empresas son recaudadoras, no lo pagan. Lo pagan los ciudadanos que compramos, entonces las empleadas son recaudadoras.

Luis Fernando Mejía, director ejecutivo de la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo (Fedesarrollo)

Quisiera hacer un comentario frente a la pregunta del magistrado Linares. Yo comparto con él la idea de que eventualmente uno podría tener una visión más amplia de la tributación, incluyendo los impuestos locales. Nosotros no lo hicimos en este estudio, pero en un estudio que publicamos hace dos años sobre las tarifas efectivas de tributación incluimos no solamente los impuestos a nivel nacional sino también los impuestos a nivel local. Y yo quisiera comentar frente lo que acaba de decir el director de la DIAN, hay por supuesto, una discusión muy de fondo sobre la incidencia de los impuestos, porque una cosa es lo que dice la ley y quién debe pagar un impuesto y otra cosa es efectivamente quien termina llevando la carga de tal impuesto, y eso depende de muchos factores de cuál es la estructura de competencia en el sector público, de cuál la estructura de rentabilidad del sector.

Los impuestos indirectos típicamente no se incluyen porque son impuestos justamente indirectos. No deben ser incluidos en un ejercicio de este estilo. Pero yo sí creo que valdría la pena también complementar este ejercicio con una visión un poquito más amplia de impuestos a nivel local, para mostrar efectivamente lo que es lo que se podría llamar el costo de operación en el país, lo que también se ha conocido como el costo Colombia. Cuando un inversionista está pensando si poner un dólar en América Latina, en Colombia o hacerlo en el Asia o en Europa, a él no le importa si la distribución de su carga proviene un impuesto nacional o un impuesto local. Lo que le importa es cuál es su rentabilidad neta efectiva una vez se descuentan todos los impuestos.

Así que me parece valido el punto del magistrado Linares y creo que se puede ampliar el ejercicio en esa dirección. Muchas gracias.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Antes de la réplica y como complemento y para efectos de la réplica, agradecería lo siguiente. Usted señaló doctor Reyes en su presentación que, la TET que presentan los demandantes tiene cuatro errores fundamentales. Uno incluye el impuesto diferido, el otro incluye el impuesto a las ganancias

ocasionales, tres que agrega contribuyentes con utilidades y contribuyentes con pérdidas y, se calcula con las utilidades contables cuando deben usarse las fiscales. ¿Por qué esas ese caso?. Esos errores que no me quedó claro por una parte, vale la pena que lo revisemos y, si de acuerdo con esos reparos, en estricto sentido, ¿Cuáles son las diferencias? porque no las veo claramente uno con el estudio tanto de la Universidad Externado como el aportado por econometría. Por ejemplo, ya señaló usted cuáles son los problemas. Pero dice a su turno, el doctor Velasco, el director del Comité de la Regla Fiscal, señala que a su vez, una de las razones de la distorsión tiene que ver con que se tomó renta presuntiva para determinar el numerador de la fórmula y eso distorsiona el cálculo.

Si le entendí, si le tomé nota bien. Y a su turno, además, señaló que su medición se basa en la metodología de la OCDE, entonces quisiera pedirles que contestaran esas observaciones y asimismo, quisiera pedirle al doctor Velasco lo mismo que al doctor Reyes, que si es posible que replique la respuesta en esos casos, si lo estima pertinente, porque ahí hay dos versiones totalmente distintas, una que nos dice hay unos errores, otros dice que no son errores o tiene una visión por lo menos diferente. En la réplica valdría la pena que lo revisáramos.

Luis Carlos Reyes Hernández, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Claro que sí magistrado. El cálculo que nosotros hacemos y que desde luego consideramos es la metodología correcta, es que el numerador debe tener el impuesto neto de renta, que creo que es la parte que nadie disputa y la sobretasa de ese impuesto de renta cuando ha existido. En la gráfica que les mostramos en distintas épocas ha habido distintas sobre tasas. Nosotros ahí que no tenemos, que al bajar el numerador baja la tarifa efectiva, que en algunos otros casos, como por ejemplo, el de Fedesarrollo sí están. Están metiendo ganancias ocasionales en el de Fedesarrollo, mientras que en el de nosotros no, una ganancia ocasional que como su nombre lo indica es ocasional y no atañe al núcleo del negocio, la rentabilidad del negocio no está dada, no está definida por los impuestos ocasionales a las ganancias ocasionales. Ponía el ejemplo de si, la compañía petrolera vendió un edificio de oficinas que se valoriza entre que lo compró y lo vendió. Debería pagar un impuesto a esa ganancia ocasional, pero sería incorrecto tomar ese impuesto como una parte esencial de la operación del negocio y por lo tanto no lo incluimos.

Entonces, eso en nuestros cálculos que de los cálculos presentados hoy, los de la DIAN son los más los más bajos, reduce el numerador y al reducir al reducir el numerador, baja la totalidad de la fracción.

Otro cálculo que hacemos distinto, creo que quienes expusieron hoy no cometieron este error que cometen los demandantes, de incluir en el numerador las pérdidas. Sí, porque los demandantes están calculando esta fracción: numerador, Impuestos. Denominador, utilidades. Lo que hacen es que suman los impuestos pagados por todas y cada una de las empresas del sector y lo dividen entre las utilidades de todas y cada una de las empresas del sector. Algunas empresas dan pérdidas, es decir, tienen utilidades negativas y los demandantes incorrectamente meten esas utilidades negativas en el denominador. Entonces, le meten un número negativo, le suman un número negativo al denominador. Eso hace que la fracción crezca, pero no tiene sentido calcular una tarifa efectiva, meter en el cálculo de una tarifa efectiva de tributación a una empresa que está tributando cero, está tributando cero, pero está dando pérdidas y si estás metiendo esas pérdidas para disminuir el denominador y subir la tasa efectiva de tributación.

No obstante, de quienes presentaron hoy creo que nadie cometió ese error y sin embargo, los cálculos de la DIAN siguen siendo más bajos. Una razón importante por la cual nuestros cálculos son más bajos, es que los microdatos que tenemos en la DIAN, que están protegidos con reserva tributaria y de los cuales no tienen acceso los demás que hicieron los estudios, nos permiten tener en cuenta esta deducibilidad de activos fijos, que es un beneficio tributario que para efectos prácticos, para efectos de las cuentas, matemáticamente se comporta exactamente igual como una renta exenta. De manera correcta, los otros intervinientes metieron las rentas exentas en el denominador, pero este beneficio tributario a cuyas cifras empresa por empresa ellos no tienen acceso, nosotros sí teníamos acceso y por eso lo pusimos en el en el denominador

De hecho, los temas de reserva tributaria que Podemos que hacia afuera de la DIAN impiden estos cálculos más precisos, creo que si los demás que hicieron estudios parecidos tuvieran acceso a los mismos datos, podrían llegar a unas cifras mucho más cercanas a las a las nuestras.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Doctor Zúñiga, justamente creo que usted iba a replicar eso. Pero aprovecho para preguntarle en ese punto, porque usted señala que hay una diferencia de cálculo, justamente la TER. Y ustedes adoptan una postura a partir de una información reportada ante la Superintendencia Financiera, primero que todo, que según el estudio del Externado corresponde a su turno más o menos a 90 empresas, mientras que decía la Viceministra 1300, pero en realidad son más o menos 490 empresas que están dedicadas a esta actividad económica. Ahora, independiente de si son 490 o 1300, yo le pregunto de una vez para efectos de

responder esa pregunta a hacer la réplica al señor director de la Dian ¿Cuál podría ser la variación del cálculo que resultara al tomar esa información de base, respecto de lo que se resultaría si se tomara solo la información de la Dian?

Francisco Azuero Zúñiga, investigador de la firma Econometría Consultores

Con el mayor gusto, señor Magistrado. Comienzo por responder a esa pregunta en concreto, porque se ha cuestionado la posibilidad de utilizar la base de datos de la Superintendencia de Sociedades. Quiero señalar claramente que en el caso del sector carbonífero y me temo que fue el que nosotros estudiamos, pero casi que estoy seguro también, que en el sector de hidrocarburos todas las empresas, si no el 95% o el 97% de la producción, están incluidas en el reporte de la información que recoge la Superintendencia de Sociedades, porque ese reporte es obligatorio. Entonces, desde ese punto de vista, para medir el efecto tributario de una medida como la no deducibilidad de las regalías, uno podría decir que se aproxima esta muestra que se toma, sería tal vez equivocado llamarla muestra, es el universo de empresas, tanto en el sector de carbón como en el sector de hidrocarburos, y en el estudio que nosotros hicimos se incluyeron entonces empresas que representan aproximadamente el 97% de la producción.

Quiero referirme también a algunas de las objeciones mencionadas con la metodología. Que se toma el impuesto diferido, no, contablemente el impuesto diferido no se contabiliza como impuesto, se contabiliza como un activo que va a ser amortizado en periodos siguientes cuando cause el impuesto. Entonces, en las cifras contables de la Superintendencia de Sociedades, siguiendo las normas Internacionales de Información Financiera, no está contabilizado ese impuesto diferido.

Ganancias ocasionales. Recordemos que estamos hablando de un impuesto de la tasa efectiva de tributación a las ganancias, como es tasa efectiva de tributación a las ganancias, de acuerdo a la definición de la Norma Internacional de Información Financiera. Pues, entonces cualquier fuente de ganancia debe ser incluida allí, incluida la que pueda resultar de la venta de activos por parte de una empresa. Pero quiero señalar que en cifras eso no es muy relevante. La parte que pagan las empresas por ganancias ocasionales es realmente mínima frente a lo que pagan en impuesto a la renta.

Lo que tiene que ver con pérdidas y que se suman las empresas que tuvieron pérdidas y las empresas que fueron ganancias. Quiero recordar un poco cómo fue la metodología que nosotros utilizamos. Nosotros tomamos un periodo de 7 años, 2015 a 2021, sumamos el valor de los impuestos causados, de los impuestos contabilizados en la información financiera de las empresas y lo

relacionamos con las utilidades acumuladas en ese periodo. Un periodo de siete años, para efectos prácticos, tiene la misma validez que un periodo de un año o un periodo de un mes, o cualquiera pudiera ocurrírsele decir vamos a calcular la tasa efectiva de tributación diaria. Lo que hacemos es sumar las utilidades de los siete años, unos años negativos, unos años positivos, como también hay meses en que las empresas dan pérdidas y hay meses en que dan ganancias. Aquí sumamos todos los siete años y sumamos los impuestos y se saca una relación y eso lo hicimos en precios constantes para poder aislar el efecto de la inflación.

Entonces, es perfectamente legítimo calcular el impuesto dividido por todas las ganancias que tuvieron neteadas de cuando tuvieron pérdidas, que fíjense ustedes el problema que tendría esta metodología que está proponiendo el doctor Reyes. Saquemos las empresas que tuvieron pérdidas y no la metamos en esto. Entonces, ahí daría paradójicamente una tasa de tributación muchísimo más baja, porque solamente está tomando la muestra de las empresas que tuvieron utilidades y asumamos que todas las empresas tuvieron pérdidas. Entonces, ¿Cómo haríamos para calcular la tasa efectiva? esa una inconsistencia de esa metodología que nos está proponiendo el director de la DIAN.

Quiero mencionar otro punto que se ha señalado en repetidas ocasiones. Lo señaló el ministro Ocampo, es que las regalías no son una contraprestación, no es un costo, es un dividendo. Quiero señalar claramente que, si fuera dividiendo el negocio, la asociación entre la empresa privada y el Estado tendría una forma completamente distinta. El Estado pone capital bajo la forma de carbón o bajo la forma de petróleo y ese ese capital se valoriza ¿Cómo se valoriza? Pues, puede haber diferentes maneras de valorizar ese capital. Arman una empresa conjunta, ahí no hay pago de regalías, ahí no hay costo, en esa empresa conjunta no aparece la regalía como costo, aparece una distribución de dividendos al final del periodo. Pero ¿Cuál es la consecuencia? en el año en que hubo pérdidas el Estado no recibiría nada por regalías porque estaría asumiendo el riesgo del negocio. Esa es la diferencia enorme entre una remuneración por dividendos y una remuneración por regalías.

Quiero poner un ejemplo, otro ejemplo muy simple. Supongamos, porque se habla de que como el Estado es el dueño. Entonces cualquier pago que se le haga el Estado no es deducible. Supongamos una pequeña empresa, una peluquería que alquila un local en el Hotel Tequendama, que es propiedad de la caja de retiro de las Fuerzas Militares, es decir, es del Estado. El peluquero le paga a la caja de retiro un arriendo, como esa lógica, entonces como es un pago que se le haga el Estado, no sería entonces deducible ese costo. Tampoco serían deducibles los peajes que pagan las compañías de transporte en las carreteras que son propiedad de la Nación. Ah, no, que se trata de un bien no

renovable. Absolutamente todos los bienes son no renovables. Todos los bienes terminan acabándose. La vida útil de un hotel puede ser de 50 años, hay que meterle y para eso es la depreciación, hay que meterle los gastos de mantenimiento para evitar, para prolongar la vida útil. Pero eso no es el argumento de que como es no renovable, entonces no se puede deducir.

Estos eran los puntos que quería señalar, señor magistrado.

Cristina Pardo Schlesinger, magistrada de la Corte Constitucional

Al doctor Azuero. Es que en los estudios que se llegaron al expediente, se cuestiona al Ministerio de Hacienda por no haber utilizado, para calcular la tasa efectiva de tributación, algunas normas de contabilidad internacionales sobre el impuesto a las ganancias. Mi pregunta es ¿Por qué razón constitucional tendría que haber utilizado el Ministerio de Hacienda estas fórmulas contables? cuando en realidad, pues son las normas contables difieren de las tributarias no solo como una especie de ayuda para efecto de la tributación, pues no tienen un rango legal importante. Entonces, digamos ¿Por qué tendría que haberse apoyado en una fórmula contable exacta y no en otra?

Francisco Azuero Zúñiga, investigador de la firma Econometría Consultores

Con el mayor gusto, señora magistrada. Porque la utilidad contable mide realmente la capacidad efectiva de tributación de un contribuyente. Por eso, se habla de tasa efectiva para diferenciarla de la tasa nominal, que es la que dice la norma. La tasa efectiva de tributación, permite calcular qué tanto de las utilidades que obtuvo la empresa, de las utilidades reales, no de las utilidades fiscales, de las utilidades reales que están amparadas en unas normas internacionales de contabilidad que han sido recogidas en la normatividad colombiana. Entonces, desde ese punto de vista, el denominador adecuado de esa relación es la utilidad contable, sobre todo en empresas que están sujetas, que tienen revisoría fiscal, que tienen contabilidad absolutamente regulada y que efectivamente cuando la DIAN visita a una empresa y le hace una auditoría de éstas, lo primero que hace es mirar los libros de contabilidad, y si encuentra equivocaciones o problemas, ingresos que no fueron reportados en la contabilidad, pues me imagino que le pondrá las sanciones correspondientes por imprecisión en los libros contables que conducen a una imprecisión en las normas fiscales.

Entonces, simplemente hay que rescatar, insisto, que las normas contables como instrumento básico para medir la capacidad de pago de un contribuyente.

Andrés Mauricio Velasco, Director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)

Para aclarar, nosotros, la observación que hacemos es la siguiente. Nosotros calculamos la tasa efectiva de tributación con respecto a lo que se aproxima más a nuestra vista al hecho económico. Entonces, nosotros tomamos el recaudo de impuesto de Renta Neto de la Información de la DIAN, agregado. Por supuesto, y lo dividimos por la base gravable, incluyendo, los ingresos no constitutivos de renta. ¿Qué pasa? antes del año 2020 existía la renta presuntiva, entonces, lo que sumamos en el denominador son tres cosas. Tres cosas que observamos que fue el recaudo de renta del sector, las retenciones del impuesto de renta, las cuotas del impuesto de renta y lo que corresponde a esta renta presuntiva. En el denominador la renta líquida más los ingresos no constitutivos de renta. Después, del año 2021 para y los pronósticos que presentamos basados en los datos del marco fiscal de Mediano Plazo publicado en junio del 2023, solamente sumamos dos de esos tres, sumamos las cuotas de renta y las retenciones de renta, porque la renta presuntiva ya fue eliminada en la reforma del 2019. Entonces, esa es la metodología.

Ahora, frente al debate de si contable o fiscal, simplemente mi opinión es, uno tiene que tratar de entender para qué quiere la medida, porque esto es un tema fundamentalmente técnico. Si uno quiere la medida para decisiones económicas, para decisiones económicas, es muy probable que el cálculo de la tasa efectiva de tributación con los temas de la medida fiscal resulte más útil. Si uno quiere entender cuál es la capacidad de pago cierto de una empresa, es probable que se acerque más a la a la a la metodología que la teoría contable. Pues, tiene unos estándares.

Ahora, tienen ventajas la fiscal es más más cercano al observable a lo que duele el bolsillo. La contable es comparable internacionalmente. Entonces un poco, yo veo a los magistrados y magistradas con la duda todavía de ¿Cuál elijo? ¿Con cuál me voy? Un poco la respuesta es, digamos, ¿Qué es lo que ofrece cada una?. Yo creo que aquí tenemos a dos excelentes exponentes de qué ofrece la fiscal y qué ofrece la contable para que ustedes formen una opinión yo creo que adecuada. Pero ambas están correctas, digamos, ambas están correctas en su ciencia. Ofrezco excusas por tratar de mediar. Pero creo que tenemos que buscar nuestra utilidad.

Luis Carlos Reyes Hernández, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Muchas gracias. En esa mediación y dado que los tres intervinientes acá somos economistas, me sorprende que estemos argumentando en favor de lo contable, como economistas. Es que de lo que de lo económico. El doctor

Azuero ha presentado una muy elocuente defensa de la de las normas contables. Pero, todo economista sabe que los sofismas contables y las normas contables, o sea que los sofismas contables van de la mano de la aplicación rigurosa de las normas contables. ¿Quién dijo que la contabilidad mide la capacidad contributiva verdadera? Eso no es cierto. Los principales debates de tributación internacional que tenemos ahora es precisamente de que las compañías más ricas del planeta tienen unas utilidades contables de cero y no tributan nada. Así que ese argumento se cae por su peso económico, pero además constitucionalmente se cae porque como creo que lo dejamos bastante claro en la en la sesión pasada, constitucionalmente la contabilidad es dominio del ejecutivo, lo fiscal es dominio del legislativo y si lo que estamos argumentando es que la contabilidad nos va a hacer las normas, estamos argumentando que, los contadores del Ejecutivo son los que nos tienen que hacer la base gravable y eso rompe con el principio de no tributación sin representación política.

Entonces, ese argumento lo está llevando por un camino totalmente inconstitucional, pero además lo está llevando por un camino totalmente antieconómico. Pierde por lado y lado.

E

n términos de lo económico, usted afirma cosas acerca de los datos de la Superintendencia de Sociedades que no son ciertos. Usted no puede porque no tiene los datos y no los tiene porque no se los damos, lo lamento. Pero sí, o sea, estoy seguro de que ese es el mejor ejercicio que se puede hacer con los datos de la Superintendencia. Pero la Norma Internacional Contable, si es que nos vamos a lo contable, la Norma Internacional Contable 12, me dicen los contadores de la DIAN, que es la que se utiliza para reportar a la Superintendencia de Sociedades, Súma el impuesto a la renta con el impuesto de las ganancias ocasionales en lo que se le reporta a la Superintendencia. Así que así usted no lo sepa, sus cálculos tienen metido en ese impuesto las ganancias ocasionales. No lo culpo por no o podérselo descontar, sí. Entonces, está ese tema.

Otra cosa muy importante que no estaba colación, pero vale la pena mencionar es que los datos de la Superintendencia de Sociedades no incluyen a todos los actores relevantes de esta industria, porque los actores relevantes de esta industria, algunos que cotizan en bolsa, reportan es ante la Superintendencia Financiera y eso excluye, entre otros, a Ecopetrol. Así que entendiendo las limitaciones de los datos que son frustrantes, las cuentas con las con datos de la Superintendencia de Sociedades van a ser bastante limitadas y ese es un factor que hay que , sin culpa de quien hizo los cálculos, hay que tener en cuenta.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

A mí me deja con una altísima preocupación director de impuestos y es que de acuerdo con su respuesta, para efectos tributarios y frente a un tema muy importante que es la representación, la participación de los ciudadanos, que son los sujetos pasivos de la obligación tributaria, terminamos manejando unas cifras ocultas, unos cálculos ocultos que entonces los demás, las demás personas, no tienen derecho a saberlo. Entonces, casi podría uno decir no, ¡qué pena! pero lo que pasa es que yo no estoy obligado a suministrarla. Me gustaría una claridad sobre ese particular porque nos genera una preocupación.

Luis Carlos Reyes Hernández, Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Magistrado, comparto plenamente esa preocupación. De hecho, durante mi carrera la he compartido y una de las transformaciones que estamos buscando hacer en la Dian, es que precisamente eso que usted menciona, que históricamente ha sido totalmente cierto, lo estamos transformando. ¿Qué sucede? Está que el Estatuto Tributario y la ley, frente a la cual nosotros no podemos hacer nada distinto a obedecer, protege la reserva tributaria. Hay cosas que nosotros no podemos darle al público, como por ejemplo, la declaración de renta de un contribuyente específico. Si podemos dar una serie de desagregaciones y cálculos como los que estamos haciendo y no deberíamos hacerlo solo en estas ocasiones. Creo que uno podría decir pues lo sacan cuando les conviene y después cuando no les conviene, no los no lo sacan.

Por eso, prontamente, vamos a empezar una serie de informes trimestrales en la DIAN, con algunas de esas preguntas acerca de la tributación que siempre se hacen los economistas que como Francisco, como muchos de nuestros círculos se hacen, que den respuesta a esto como tasas efectivas de tributación por sector económico, por gremio, eso será un informe trimestral. Hay otras cosas que se pueden saber solo con base en datos tributarios que también queremos divulgar, como la distribución del ingreso, como la evasión por sector y todo eso va estar en informes trimestrales. Concuero magistrado completamente con esa preocupación y estamos trabajando arduamente para para hacer frente a esa crítica totalmente válida.

María Fernanda Valdés Valencia, Viceministra Técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Sobre este tema, aquí me gustaría mencionar que si bien los datos de la Dian no son públicos, los que nosotros hemos usado sí son públicos, los puede usar cualquier persona y los ejercicios que hemos hecho son replicables, son abiertos. En la página del Ministerio ustedes pueden encontrar toda la metodología que usamos para estas tasas efectivas, porque los datos de la Dian

ni siquiera nosotros los podemos usar para que no es solamente los ciudadanos, tampoco el resto del Estado los puede tener. Es muy importante también ver ¿Por qué hay dos formas de medir esto? ¿Por qué una gente usa los de la DIAN y por qué el resto usa lo de la super sociedades? Y a mí me queda muy claro de que los únicos que usaron los de la Supersociedades, fue porque les pedían que así lo hicieran. El resto que no les dijeron cómo usar, qué tasa efectiva de tributación debían usar, que fue en el caso del CARF, el caso de Fedesarrollo y todos los ejercicios que ha hecho la OCDE, no solamente para Colombia sino para el mundo. Página de la CEPAL siempre usa la utilidad fiscal o una utilidad fiscal depurada que es la que usamos nosotros. O sea, todo el resto que no les dijeran que usaran solo las Supersociedades siempre usan la fiscal, solamente eso. Como para terminar.

Francisco Azuero Zúñiga, investigador de la firma Econometría Consultores

Sí, quería mencionar básicamente, doctor Reyes, yo parto de la base de que el impuesto a las ganancias ocasionales hay que incluirlo entre el impuesto a las ganancias. Entonces, desde ese punto de vista la Superintendencia lo incluye y nosotros también lo incluimos porque es parte de las ganancias. Entonces, desde el punto de vista técnico es conveniente incluir ese impuesto en el numerador.

Quiero señalar, por otra parte, que la misión de expertos tributarios, si no me equivoco, el año 91, el doctor Ricardo me corrige o no. Una de las recomendaciones que hizo para evitar el problema de los incentivos tributarios inadecuados, le recomendaba al Estado que utilizara los datos contables para generar la base gravable, hacia allá deberíamos evolucionar, eería lo conveniente porque es la verdad económica del contribuyente la que permite salir. La que permite deducirse las utilidades contables. Esa fue una recomendación que hicieron en su momento la misión de expertos no me acuerdo, si el hoy ministro Bonilla estuvo en esa misión de expertos o no, no recuerdo, pero era una recomendación con la cual yo personalmente comparto, debería tratar de aproximarse la renta gravable a las utilidades contables.

Con la venia de los señores magistrados y el señor Presidente. El doctor Germán Forero, de la Universidad Externado, con el cual hemos trabajado estos temas, quisiera tener la oportunidad de hacer una intervención también para réplica. Con la venia de ustedes.

Germán Forero Laverde, profesor de la Universidad Externado de Colombia

Para todos, para todas. Honorables magistrados. Les agradezco me hayan concedido el uso de la palabra. Mi nombre es Germán Forero Laverde, yo

vengo de la Universidad Externado de Colombia, soy profesional en finanzas y tengo una maestría en Banca y Finanzas y soy doctor en Historia Económica. He sido profesor de finanzas por más de diez años en la Universidad Externado de Colombia dictando clases de finanzas corporativas y soy uno de los autores del concepto del Externado. Entonces quisiera atender algunos de los temas que ustedes han mencionado.

En primer lugar, la base de datos que nosotros hemos utilizado de la Superintendencia de Sociedades atiende a más del 95% de las empresas que generan ingresos dentro del sector. Nosotros, en una evaluación que hicimos ante la solicitud que vino de este concepto, evaluamos la base de datos y consideramos que su contenido es suficiente y es representativo del sector. A la pregunta que hacía el señor magistrado sobre la inclusión de impuestos adicionales, el estudio del Externado no solamente calcula la tasa efectiva de tributación, sino algo que nosotros llamamos la tasa extendida de tributación o la tasa de tributación extendida, que es algo más cercano a lo que internacionalmente se conoce como el *Government Take*.

En ese *Government Take*, que corresponde a toda la parte del gobierno, a toda la parte de los ingresos del negocio que coge el gobierno, todo eso se pone en el numerador. Lo que se evidencia en el estudio tanto de la tasa efectiva de tributación como del *Government take* es que la medida de la deducibilidad de las regalías, pues del valor de los impuestos, lo que hace es aumentar la tasa efectiva de tributación, aumentar el *Government Take*. Eso, va a generar una distorsión sobre la decisión de inversión de los agentes. Pero antes de entrar en ese punto, quiero decir lo siguiente, en el debate sobre la renta líquida o sobre el uso de la utilidad en el denominador, el punto central es que la rentabilidad se puede repartir y cuando uno está haciendo análisis de inversión en el mercado, y esto va a ser importante para el siguiente punto, uno lo que mira es la tasa efectiva de tributación calculada como utilidad antes de impuestos en el denominador y el impuesto pagado sobre el numerador. Se puede mirar con el *Government Take*, sí de acuerdo. Pero como lo mira un inversionista, lo que va a mirar es de esa utilidad antes de impuestos qué parte le queda al gobierno y qué parte me queda a mí.

Aclarando, haciendo una precisión sobre algo que se dijo en la sesión de la mañana. No es que el inversionista se quede con toda la utilidad después de impuestos, El inversionista, como dijo Azuero, tiene que tomar la decisión entre repartir una parte en dividendos y reinvertir otra parte dentro de la empresa, y esa reinversión se hace desde la utilidad, no se hace desde la renta líquida. Yo estoy de acuerdo con lo que dice el señor director de la DIAN cuando dice que la utilidad no necesariamente es lo que se reparte, estoy de acuerdo, y uno enseña en clase es vamos a construir el flujo de caja libre. De acuerdo, pero es que el flujo de caja libre del inversionista se construye desde

la utilidad, no desde la renta líquida. ¿Por qué? porque la renta líquida le han quitado una cantidad de costos, que son los deducibles que para la empresa efectivamente representaron una erogación.

Entonces, si vamos a hablar de qué se aproxima mejor a la capacidad contributiva, determinar la capacidad contributiva de una empresa siempre será la utilidad antes que la renta líquida, que a la utilidad hay que hacerle modificaciones, de acuerdo. Si yo quiero llegar a la verdadera cantidad de caja que le queda al inversionista al final, tengo que sumarle y restarle algunas cosas, pero la utilidad, nunca a la renta líquida.

El otro punto, y es algo que quiero reiterar, es que esto va a generar una distorsión sobre la forma en la que los agentes toman decisiones de inversión. Si yo veo, como lo dijo el doctor Valenzuela, que la rentabilidad de las inversiones es inferior al costo de la plata con la que yo invierto, me van a destruir valor, voy a decidir irme a otro sector. Esa era la intervención que queríamos hacer.

Muchas gracias.

Juan Carlos Cortés González, magistrado de la Corte Constitucional

Sumándome al agradecimiento por las exposiciones del día de hoy que ilustran el criterio de esta Corte y por supuesto, contribuyen a un debate público sobre materia de especial trascendencia, como corresponde en democracia estos debates, quiero plantear un interrogante para escuchar una o dos observaciones o comentarios sobre él. El doctor Azuero hoy trajo a presente el cuadro que el señor director de la DIAN en la anterior sesión también nos había expuesto, y también ha sido recurrente el argumento en la mañana de hoy, en tanto el cual el 35% de las regalías eran asumidas por el Estado y que por ende, digamos una fundamentación de la medida adoptada en la norma acusada era ajustar o corregir esa esa distorsión. Yo quisiera, no tengo claro, digamos, ¿Por qué ese cálculo? y si ello es así, digamos, si en vigencia del anterior régimen en el cuadro que el doctor Reyes lo planteaba, expresamente se discrimina porcentualmente porcentajes asumidos por el Estado o por el contribuyente, y quisiera escuchar muy brevemente para ilustración de la Sala reflexiones en esa materia. Si ello es así o si la norma tiene o tuvo un fin de corrección, digámoslo más allá, extrafiscal, de ajuste. Me gustaría profundizar en ese punto. Gracias.

Luis Carlos Reyes, director de la Dirección de Impuestos - Aduanas Nacionales (DIAN)

Claro que sí Magistrado. En efecto, los cálculos que presentamos mostraban o buscaban mostrar todos esos ejemplos que si yo permito que se deduzcan las

regalías, lo que estoy permitiendo es que se reduzca la base gravable. Entonces, por cada por cada 100 pesos que yo reduzco la base gravable, reduzco el recaudo en 35 pesos si la tarifa del impuesto de renta es de 35. Entonces esa esa parte es fundamental, cada 100 pesos que yo le reduzco a la base gravable, como lo buscan hacer quienes quieren deducir las regalías de la base gravable, son 35 pesos que yo le quito al Estado.

La argumentación más allá de esto, que como lo hemos visto, puede seguir indefinidamente, busca establecer si contablemente tiene más sentido hacerlo de una u otra manera. Frente a eso, hay dos puntos que valdría la pena resaltar. Uno, hay argumentos contables razonables para hacerlo, tanto como para no hacerlo. Yo creo que podemos conceder. Pero lo, fundamental acá es ese principio constitucional que estamos defendiendo desde el Gobierno Nacional y es que, la base gravable no se puede dirimir con base en argumentos contables, sino en términos de lo que determine el legislador ajustado a los principios constitucionales. Como hablamos anteriormente, el legislador ya en el pasado ha permitido que no se deduzcan cosas que es razonable deducir de la base gravable, estaba el ejemplo del régimen simple de tributación que a los comerciantes no les permite deducirse costos y gastos, por ejemplo, no se pueden deducir sanciones que la empresa haya tenido que pagar.

O sea, esto ya se ha hecho, es algo que la Corte ha encontrado exequible en el en el pasado, y lo otro, es el fin que se persigue. El fin es recaudatorio, claramente, en nuestro país tenemos muchas necesidades sociales que requieren un mayor recaudo, creo que en eso nadie está en desacuerdo. Y el punto el punto final que hemos debatido hoy es, si ese, si el perseguir este fin recaudatorio, estamos, para ponerlo en términos coloquiales, estamos impidiendo la viabilidad económica de estas empresas y la respuesta tajante ahí, es que no. Por supuesto que las empresas, están preocupadas por reducir lo que si técnicamente se conoce como como el *Government Take*, que es un término curioso en el contexto de la institucionalidad colombiana, porque aquí, con respecto a los recursos del subsuelo del país, esto no es cuestión del *Government Take*, sino acaso del *Government Give*. ¿Cuánto le está dando el gobierno a las empresas? esto es una propiedad del Estado colombiano y el Estado colombiano a través del legislador ajustado a la Constitución, es el que determina cuánto les da las empresas.

Entonces, el Estado les está dando suficiente para que sigan siendo viables. El mejor argumento a favor de eso, insisto es la tendencia de la tarifa efectiva de tributación, no ha cambiado mucho en este siglo. Unas cosas suben, otras bajan. Había venido bajando a través de esta no deducibilidad de regalías, estamos permitiendo que suba un poco más. Hay campo para subir, incluso, a niveles que nunca había estado en Colombia, porque en otros países muy

exitosos en la extracción de recursos del subsuelo, hay tarifas incluso más altas. Ese es el argumento, diría yo. Central. Pero, pues respondiendo finalmente a su pregunta, así es, por cada 100 pesos que usted les reduzca la base gravable, lo cual se hace a través de la deducibilidad de las regalías, son 35 pesos que usted reduce el recaudo tributario. Frente a eso no hay debate, el debate de si contablemente es apropiado o no, es interesante, pero en este contexto no es pertinente.

Luis Carlos Valenzuela Delgado, ex ministro de Minas Energía y ex presidente de la Corporación Financiera del Valle

A mí me sorprende un poco de este debate y también en la sesión pasada, la adjetivación de las ganancias, o la calificación, más bien es la palabra, de las ganancias, porque se dice que las ganancias y lo acaba de repetir el director de la Dian, hay muchas expresiones, son suficientes, son muy grandes, son amplias, son enormes. Vuelve. Estamos como trabajando todo el tiempo como adjetivos como parámetros y las ganancias enormes o no enormes, son absolutamente cuantificables.

Cuando hay una inversión de 2 o 3 billones de dólares y se ganan 100 millones de dólares, pues 100 millones de dólares como valor absoluto, claro que es un valor enorme, pues sería torpe negar el tamaño del valor. 100 millones de dólares para una inversión de 3 billones de dólares es completamente absurdo, no hace absolutamente ningún sentido la inversión, porque dado que hay la importancia de si la ganancia es suficiente y tiene que haber la importancia porque es la ganancia, la que determina si hay pérdida patrimonial o no. Y acá, hay un punto supremamente importante contrario al sentido común. Cuando hay utilidad, una inversión no es rentable y es raro, porque uno siempre tiene en la cabeza si hay utilidad hay rentabilidad adecuada. No, el capital tiene un costo, si ese costo de capital no se cubre, hay un detrimento patrimonial exactamente igual a como si la tasa de interés de una deuda no se paga. Hay un castigo al valor de la deuda. Yo no puedo tomar un crédito al 10% y pagar el 7 y decir algo se le pagó. No, no, no. Hay un costo de oportunidad específico, entonces, es muy importante lo de cuantificar ese mucho y es suficiente todo eso.

Quiero darles unos números. La determinación de un costo de capital y vuelvo a mi punto del modelo ese que determina el costo de capital, que es el CAPM, está asociada a riesgos. En este momento hoy, si yo invierto en un TES a 10 años y la maduración de una inversión minera es más de 10 años, obtengo el 10.4%. Si yo invierto en un bono del Tesoro a 10 años de Estados Unidos pasado a peso con *forwards*, mi retorno es del 9, 48%. Si yo invierto en un papel colombiano, en un yanqui a 10 años, mi retorno en pesos es del 13.8%. Ese es el parámetro sobre el cual se determina, otra vez, determina la

NIF si hay pérdida o no hay pérdida patrimonial, si hay detrimento, si hay caída del valor del patrimonio.

Hay también una cierta caricatura, esto no es porque me subieron los impuestos, yo mañana cierro. No, la economía no funciona así. Es decir, si recupero el 80 o el 70 o el 40% del patrimonio, yo sigo hasta el final y sigo trayendo los recursos que necesito para terminar esa inversión. Es decir, ese intento de medición de que hubo incremento de la inversión extranjera directa es una medición de absolutamente nada, porque se sigue, aunque se haya perdido el 20, el 30, el 40 o el 50% de la inversión, pero se ha perdido. Es decir, hay una desmedida afectación al patrimonio.

No son válidas esas calificaciones de excesivas, suficientes, grandes. Mi entender, y lo digo con todo respeto, estoy hablando, no soy abogado, como economista, el ordenamiento constitucional en términos de la limitación que le hace al Estado de gravámenes adicionales por capacidad contributiva o por afectación de patrimonio es supremamente inteligente y es supremamente inteligente porque lo que dice es la actividad económica debe persistir porque si no persiste la actividad económica, no hay base gravable, no hay impuestos de financiación de bienes públicos a largo plazo. Yo no puedo tomar medidas confiscatorias, porque aunque solucionan y son válidas desde el punto de vista de gasto social, el corto plazo anulan el largo plazo por completo, como es este caso. Para mí, el significado de la norma es clarísima. Usted no puede llegar a un punto donde no vuelve a haber inversión y ¿Por qué no vuelve a haber inversión? por lo que dice el Ministerio de Hacienda, porque la tasa es el 2.7, la tasa del 2.7 no es suficiente, no es enorme, no es grande, porque la lógica de cualquier inversionista en el mundo es 2.7 con el riesgo de una exportación de petróleo o de carbón, jamás. Yo me voy a un test a diez años, al 10.4%, rompo absolutamente toda la base económica de un país.

Voy a entrar un poco un punto técnico, el crecimiento, que es lo que genera incremento en los impuestos, lo determina por encima de todo un rubro, inversión. El crecimiento cuando se da por consumo o cuando sea por gasto, es un crecimiento totalmente coyuntural, porque si no hay inversión adicional, eso se convierte en un fenómeno inflacionario inmediato. El único crecimiento sano, el único crecimiento sano y el sostenible en una economía, lo único que hace una economía viable a largo plazo es la inversión. Si yo considero que mi tasa de tributación, la puedo hacer hasta el punto donde el mismo Ministerio de Hacienda lo dice, generó un retorno del 2.7%, como lo dice la NIF y genera una masiva pérdida patrimonial, lo que estoy destruyendo es la base económica de continuidad de un país.

Esto no se trata de medir, un día después y siguieron, no se fueron. No, no, eso es una caricatura de cómo funciona la economía. Aquí el punto grande no

es, yo creo que las tasas correctas son las altas, creo que las tasas correctas, mi concepto, simplemente hicimos el trabajo, también son las contables. Pero el punto acá no es tanto, evidentemente es mucho más grave si es 52, por decir algo, que si es 85, pero el 52 ya está destruyendo patrimonio, el 52 ya está haciendo absolutamente inviable el funcionamiento económico.

La economía funciona estructuralmente solo con una fuente de crecimiento, inversión. Esto la está anulando y a eso es exactamente en términos económicos, lo digo con todo respeto, a lo que se refiere la Constitución cuando no pueda haber afectación patrimonial, porque la afectación patrimonial lo que impide es la nueva inversión, no la inversión que se está dando y vivimos absolutamente no inversión. Esto la está destrozando.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Antes de darle el uso de la palabra para finalizar está esta audiencia al señor Ministro de Hacienda o al Director de Impuestos. En esa misma línea de pensamiento que usted estaba exponiendo doctor Valenzuela, me parece que nos quedamos cortos en la intervención del doctor Juan Camilo Restrepo para, a partir de la intervención, ministro, que usted decía esta mañana, hace un rato que, pues teníamos un área de exploración de petróleo en este instante, por ejemplo, petróleo de 17 millones de hectáreas en donde y además 2.4 millones de hectáreas en explotación, usted decía esto va en aumento significativo. Sin embargo, el doctor Velasco nos decía hace un rato que, a su turno, puede que el ingreso tributario aumente de aquí al 2024, pero el 25 empieza una caída del ingreso tributario y adicionalmente una caída de las propias regalías. Eso decía el doctor Juan Camilo. y yo quisiera profundizar, también, va a impactar a partir de determinado momento, en consecuencia, ingresos de las entidades territoriales, que son en últimas los que al participar de esas regalías, se ven afectados. Quiere decir y esa es una pregunta que se formulan, y se está formulando que esa en principio puede ser una reforma tributaria centralista y afecta en alguna forma u otra el esquema de las finanzas públicas territoriales. Doctor Juan Camilo.

Juan Camilo Restrepo Salazar, exministro de Agricultura, Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía

Si la medida de no permitir la deducibilidad de las regalías se traduce en un demérito de la producción futura y si la participación de los departamentos y municipios depende de del *quantum* de la producción, obviamente lo que van a recibir por regalías se va también a ver disminuida y en eso, los estudios de Fedesarrollo, del Comité Autónomo de la Regla Fiscal coinciden y lo cuantifican, entre otras cosas, con una reducción grande hacia el 2026 o 28.

Además de eso, la tesis que yo quería dejar con cierto énfasis sobre la mesa es, en el ejercicio del poder tributario del Congreso o del Estado. No todo vale. Por plausibles que sean los objetivos buscados. Como en este caso lo son, buscar más recursos para financiar la inversión social, por ejemplo. Pero como no todo vale, hay que respetar los principios constitucionales y legales que nos dicen qué es un impuesto y qué es una regalía. Hay que respetar los principios que dicen que, no se puede prohibir que se sustraiga de la base del impuesto a pagar, algo que evidentemente se traduce en un costo. No se puede quebrantar el principio de la equidad, de la capacidad de pago y de la igualdad, porque si llegamos al principio de que todo vale, entraríamos en una especie de ley de la selva del ejercicio del poder de la tributación y eso sería muy grave para el Estado de Derecho.

Como plausibles también, que el Estado en determinadas circunstancias quiera cobrar más ingresos en los sectores donde considere que hay una superutilidades o unas plusvalías. Así lo han hecho otros países, quien empezó ese camino fue el Reino Unido, pero no llevándose de calle los principios constitucionales y legales de que es un impuesto. De manera que, hay o hubiera habido otros caminos válidos también para mantener un impuesto grande, aquí no estamos abogando para que no se graven más determinados sectores. No, es recordar que hay que respetar unos principios como si hubiera respetado aumentando las tarifas, como si hubiera respetado, aumentando aún más la sobretasa, como si hubiera respetado, inclusive, gravando las exportaciones como en algún momento cursó en uno de los primeros proyectos. Pero caímos en el camino más oscuro y más controversial creo yo, que equivocado de irnos buscando esos mayores ingresos por el de quebrantar toda la los principios fundamentales de la tributación en Colombia.

Ricardo Bonilla González, ministro de Hacienda y Crédito Público

Como ustedes sabrán magistrados y magistradas, este es un tema bien técnico. Le quiero contestar al doctor Azuero que la Comisión Tributaria siempre ha dicho que la contabilidad se utiliza. Pero que para efectos fiscales hay que fijar las reglas de juego, de qué es y qué no es deducible, porque no todo lo que entra en la contabilidad es deducible y, si nosotros quisiéramos meter solamente lo que está en la contabilidad, pues el mejor contador es el que logra que no se pague impuestos, porque hace que todo se vaya a 0 a una ganancia cero. Ese es el mejor contador. Efectivamente, las empresas buscan que los contadores les bajen todos los gastos e incluya muchas cosas para que finalmente llegue al mínimo de impuestos. Entonces, las empresas son unas pobres viejecitas que no tienen nada que comer. Más o menos.

Quiero ilustrarlos con algo que es muy preciso para insistir, la regalía es una contraprestación amparada constitucionalmente, independientemente que se

pague en especie o en dinero. La figura de la regalía nunca desapareció cuando se pagó en dinero, lo que estaba en manos del operador es simplemente que es un inventario de un activo que no le pertenecía. O sea, está administrando un activo de terceros hasta que pague la regalía. Cuando paga la regalía deja de ser un activo de terceros. Pero el pago es una regalía. Le quería ilustrarnos con Ecopetrol, Ecopetrol le entregó al Estado colombiano en el 2022 36 billones de pesos por tres conceptos: Primer concepto, regalías 11 billones. Segundo concepto, impuesto de renta 9 billones. Tercer concepto, dividendos 16 billones. Si la ahogamos con los impuestos como nos dicen, cómo nos pudo pagar al Estado 16 billones en dividendos y a los particulares 2 billones en dividendos, a los particulares y pago 18 billones en dividendos y fuera de eso le quedó plata para invertir. Es un ejemplo ilustrativo que este año va 46 millones, 20 por rentas, 20 por dividendos y por retención en la fuente solamente hemos recaudado 4. Por retención en la fuente.


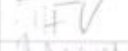






Entonces es un buen ejemplo, si los estamos ahogando ¿Cómo Ecopetrol sigue invirtiendo? ¿Cómo nos paga más por dividendos que por impuestos? esta discusión ha estado sobre los impuestos. Era para ilustrar magistrados.

Jorge Enrique Ibáñez Najar, magistrado de la Corte Constitucional

Pues muchas gracias a todos y a todos los asistentes, a los representantes de la Administración Pública Nacional, del Gobierno y del resto de la Administración, a los expertos independientes que han venido en el día de hoy, incluyendo a los centros de estudios, por sus intervenciones y sus valiosos insumos que le han dejado a la Sala Plena. Muchas gracias a los magistrados de la Corte que han estado presentes acá en estas dos audiencias públicas que ha sido decretada por ellos. Y esa información que ustedes nos han suministrado, es una información que hemos recaudado en el marco de estas dos jornadas y será sistematizada, valorada, analizada y valorada posteriormente por la Sala Plena de la Corporación, que es a la que le corresponde, a ella, adoptar la decisión de los procesos que fueron los que convocaron o precipitaron estas audiencias.

De manera tal que, muchas gracias a ustedes. Muchas gracias igualmente a todas las personas que desde distintos lugares del país nos han seguido a través de la página de la Corte o a través de los diferentes canales a través de los cuales se han comunicado o por lo menos escuchado estas valiosísimas intervenciones. En las dos jornadas del 21 de julio y hoy, 4 de agosto, damos por terminada esta audiencia.

Asistencia segunda jornada de la Audiencia Pública:
Contenido alcance de la disposición acusada
(04 de agosto de 2023)

REPÚBLICA DE COLOMBIA				
CORTE CONSTITUCIONAL				
Asistencia intervinientes a la segunda jornada de la audiencia sobre la prohibición de deducción de regalías				
No.	Entidad	Nombre	Cédula	Firma
1	Consultor Experto y Profesor de la Universidad de Columbia	José Antonio Ocampo Gaviria	14.987.899	
2	Viceministra técnica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Maria Fernanda Valdés Valencia	31.712.341	
3	Director Técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal - CARF	Andrés Mauricio Velasco	79.797.053	
4	Delegado del Instituto Colombiano de Derecho Tributario	Juan Pablo Godoy Fajardo	79.159.787	
5	Director Ejecutivo de la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo – Fedesarrollo	Luis Fernando Mejía Alzate	80.060.735	Asiste virtual
6	Ministro de Hacienda y Crédito Público	Ricardo Bonilla González	19.103.063	
7	Investigador de la Firma Econometría Consultores, representante de los Estudios presentados por los intervinientes del expediente D-15.113 AC.	Francisco Azuero Zúñiga	19.104.208	
8	Exministro de Minas y Energía y Expediente de la Corporación Financiera	Luis Carlos Valenzuela Delgado	79.151.286	
9	Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	Luis Carlos Reyes Hernández	80.717.977	
10	Exministro de Minas y Energía y de Hacienda y Crédito Público	Mauricio Cárdenas Santamaría	79.154.695	Asiste virtual
11	Exministro de Agricultura, Minas y Energía y Hacienda y Crédito Público	Juan Camilo Restrepo Salazar	3.383.668	

ANEXO III
Escritos de los intervinientes e invitados a la audiencia pública

El presente anexo contiene los escritos remitidos por los demandantes, el Ministerio Público, los intervinientes e invitados a la audiencia pública celebrada los días 21 de julio y 4 de agosto de 2023, en el marco de los procesos D-15.097 y D-15.113AC⁴¹². Tales escritos obedecen al cumplimiento de lo dispuesto en el numeral séptimo del Auto 1138 de 2023, modificado por el Auto dictado el 9 de agosto del mismo año.

Al respecto, se debe precisar que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público remitió dos escritos. Esto se debe a que en la audiencia participaron varios servidores públicos de la entidad, así como su apoderado judicial⁴¹³. De otro lado, varios intervinientes remitieron un único escrito, aunque participaron en diferentes ejes temáticos. Tal es el caso de Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)⁴¹⁴; Luis Carlos Reyes Hernández, director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)⁴¹⁵; Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería⁴¹⁶, y Andrés Mauricio Velasco, director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)⁴¹⁷.

Los escritos enviados por los intervinientes oficiales serán presentados como institucionales. Lo propio se hará con los escritos provenientes de asociaciones e instituciones privadas.

Demandantes	Argumentos principales
Expediente D-15.113AC: Manuel José Cepeda, Mauricio Plazas y Lucy Cruz de	El artículo demandado es inconstitucional debido a que viola los derechos de los contribuyentes a tributar dentro de un orden justo y equitativo. Esto se debe a cuatro razones principales. Primero, las regalías nunca generan riqueza, utilidad o ganancia para las empresas, ni puede la ley suponer que sí la generan. Estas, ya sean pagadas en dinero o en especie —según la liquidación efectuada por la ANH—, siempre son una contraprestación que entrega la

⁴¹² Los siguientes intervinientes en la audiencia pública no remitieron escrito con posterioridad a esta: Jesús María Peña Bermúdez, consejero del Consejo Técnico de Contaduría Pública; Luis Fernando Mejía, director de Fedesarrollo; Armando Zamora, consultor experto y profesor del Centro de Estudios de Energía, Petróleo y Minería de la Universidad de Dundee; José Antonio Ocampo Gaviria, consultor experto y profesor de la Universidad de Columbia; y Juan Camilo Restrepo Salazar, exministro de Agricultura, Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía.

⁴¹³ En la audiencia pública participaron Ricardo Bonilla González (ministro), María Fernanda Valdés Valencia (viceministra técnica) y Julio Roberto Piza Rodríguez (apoderado judicial).

⁴¹⁴ Francisco José Lloreda, presidente de la Asociación Colombiana de Petróleos (ACP), participó en el primer y segundo eje temático de la primera jornada.

⁴¹⁵ Luis Carlos Reyes Hernández, director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), participó en el primer y tercer eje temático de la primera jornada y en el segundo eje temático de la segunda jornada.

⁴¹⁶ Luis Álvaro Pardo Becerra, presidente de la Agencia Nacional de Minería, participó en el primer y segundo eje temático de la primera jornada.

⁴¹⁷ Andrés Mauricio Velasco, director técnico del Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF), participó en el primer y segundo eje temático de la segunda jornada.

Quiñones	<p>empresa en su totalidad al Estado y que se distribuye de conformidad con las reglas establecidas en el Sistema General de Regalías (SGR). Su definición como contraprestación proviene del artículo 360 de la Constitución, y que su tratamiento contable sea como costo o gasto no cambia su definición constitucional.</p> <p>Ahora bien, las regalías nunca son recuperadas por la empresa e impedir su deducción genera un doble pago sobre el mismo volumen de crudo. Teniendo en cuenta que las regalías no forman parte del Presupuesto General de la Nación y no tienen naturaleza tributaria, la deducción de las regalías, para efectos del impuesto de la renta, desconoce que fueron recibidas por el Estado e ingresaron al SGR. Además, si no se permite la deducción, no implica que aumente el valor recibido previamente por el Estado como regalía y sí aumenta la carga para la empresa.</p> <p>Segundo, la norma demanda introduce un trato desigual frente a las regalías pagadas por distintas industrias para acceder a recursos escasos. El criterio de comparación entre los distintos grupos es el pago de una suma de dinero como requisito para acceder a un recurso escaso que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, es de propiedad del Estado. El punto importante es que a las únicas empresas a las que se les impide descontar dicho pago del impuesto son las mencionadas en el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, sin que exista ninguna justificación para este tratamiento diferenciado.</p> <p>Tercero, la entrega al Estado del crudo o del gas en especie o en dinero, como contraprestación económica por la explotación del petróleo, no entraña ningún derecho de deducción para el explotador. Este producto pasa a ser del Estado y lo único que resta el explotador, por una sola vez, es el costo de producción de ese crudo o gas. El Estado en realidad no sufraga ninguna proporción de las erogaciones correspondientes para su producción, siendo todas ellas asumidas por el explotador.</p> <p>Cuarto, respecto del importe de las regalías en especie, no hay lugar a restar alguno de los gastos de transporte, manejo, trasiego y comercialización, porque el Estado recibe el producto en el tanque en que se encuentran. Por su parte, cuando las regalías se pagan en dinero, el explotador transfiere de su propio patrimonio a la ANH una suma equivalente al porcentaje fijado de la producción en boca de pozo, según la liquidación de la misma entidad. A pesar de estas diferencias, el valor de las regalías es el mismo, indistintamente que el pago se realice en dinero o en especie, y, en todo caso, el Estado no asume costo alguno por esta producción.</p> <p>En este sentido, la norma acusada genera una desproporción entre la riqueza obtenida y la efectivamente gravada, con un sacrificio excesivo del derecho de los contribuyentes del sector de hidrocarburos y minería a tributar según los criterios de justicia y equidad. Así, la medida reducirá la actividad petrolera y minera, reduciendo el recaudo.</p>
Expediente D-15.097: Carlos Edward Osorio Aguiar	<p>La norma es inconstitucional porque, primero, incrementa artificialmente la base gravable del impuesto de renta al impedir la deducción de las regalías, que son un gasto estructural asociado a la actividad productiva y que, por ello, no incrementan o robustecen el patrimonio de quien lo eroga. Segundo, se le están cambiando las reglas de juego a quienes tienen contratos suscritos por 20 a 30 años, sin consultar la capacidad contributiva del sector, a tal punto de volverse confiscatorio. Tercero, el Ministerio de Hacienda presentó cifras falsas con el proyecto de ley, afirmando que la Tasa Efectiva de Tributación (TET) del</p>

	<p>sector de minería y carbón era del 26,7%, la cual, por efectos de la reforma, anunció que pasaría al 30,5%. Pero, este cálculo tampoco parece acertado⁴¹⁸ y, de llegar a mantenerse, podría hacer inviable el sector minero y petrolero.</p> <p>Por estas razones, la norma demanda viola los principios de justicia y de equidad tributaria, como la capacidad contributiva, establecidos en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política, ya que desborda la capacidad contributiva a tal punto que jamás la utilidad percibida le permitiría pagar impuestos, afectando directamente el patrimonio.</p>
--	--

Ministerio Público	Argumentos principales
Procuraduría delegada para la Economía y Hacienda Pública	<p>El pago de las regalías por parte de una empresa que extrae los RNNR es la satisfacción de una obligación adquirida con ocasión del contrato celebrado con el Estado. Entonces, las regalías pagadas por la extracción de dichos recursos son un costo asociado a la producción de este tipo de bienes, ya que si no se cancela no es posible su extracción. El concepto de costo está definido como los pagos necesarios para mantener un proyecto económico, generando renta y riqueza la cual es objeto de tributación. Entonces, prohibir que el pago de las regalías sea deducible del impuesto de renta es una interpretación equivocada. Además, corresponde a un costo asociado a la actividad productiva porque responde a un valor cancelado por una obligación adquirida con la administración o un pago para compensar las afectaciones sociales y ambientales causadas por la explotación de los recursos naturales.</p> <p>Por estas razones, resulta ilegítimo e inexecutable que el Congreso impida la deducción de las regalías sobre el impuesto de renta porque se trata de una erogación propia de la producción.</p>

Interviniente	Argumentos principales
Ministerio de Minas y Energías	<p>Según el artículo 360 de la Constitución, la explotación de los RNNR causa a favor del Estado —que es el dueño del recurso natural⁴¹⁹— una contraprestación económica a título de regalías, que se destinan a la financiación de proyectos de inversión y desarrollo de las entidades territoriales. Es decir, la naturaleza, alcance y contenido de las regalías corresponde a una contraprestación económica por el uso y aprovechamiento de un activo limitado del Estado que se causa al momento de la explotación, y no antes. Su origen, entonces, es constitucional, con desarrollo legal, por lo que no existen regalías de fuente contractual⁴²⁰. Además, es una compensación por las externalidades sociales y ambientales, siguiendo con la garantía de la función social y ecológica de la propiedad. Otro aspecto a resaltar, es que las regalías no tienen naturaleza tributaria, por cuanto (i) su origen es constitucional, y no legal, (ii) su pago es voluntario cuando se quiera explotar un RNNR y (iii) su pago no deriva en la prestación efectiva o potencial de un servicio público.</p>

⁴¹⁸ En la intervención sostuvo que los estudios técnicos elaborados por la Universidad Externado de Colombia, Econometría Consultores S.A., Mauricio Reina y Sandra Oviedo concluyeron que la TET antes de reforma no era ni del 26,7% ni del 27%, sino del 88%. Además, con la reforma, en un escenario no pasa ni al 30,5% ni al 42,7%, ni al 56,5%, sino que pasa al 142,5%.

⁴¹⁹ El explotador de minerales o hidrocarburos adquiere la propiedad una vez extrae el RNNR del subsuelo.

⁴²⁰ En materia de minería, en algunos de los contratos denominados “contratos en virtud de aporte” (Decreto 2655 de 1988) se establecieron metodologías de liquidación de carácter contractual frente al pago de las regalías. Es decir, son contratos que tienen condiciones específicas para la liquidación de las regalías que continúan vigentes, pues se expidieron de manera previa a la expedición de la Ley 141 de 1994.

	<p>Lo anterior, permite que las regalías sean compatibles con los tributos y puedan coexistir y que el legislador, en su amplia configuración legislativa, pueda determinar si la contraprestación económica a título de regalía pueda ser deducida del impuesto de la renta o no.</p> <p>Un último elemento de las regalías es la independencia de las normas contables y tributarias. Esto significa que lo que pueda ser tratado contablemente como una deducción, no necesariamente implica un tratamiento de deducción en el sistema tributario. Por esta razón, es constitucionalmente admisible limitar la posibilidad de restar costos o gastos para la determinación de la renta gravable.</p> <p>La distribución de las regalías, según el artículo 361 de la Constitución, es para beneficio de las entidades territoriales y demás beneficiarios del SGR y debe orientarse a la ejecución de proyectos de inversión. Su destinación depende del artículo 22 de la Ley 2056 de 2020. La determinación por entidades territoriales beneficiarias se realiza a partir del recaudo sectorial, por medio de las asignaciones directas, la asignación para la inversión social, la inversión regional y la paz.</p> <p>Ahora bien, los tipos de contratos, las cargas y responsabilidades varían dependiendo de si el RNNR es mineral o hidrocarburo. En el caso de los recursos mineros, el título habilitante para el explotador, generalmente⁴²¹, corresponde al contrato de concesión. Por su parte, con los recursos hidrocarburíferos, si bien al inicio se desarrolló mediante contratos de concesión, luego de 1969 se estableció el régimen de contratos de asociación. A partir de 2003, con la creación la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), existen los siguientes tipos de contratos de exploración y producción: exploración y producción, convenios de explotación y los especiales. En todo caso, independiente el tipo de contrato, el Estado cuenta con la facultad de fiscalización de la operación.</p>
Ministerio de Hacienda y Crédito Público	<p><i>Ricardo Bonilla González y María Fernanda Valdés Valencia.</i> De acuerdo con el artículo 332 de la Constitución, el Estado es propietario del subsuelo y los RNNR. Por esta razón, la explotación de estos recursos causa, a favor del Estado, una contraprestación a título de regalía. Esta constituye la mínima participación a que tiene derecho el Estado, tanto como para el sector carbón como el de hidrocarburos. Esta es diferente a la de otros recursos porque su origen es el artículo 360 de la Constitución. De lo anterior deriva que la regalía no sea un costo ni un gasto⁴²², sino una contraprestación.</p> <p>La obligación de pagar la regalía solo se causa en el momento en que se extrae el RNNR, es decir, cuando el productor ha obtenido el resultado de la actividad económica. Entonces, cuando el contratista entrega la porción del producto que fue pactada no incurre en ningún costo o gasto, como sí lo hace cuando efectúa erogaciones. Además, el tratamiento contable del pago por concepto de regalías como un costo o gasto no necesariamente implica que para efectos tributarios este sea deducible o deba detrarse en el impuesto sobre la renta. Asimismo, la norma acusada no tiene impacto sobre los contratos anteriormente suscritos ya que la disposición no modifica las regalías, sino al tratamiento tributario de</p>

⁴²¹ Según el Decreto 2655 de 1988 y las leyes 685 de 2001, 1382 de 2010 y 1955 de 2019, también existen los contratos de concesión diferencial, en virtud de aporte, especial de concesión, licencia especial material de construcción, licencia especial para comunidad, permiso, reconocimiento de propiedad privada, y área de reserva especial declarada.

⁴²² De lo anterior cabe resaltar que la definición de regalías es una cosa distinta a su tratamiento contable. Es decir, una cosa distinta es la técnica empleada por el contribuyente para registrar el pago de las regalías en sus estados financieros.

	<p>estas en el impuesto sobre la renta y complementarios.</p> <p>Por su parte, el objetivo de la ley demandada es evitar que quienes pagan regalías las recuperen parcialmente por vía de la deducción en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta. Esto se debe a que la deducción permite al contribuyente recuperar un monto equivalente al pago multiplicado por la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Lo anterior, equivale a recuperar la tarifa nominal del impuesto sobre la renta aplicable: el 35% de dicha contraprestación para las actividades distintas a la extracción de petróleo crudo y de carbón, entre el 35% y 50% para las actividades de extracción de petróleo crudo y entre el 35% y 45% para las actividades de extracción de carbón. En últimas, lo que hizo el legislador fue caracterizar adecuadamente la participación del Estado para evitar subsidiar parte de esa contraprestación.</p> <p>Asimismo, la no deducibilidad aumenta la TET del sector petrolero llegando a un 46,8% y la TET del sector carbón llegando a un 54,2%⁴²³. Y es que no prohibir la deducción genera un efecto negativo en el PGN al disminuir los ingresos corrientes de la Nación y el nivel de gasto público que es posible financiar. Lo mismo no ocurre con el SGR, en tanto que la deducibilidad o no de las regalías en el impuesto sobre la renta no lo impacta ya que sus recursos son independientes del comportamiento del impuesto sobre la renta y complementarios.</p> <p>Ahora bien, la norma demandada únicamente distingue las regalías pagadas en especie y en dinero dadas las cuestiones fácticas y operativas propias del negocio, pues la legislación del sector autoriza el pago de las regalías bajo cualquiera de estas modalidades. Antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022, cuando la regalía era pagada en especie y se solicitaba su deducción en la renta, para el Estado era imposible determinar el valor detráído de la renta líquida por concepto de dichas regalías. Con la nueva norma, esta dificultad se supera y el Estado puede contar con un instrumento de información sobre los costos de producción asociados a las regalías pagadas. La nueva fórmula evita el uso de variables no observables o supuestos que no se compadezcan con la realidad económica de cada contribuyente.</p> <p>Desde antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022, el valor de las regalías susceptible o no de deducirse era diferente según se pagara en dinero o en especie. De forma específica, las compañías que liquidaban en dinero, la deducción equivalía al valor comercial de las regalías. Mientras que, en el caso de las compañías que liquidaban en especie, la deducción equivalía al costo de producción asociado a los barriles entregados a título de regalía. Considerando que el costo de producción es inferior al valor comercial, el valor susceptible de deducirse era mayor para las compañías que pagaban en dinero que aquellas que pagaban en especie.</p> <p>La ley 2277 de 2022 estableció nuevos pasos para determinar el monto no deducible de las regalías⁴²⁴. Por efecto de la norma, la base gravable tiende a</p>
--	---

⁴²³ Se utilizó la TET y no otras alternativas como el *Government Take* dado que ilustra los cambios derivados de lo no deducibilidad de las regalías en la tributación del sector. El *Government Take* es un indicador para analizar la competitividad de un país para que una empresa del sector realice un proyecto de inversión específico. La TET es la relación entre el impuesto a cargo de los contribuyentes y las utilidades de la compañía, incluyendo el efecto de la no deducibilidad de regalías y de la sobretasa en el impuesto sobre la renta.

⁴²⁴ Para esto se debe: 1. determinar el costo anual de cada pozo. 2. Calcular el volumen anual de barriles

	<p>aumentar para las compañías del sector, especialmente para las empresas que pagan la regalía en dinero, debido a que no es matemáticamente posible prohibir la deducibilidad de regalías generando bases gravables iguales sin recurrir a variables que no relejen la realidad de los contribuyentes.</p> <p>Por esto, las regalías que se pagan en especie equivalen al costo total de producción de los RNNR. Igual, así las regalías se paguen en especie o en dinero, estas cargas fiscales no derivan en alguna característica confiscatoria.</p> <p>Finalmente, la no deducibilidad de regalías no tendrá un efecto estadísticamente significativo sobre la economía del país.</p> <p><i>Julio Roberto Piza Rodríguez, en nombre y representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.</i> Permitir que las empresas que explotan RNNR deduzcan el pago por regalías de la base gravable del impuesto sobre la renta sí aminora su carga impositiva y, de esa manera, traslada al fisco parte de la carga financiera por el pago de regalías, bajo la forma de un menor impuesto sobre la renta. En este sentido, lo que la norma pretende es solucionar la anterior situación y que quien explota los RNNR pague de manera integral la contraprestación económica por dicha explotación. Así, lo que se logra con la disposición acusada es caracterizar correctamente esa contraprestación a efectos del impuesto sobre la renta, con miras a impedir que las empresas mineras y petroleras trasladen al fisco, por la vía de la deducción en la base para liquidar el impuesto sobre la renta, parte de la carga financiera de las regalías. En esta medida, no es que los explotadores tengan que pagar un porcentaje adicional, sino que les corresponde pagar el monto de las regalías en su totalidad, sin que puedan recuperar una parte a través de su deducibilidad en el impuesto sobre la renta.</p> <p>La anterior recuperación tiene las siguientes consecuencias: (i) la recuperación parcial de las regalías pagadas operaría mediante su aminoración de la base gravable del impuesto sobre la renta realizado; (ii) el porcentaje de recuperación de las regalías sería igual a la tarifa nominal del impuesto sobre la renta, (iii) en términos del impacto presupuestario para el Estado colombiano, es importante considerar el principio establecido en el artículo 16 del Estatuto Orgánico de Presupuesto (Decreto 111 de 1996), que establece la unidad de caja de los recaudos tributarios. Según esta norma, todos los ingresos fiscales y recursos de capital se destinan al pago oportuno de las asignaciones autorizadas en el PGN.</p> <p>En consecuencia, la deducibilidad de las regalías en el impuesto sobre la renta tiene un impacto representativo en el PGN, ya que reduce los ingresos corrientes del Estado y, por ende, el nivel de gasto público que se puede financiar de manera sostenible. Además, (iv) aun cuando no tiene un impacto directo en el SGR, la deducción de las regalías pagadas se traduce en un costo para el fisco, porque si se admitiera la deducibilidad de las regalías, es el Estado quien asume parte del monto de las regalías a través de esta deducción de la base gravable del impuesto sobre la renta. Por último, (v) la norma en cuestión no tiene ningún impacto en los contratos previamente suscritos, ya que esta disposición no modifica directamente las regalías, sino que se refiere al tratamiento tributario de las mismas en el impuesto sobre la renta y otros impuestos complementarios.</p>
Dirección de	La deducción de las regalías, incluso en vigencia del artículo 116 del ET,

producido por pozo (VT). 3. Determinar el costo unitario (CU). 4. Encontrar el costo anual de producción de los barriles de petróleo pagados en especie a título de regalías de cada pozo (CP). 5. Encontrar el costo total anual de producción de los barriles de petróleo pagados en especie a título de regalías (CTP).

Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)	<p>nunca ha sido automática. Esto se debe a que, cada caso concreto, debe cumplir con los requisitos de causalidad, necesidad, proporcionalidad y licitud, teniendo en cuenta el artículo 107 del ET y la sentencia del 12 de octubre de 2017 del Consejo de Estado⁴²⁵. Si una empresa, antes de la vigencia de la Ley 2277 de 2022, no cumplía con alguno de los anteriores requisitos, dicho pago no era deducible de la renta. En este sentido, se puede concluir que es competencia del legislador, en su amplia libertad de configuración legislativa, decidir sobre el grado de limitación de la deducibilidad de las regalías. Por esto, se debe utilizar un test leve de razonabilidad y examinar que (i) la finalidad de la norma sea constitucionalmente válida y (ii) el medio empleado sea adecuado para alcanzar esa finalidad.</p> <p>Con esta amplia configuración legislativa, el legislador decidió que la carga económica de las regalías las asuma únicamente quien explota los RNNR y no se distribuya entre el explotador y el resto de los colombianos. En el escenario previo a la Ley 2277 de 2022, no había un pago total efectivo de las regalías ya que, quien explotaba RNNR, recuperaba parte de lo pagado como deducción en su impuesto a la renta. Sobre lo anterior, la deducibilidad le permite al contribuyente recuperar el pago por dos vías: (i) un menor impuesto sobre la renta que pagar o (ii) una mayor pérdida fiscal y, eventualmente, un mayor saldo a favor en el impuesto sobre la renta, que puede solicitar su devolución. Ahora bien, así las regalías se paguen en especie o en dinero buscan el mismo propósito de evitar su deducción partiendo del hecho que los recursos pertenecen al Estado. La diferencia radica en que mientras las regalías en dinero el punto de partida de valoración es el precio de referencia restando los valores asociados a la comercialización, en las regalías en especie es el costo de su producción. Esta diferenciación obedece a un criterio razonable pues no se trata de operaciones idénticas.</p> <p>Con la Ley 2277 de 2022, la forma de determinar la Tasa Efectiva de Tributación (TET) se basa en la siguiente fórmula:</p> $TET_{DIAN} = \frac{\text{Impuesto sobre la Renta} + \text{Sobretasa}}{\text{Renta Líquida Gravable} + \text{Rentas Exentas} + \text{Otros beneficios Tributarios}}$ <p>Sobre lo anterior, resalta que para estimar la TET se utilizan las cifras fiscales y no las cifras contables. Esto se debe a que las cifras contables (i) no tienen en cuenta la verdadera capacidad contributiva de quien explota los RNNR y (ii) pueden afectar el denominador y el numerador en tanto a que los contribuyentes con pérdidas fiscales no asumen una carga impositiva. Además, esta fórmula, contraria a la propuesta por otros intervinientes, solo tiene en cuenta el impuesto sobre la renta determinado en la declaración del impuesto sobre la renta (Formulario 110) y no el impuesto a las ganancias determinado con la NIIF 12. Es decir, no incluye el impuesto que deriva de ingresos extraordinarios, diferentes al giro ordinario de los negocios, para mostrar la verdadera tendencia en la TET. Por su parte, el cálculo propuesto por otros intervinientes para determinar la TET no incluye el impuesto diferido ya que es un factor incierto y que, en todo caso, se reversa.</p> <p>En relación al impacto económico, tributario y en la inversión que pueda tener la deducibilidad o no de las regalías, es imposible probar que exista una causalidad entre estos temas. Esto se debe a que existe una infinidad de</p>
--	--

⁴²⁵ Esta sentencia revocó los conceptos 089041 de 2004 y 054304 de 1998 de la DIAN, la deducción de las regalías únicamente era un beneficio para las entidades descentralizadas. Luego, con la sentencia del 12 de octubre de 2017, la Sección Cuarta del Consejo de Estado interpretó que era posible para cualquier contribuyente deducir la regalía.

	factores que pueden afectar las decisiones de un agente económico y el impacto en términos de recaudo. Sin embargo, según los datos con los que dispone, la no deducibilidad de las regalías efectivamente genera un aumento en el recaudo, siendo una medida idónea, y sin que demuestre los impactos anunciados por los intervinientes. Además, la Ley 2272 de 2022 busca capturar parte de las rentas excepcionales derivadas de un contexto de precios altos.
Agencia Nacional de Minería (ANM)	<p>En el ordenamiento jurídico colombiano existen tres momentos asociados a la regulación y aplicación de la deducción tributaria de los pagos efectuados a título de regalías, antes de la promulgación de la Ley 2277 de 2022. Primero, según los conceptos de la DIAN No. 054304 de 1998 y No. 089041 de 200 y el artículo 116 del ET, únicamente los organismos descentralizados podían deducir el pago de las regalías al momento de liquidar el impuesto de renta. De acuerdo con la Ley 489 de 1998, Ecopetrol era la única entidad con dicha prerrogativa y que encontraba su justificación en que el Estado recibía sus dividendos. Segundo, con el concepto No. 015766 de 2005, la DIAN estableció que, para efectos de la determinación de la renta líquida, las regalías causadas por la explotación de RNNR sí eran objeto de deducción, sin distinción del tipo de contribuyente. Con esta posición, la DIAN se extralimitó en su función administrativa y reguló aspectos no contemplados por el artículo 116 del ET, haciendo extensivo el alcance y aplicación de dicha norma a los particulares y generando con ello serias implicaciones fiscales. Tercero, a partir de la expedición de la sentencia del 12 de octubre de 2017, el Consejo de Estado anuló el concepto No. 015766 de 2005. Sin embargo, se permitió que las empresas privadas, según el régimen general de deducciones (artículo 107 del ET), pudieran analizar la procedibilidad de la deducción por pago de regalías si existía una relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad entre el gasto y la renta.</p> <p>Ahora bien, luego de la promulgación de la Ley 2277 de 2022, el legislador decidió que las regalías que generen las empresas mineras no sean objeto de deducción del impuesto sobre renta. Por su parte, el legislador no dispuso ninguna instrucción sobre el tratamiento contable que deban dar las empresas en relación al pago de las regalías, ya sea en especie o en dinero. En todo caso, este tratamiento contable no debería tener algún impacto sobre su tratamiento tributario ya que las normas contables y tributarias se encuentran determinadas en la ley de manera independiente.</p> <p>En relación con la metodología que se sigue para la liquidación de las regalías, en términos generales, consiste en el producto de los factores: el volumen de explotación⁴²⁶, el precio en boca o borde de mina⁴²⁷ y la tarifa⁴²⁸. Para el caso del pago de las regalías en dinero, este se adelanta una vez se causa el derecho a favor del Estado, utilizando los canales habilitados por la Agencia Nacional de Minería, declarando la producción que obtuvo durante su explotación, autoliquidando y pagando las regalías. Para el caso del pago de regalías en especie, si bien la ley lo faculta, esta forma de reconocimiento hasta el momento no ha sido objeto de reglamentación en materia minera. Teniendo en cuenta que la ley no estableció diferencia alguna entre el pago de regalías en dinero y en especie, ambas modalidades de pago, hasta el momento, son</p>

⁴²⁶ Se determina a través de las declaraciones de producción realizadas por el explotador de manera periódica (trimestralmente). Esto, en los términos de la Ley 141 de 1994 y del Decreto 600 de 1996.

⁴²⁷ Se establece conforme a lo referido en el párrafo primero de la Ley 2056 de 2020, teniéndose en cuenta el precio de referencia internacional, los costos de transporte marítimo y terrestre según aplique, hasta llegar a boca de mina.

⁴²⁸ Se encuentran establecidas en el artículo 16 de la Ley 756 de 2002, conforme a los porcentajes a pagar de acuerdo al tipo de mineral explotado.

	equivalentes. Además, en virtud de la habilitación legal, es el titular minero quien cuenta con la facultad de decidir la forma en que realizará el pago de las regalías.
Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)	<p>La metodología que se sigue para la liquidación de las regalías por la explotación de hidrocarburos se encuentra debidamente reglamentada por la Ley 141 de 1994, la Ley 756 de 2002, la Ley 1530 de 2012, la Ley 2056 de 2020, específicamente el artículo 18⁴²⁹, y las resoluciones 164 de 2015 y ANH 165 de 2015. Las variables técnicas que se utilizan para determinar el monto final de los recursos económicos que recibe el SGR son: el volumen de producción gravable (Bbl)⁴³⁰, el porcentaje de regalías⁴³¹, el precio base de liquidación de regalías⁴³² y la tasa representativa del mercado⁴³³.</p> <p>En el caso del pago de las regalías en especie, los titulares de los contratos hacen entrega del volumen de crudo de las regalías, en condiciones de comercialización, que es recogido por el comprador comercializador con quien la ANH tiene suscrito el contrato de compraventa de regalías. El comercializador paga una factura mensual a la ANH por los volúmenes comprados y liquidados conforme a los términos señalados en el contrato. En cuanto a la modalidad de pago en dinero, se genera una cuenta de cobro mensual para todas las liquidaciones de gas y para los campos en explotación de crudo, que, por razones de fuerza mayor, no pueden ser recogidas por el comprador comercializador. Ahora bien, desde el punto de vista de lo que percibe el Estado, la fórmula del precio base de liquidación de las regalías cuando son pagadas en dinero o especie es esencialmente la misma. En otras palabras, el valor de las regalías pagadas en dinero y en especie para crudo tienen una metodología equivalente y la diferencias que se presenten son originadas en condiciones de mercado.</p> <p>Para determinar cuáles tipos de RNNR se pagan regalías en dinero y por cuáles se reciben pagos en especie se deber tener en cuenta lo siguiente. Para el caso de los hidrocarburos, las regalías son recaudadas en dinero o en especie. Respecto al gas son recaudadas exclusivamente en dinero, teniendo en cuenta que la totalidad del recurso extraído se destina a consumo interno. En consecuencia, los productores comercializadores comprometen las cantidades de gas del que disponen en el mercado primario.</p>
Comité Autónomo de la Regla Fiscal (CARF)	Respecto de las fórmulas previstas en los incisos segundo y siguientes del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, la no deducibilidad de las regalías sí impacta la base gravable del impuesto a la renta para las que son pagadas en dinero y en especie de manera diferenciada. Así, se puede concluir que: (i) la base gravable aumenta para las firmas, independientemente de su forma de

⁴²⁹ La liquidación de regalías es el resultado de “(...) la aplicación de las variables técnicas asociadas con la producción y comercialización de hidrocarburos y minerales en un periodo determinado, tales como volúmenes de producción, precios base de liquidación, tasa de cambio representativa del mercado y porcentajes de participación de regalía por recurso natural no renovable, en las condiciones establecidas en la ley y en los contratos.”

⁴³⁰ El volumen total de producción, una vez realizados los descuentos de los conceptos que por Ley se encuentran exentos del pago de regalías.

⁴³¹ La participación del Estado respecto de la producción gravable por tipo de hidrocarburo las cuales se encuentran definidas por Ley. Para calcular lo anterior se debe tener en cuenta los parágrafos 1, 2 y 10 del artículo 16 de la Ley 756 de 2002.

⁴³² Para determinar la base, se debe tener en cuenta los siguientes artículos: 18, 19, segundo, tercer y cuarto párrafo del artículo 19 de la Ley 2056 de 2020.

⁴³³ Según el artículo 26 de la Ley 756 de 2002, “en la liquidación de las regalías y compensaciones derivadas de la explotación de los recursos naturales no renovables, la conversión de la moneda extranjera a pesos colombianos se hará tomando como base la tasa de cambio representativa del mercado promedio de dicha moneda en el semestre, trimestre, bimestre o mes que se liquida.”

	<p>liquidar regalías, (ii) la base gravable difiere del ejercicio económico de las firmas, (iii) la base gravable difiere entre las firmas que liquidan en dinero y las que lo hacen en especie, y (iv) el aumento de la base gravable es mayor para quienes liquidan en dinero que para quienes lo hacen en especie. Esto último no ocurría antes de la reforma tributaria.</p> <p>El proceso de liquidación de las regalías, cuando se realiza en especie, se realiza con la siguiente ecuación:</p> $R_i = f_i Y_i$ <p>Siendo R_i el pago de regalías del contrato, f_i la tarifa de liquidación, Y_i la producción. Al liquidar las regalías en especie, la liquidación se genera en la boca de pozo o de mina, se entiende como un porcentaje de producción y se entrega virtualmente a ANM.</p> <p>Cuando la liquidación se realiza en dinero se utiliza la siguiente fórmula:</p> $R_i = f_i (P^M - C_i^D) Y_i$ <p>Siendo R_i el pago de regalías del contrato, f_i la tarifa de liquidación, P^M los precios de mercado, C^D los costos marginales deducibles, Y_i la producción. Al liquidar en dinero, la empresa extrae el recurso y lo transporta hasta recibir un precio internacional por ese bien.</p> <p>Ahora bien, para estimar la carga tributaria que produce la no deducibilidad de regalías es necesario valorar la TET. Para lo anterior, se propone la siguiente ecuación:</p> $TET = \frac{\text{impuesto de renta neto}}{(\text{renta líquida} + \text{ingresos no constitutivos de renta})}$ <p>Teniendo en cuenta esta fórmula y que la no deducibilidad de las regalías implica un aumento significativo en el promedio, las estimaciones para el futuro podrían demostrar una disminución en la inversión. Aunque en los primeros años habrá recaudos adicionales se observaría un aumento de los ingresos del balance fiscal del Gobierno Nacional Central⁴³⁴, estos caerían, de forma paulatina, y se volverían menores a los del escenario base.</p>
Asociación Colombiana de Petróleos (ACP)	<p>La naturaleza, alcance y contenido de la regalía que se entrega o paga por la explotación de los RNNR, en general y de los hidrocarburos en particular, en virtud del artículo 360 de la Constitución, es de una contraprestación económica que se paga en favor del Estado por parte del titular que se encuentre autorizado y tenga el derecho para explotar un RNNR que pertenece al Estado. Por esta razón, las regalías son un costo/gasto teniendo en cuenta que son absolutamente necesarias para el desarrollo de la actividad. Este costo cumple con los requisitos del artículo 107 del ET en tanto que cumple con los principios de necesidad, causalidad y proporcionalidad. Asimismo, se trata de un ingreso de naturaleza pública que pertenece a las entidades territoriales en virtud de la Constitución y que tiene un sistema y presupuesto especial e independiente (el SGR). Por último, son una obligación contractual ya que, si bien el origen de su pago es constitucional, la forma de materializarse es a través del contrato. A nivel internacional⁴³⁵, la tendencia es que las regalías, así como los tributos pagados por el derecho a la explotación de petróleo y gas, cuando ellos no sustituyen el pago del impuesto sobre la renta, son deducibles de la base para el cálculo del impuesto sobre la renta. En la generalidad de los</p>

⁴³⁴ Por la sobretasa de renta y la no deducibilidad de las regalías, aprobadas en la reforma tributaria.

⁴³⁵ Según un estudio comparado que analizó veinte países.

	<p>países se prefiere, para efectos de deducibilidad, privilegiar los criterios de causalidad y necesidad.</p> <p>Teniendo en cuenta lo anterior, la regalía entendida como un costo de producción-gasto operacional y de otra parte como contraprestación económica, son conceptos compatibles y que guardan una relación intrínseca. Este costo equivale al volumen de hidrocarburos que debe ser entregado al Estado, en dinero o en especie, para cumplir la obligación establecida en la Constitución. Sobre lo anterior, vale la pena resaltar que en ningún momento de la cadena de producción de los hidrocarburos estos dejan de ser propiedad del Estado. El productor solo se vuelve dueño del recurso cuando se realiza la distribución con cargo al tanque de fiscalización, al final del proceso productivo.</p> <p>La metodología que se sigue para la liquidación de las regalías depende en su totalidad de la ANH, por lo que la empresa carece de discrecionalidad para liquidarlas. Esta liquidación se realiza de acuerdo con las leyes 141 de 1994, 756 de 2002, 1530 de 2012, 2056 de 2020 y las resoluciones 164 y 165 de 2015 expedidas por la ANH. En la fórmula para determinar la liquidación, se tienen en cuenta las siguientes variables: el volumen de producción gravable (Bbl)⁴³⁶, el porcentaje de regalías⁴³⁷, el precio base de liquidación de regalías y la tasa representativa del mercado.</p> <p>Ahora bien, la ANH, mediante resolución de carácter general, determina si el volumen de regalía que debe pagarse debe hacerse en dinero o en especie, según las reglas de liquidación que profiera la misma entidad. En ambos casos, las normas vigentes establecen que el valor a considerar como referente es el de la producción en boca de pozo. Si se pagan en dinero, a la regalía se le restan los gastos de transporte, manejo, trasiego y comercialización y así se llega al “valor en boca de pozo”. Si se pagan en especie, los barriles se toman al final del proceso productivo, en el lugar de almacenamiento en que se encuentra el crudo ya totalmente procesado, lo que implica que aún no se ha tenido que incurrir en gastos de transporte, manejo, trasiego y comercialización. En cualquiera de los dos escenarios, la totalidad de los costos de producción del crudo de regalías es sufragada por el explotador.</p>
Asociación Colombiana de Minería (ACM)	<p>En relación con la naturaleza de las regalías, son un rubro inherente a la industria de los proyectos mineros y petroleros, sin el que no es posible desarrollarla ni obtener ingresos. Su origen y naturaleza derivan de la misma Constitución (artículos 360 y 361)⁴³⁸, siendo una contraprestación económica a favor del Estado. Es decir, son ingresos públicos, que hacen parte del patrimonio del Estado y no tienen naturaleza tributaria. Antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022, las regalías siempre fueron consideradas como una expensa deducible del impuesto de renta siempre que se cumplieran con los requisitos de (i) necesidad, (ii) relación de causalidad y (iii) proporcionalidad, siguiendo lo establecido en el artículo 107 del ET y la jurisprudencia del Consejo de Estado.</p> <p>Independientemente de que se paguen en especie o en dinero, las regalías son un pago por el derecho que le otorga el título minero a explotar el RNNR y a</p>

⁴³⁶ Corresponde al volumen total de producción, una vez realizados todos los descuentos que por Ley se encuentran exentos del pago de regalías

⁴³⁷ Corresponde a la participación del Estado respecto de la producción gravable por tipo de hidrocarburo las cuales se encuentran definidas por Ley

⁴³⁸ También han tenido desarrollo normativo por medio de la Ley 141 de 1994 y Ley 2056 de 2020 y el Art. 227 del Código de Minas.

	<p>apropiárselo mediante su extracción. Teniendo en cuenta lo anterior, prohibir la deducción de las regalías distorsiona el hecho generador del impuesto a la renta ya que desconoce que el objetivo intrínseco de ese tributo es precisamente la obtención (en el año o período gravable) de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio del contribuyente, y no el de un tercero. Además, aplicando un “test de proporcionalidad rígido” se puede concluir que (i) es una medida regresiva, (ii) sacrifica la sostenibilidad a mediano y largo plazo de los sectores productivos más representativos del país, (iii) no tiene razones de política fiscal que sustenten razonablemente su existencia, (iv) no tiene en realidad fundamentos ambientales y (v) la minería sería la única actividad económica a la cual no se le permite deducir las contraprestaciones que se pagan al Estado por el uso, concesión y/o explotación de recursos de su propiedad, mientras que las otras actividades sí pueden hacerlo.</p> <p>Respecto de las metodologías y variables para la liquidación de las regalías, en el mundo existen dos maneras de pagarlas, como (i) un porcentaje sobre las utilidades o (ii) como una estimación <i>ad valorem</i>. En el segundo caso, como ocurre en Colombia, las regalías se pagan como un porcentaje de la producción, haya o no utilidades. En relación con el pago de las regalías que se pagan en dinero y en especie, antes de la Ley 2277 de 2022 su pago era equivalente y en ambos casos era deducible en su totalidad. Con la nueva reforma, a quienes pagan en dinero se les impide deducir el 100% de la regalía representada en su valor comercial⁴³⁹ y a quienes pagan en especie se les impide deducir el costo correspondiente a la producción del mineral. En este sentido, la medida es irrazonable ya que introdujo un trato completamente inequitativo para aquellas compañías que pagan las regalías en dinero; para el caso minero las regalías siempre se deben pagar en dinero. Independientemente de lo anterior, la norma es inconstitucional porque impedir la deducción genera una alteración a la base gravable y una desproporción que excede la capacidad de pago del sector.</p> <p>En relación con los impactos de la medida en términos de capacidad contributiva, la norma es inconstitucional ya que (i) desconoce y excede la capacidad contributiva de los contribuyentes mineros y (ii) desconoce la prohibición de imponer tributos confiscatorios. Sobre lo último, existen diversas formas de determinar cuándo una carga impositiva es susceptible de generar una pérdida patrimonial de una operación, en este caso minera. A saber, (i) la TET, que significa la proporción en el pago que una compañía realiza de impuesto sobre la renta respecto a las utilidades comerciales antes de impuestos. (ii) El <i>Government Take</i> (GT), que establece la proporción de todos los impuestos y contribuciones no tributarias pagados al Estado frente a las utilidades comerciales antes del pago de impuestos o lo que igualmente se conoce como la participación del Estado en un proyecto. (iii) La Rentabilidad Esperada del Patrimonio, que establece los valores mínimos que un inversionista espera del capital invertido en una operación o lo que también se conoce como el costo del capital. Utilizando cualquiera de las tres, la norma demandada vulnera el principio constitucional de equidad tributaria en la medida en que grava de manera irrazonable una actividad económica sin consultar su verdadera capacidad contributiva.</p>
Centro de Estudios de Derecho, Justicia	<p>La medida es constitucional. La deducción de las regalías de la renta bruta sí permite que el contribuyente recupere, parcialmente, el pago por este concepto. Si no se establece esta prohibición, el pago de las regalías, que es obligatorio</p>

⁴³⁹ La fórmula para liquidar las regalías en dinero multiplica las siguientes 3 variables: i) el precio de liquidación; ii) la producción; y iii) la tarifa o porcentaje establecido para cada uno de los minerales establecidos en la Ley.

y Sociedad (Dejusticia)	<p>por el agotamiento de los recursos no renovables debido a su explotación, se evapora al determinar la renta gravable del impuesto de renta. En el fondo, quien explota el RNNR no soporta el pago efectivo integral de la regalía ya que una parte de esta (correspondiente al 35% de la regalía pagada, que es la tasa impositiva) le es, en cierta forma, devuelta o subsidiada por el Estado al permitir la deducción.</p> <p>Este 35% que el contribuyente desembolsa como regalía por explotar un recurso no renovable lo recupera económicamente como deducción para determinar la renta gravable, y ese 35% es asumido por el Estado. Lo anterior es inconstitucional ya que esta deducción implica un pago efectivo menor de la regalía y que esta es “devuelta” por el Estado como deducción; recuperando el 35% de la regalía pagada, que es la tasa impositiva. Esto genera un impacto en el PGN de 3,8 billones de pesos para el 2023. Cabe resaltar que este impacto no se evidencia directamente en el SGR porque el pago se recupera económicamente por vía de deducción de impuestos. Por su parte, toda vez que la legislación tributaria tiene efecto general inmediato y el impuesto sobre la renta grava, el cambio normativo introducido por la norma acusada sí tendría efectos para los contratos suscritos bajo la vigencia de la norma anterior.</p> <p>Finalmente, la norma no contraviene el principio de igualdad, ya que las regalías se caracterizan por ser una contraprestación por el uso de RNNR que son de propiedad del Estado, lo que las hace especiales y no equiparables a otras contraprestaciones por el uso de bienes del Estado pero que no son recursos naturales no renovables.</p>
Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)	<p>La modalidad de pago de las regalías sobre la producción de RNNR no debería incidir sustancialmente en la base gravable del impuesto a la renta del productor. Esto se debe a dos razones principales.</p> <p>Primero, cuando las regalías se liquidan y pagan en especie, en cabeza de pozo o en boca de mina, son un menor valor de producción disponible en el punto de medición para el productor. Razón por la que nunca entra a formar parte de su patrimonio y, por tanto, su costo de producción debe ser restado de la base gravable del impuesto a la renta. Esto se debe a que, si bien el subsuelo pertenece al Estado, la extracción de recursos supone incurrir en gastos importantes para cumplir con el contrato de exploración y explotación. Así, se cumplen con los requisitos generales de deducibilidad del ET.</p> <p>Segundo, cuando se liquidan en dinero, en virtud de la ley o el contrato, el productor toma para sí la producción correspondiente a las regalías. Este valor es un porcentaje de la producción disponible en el punto de fiscalización, que debe pagar en dinero según el precio de mercado de referencia. En esta monetización del recurso, el productor hace suyo un ingreso que no le correspondería (ya que está destinado a los departamentos, municipios y distritos a través del Sistema General de Regalías) y que solo se neutraliza cuando se reconoce como un costo en el monto correspondiente a su pago. De hecho, el ingreso proveniente de la monetización de las regalías debería ser reconocido como <i>un ingreso recibido para terceros</i>, que no tiene la virtualidad de incrementar el patrimonio del productor.</p> <p>Así, el legislador no puede prohibir la deducción de las regalías o su costo de producción ya que excedería la libertad de configuración en materia tributaria. Además, desconocería los costos estructurales de una actividad productiva, sin más fundamento que generar mayor recaudo y/o desestimar injustificadamente un sector específico de la actividad económica.</p>
Econometría Consultores S.A.	<p>La TET sobre las ganancias y los componentes que se tienen en cuenta en su cálculo se encuentran en las normas NIIF. Específicamente, el denominador de</p>

	<p>la fórmula es la utilidad contable antes de impuestos (también llamada utilidad comercial) y no la renta líquida⁴⁴⁰. Esto se debe a que este valor logra medir la capacidad efectiva de pago del contribuyente ya que es el valor real de obtención de recursos por parte de una compañía, proveniente de la diferencia entre los ingresos recibidos y los costos o gastos incurridos. Por su parte, la prohibición de la deducción de las regalías implica una mayor renta líquida que no se traduce en una mayor capacidad de pago del contribuyente, en tanto que su utilidad contable antes de impuestos no aumenta por cuenta de la no deducibilidad de las regalías. En relación con el numerador de la fórmula, corresponde al impuesto sobre la renta, es decir, a la totalidad del impuesto a las ganancias reconocido contablemente. Los anteriores cálculos miden qué proporción de las utilidades se destina al pago del impuesto a la renta y complementarios, para así evitar que el pago de impuestos se lleve todo el patrimonio invertido.</p> <p>La no deducibilidad de las regalías es una medida que termina destruyendo valor. Esto no sólo es para las empresas productoras y para sus accionistas, sino que también es para el Gobierno central que en el mediano plazo termina viendo morigerado el recaudo que recibe de impuesto sobre la renta. También, es una destrucción de valor para los entes territoriales que en el mediano plazo también verán morigeradas las regalías que reciben por la extracción de los RNNR. No es cierto que el Estado esté asumiendo porcentaje alguno sobre el pago de las regalías con la deducibilidad. Se trata de un desembolso efectivo en el que debe incurrir el contribuyente y que desde una perspectiva económica es a todas luces un costo y cuya deducibilidad es la única forma de neutralizar el ingreso del contribuyente quien debe reconocer el 100% de mismo (para aquellos que pagan en dinero las regalías), aun cuando una parte sea propiedad del Estado.</p> <p>En el caso de las regalías en dinero, el gasto no deducible se tasa al valor comercial de las especies monetizadas que le corresponden al Estado. En el caso de las regalías en especie, el gasto no deducible se tasa con base en el costo de extraer las especies que se entregan al Estado a título de regalía. El monto de las regalías en especie pagadas al Estado no hace parte de los ingresos brutos de la compañía⁴⁴¹, mientras que cuando se paga en dinero los ingresos brutos corresponden al total facturado y son reconocidos tanto en la contabilidad como en la declaración de renta, independientemente de que una parte de esos ingresos le corresponda al Estado en virtud del pago de regalías. La realidad es que desde la perspectiva económica no hay ninguna lógica de por qué la disposición acusada incide de manera más gravosa a quienes pagan regalías en dinero y de manera menos gravosa a quienes pagan regalías en especie.</p>
Ana María Barbosa Rodríguez, representante de los intervinientes del expediente D-15.113 AC, José Alejandro Herrera	<p>Antes de la vigencia de la Ley 2277 de 2022 era totalmente indiferente si se pagaban las regalías en dinero o en especie, pues al poderse deducir su pago, para quienes la soportan en dinero, así como los costos de producción para quienes las pagan en especie, el impacto era neutro en la renta líquida, pues solo pagaban impuesto sobre la renta líquida generada por sus ingresos propios. Lo que genera inequidad es precisamente la regla de no deducibilidad demandada ya que después de la reforma sí difieren, siendo más alta la base gravable de quien paga en dinero.</p>

⁴⁴⁰ La renta líquida es un excedente fiscal nomenclal cuyas desviaciones con respecto a la utilidad contable antes de impuestos, no se traducen en una mayor capacidad de pago del contribuyente. Utilizar la renta líquida es un valor nominal y no efectivo.

⁴⁴¹ No hacen parte de la contabilidad ni de la declaración de renta.

Carvajal, Andrés Felipe Parra Ramírez y Ana María Barbosa Rodríguez	<p>Con independencia del mecanismo de pago de las regalías, ya sean en dinero o en especie, el desconocer un costo directamente relacionado con la generación de la renta para quienes explotan RNNR e impedir a un sector específico de la economía deducir del cálculo de la renta uno de los costos más consustanciales a su actividad, sin justificación razonable rompe el principio de equidad y desdibuja su real capacidad contributiva, al generarse una renta líquida ficticia. En la medida en que las regalías son del Estado y no del contribuyente, pretender rechazar el costo de producción de las regalías es tanto como decirles a los contribuyentes que deben asumir los costos de terceros y con ello generar una renta ficticia. El nuevo tratamiento impone una TET del 142,9%, lo cual convierte la norma en confiscatoria.</p> <p>El pago de regalías en especie funciona así: una vez se obtiene el RNNR, en boca de pozo se entrega la parte de la producción que le pertenece al Estado a título de regalías y la diferencia entra a formar parte del patrimonio (inventario) del contribuyente. Por tanto, el porcentaje que se entrega al Estado jamás se reputa de propiedad de quien explota los RNNR, no le genera ingreso alguno que se refleje en la renta líquida; simplemente es un menor valor de la producción disponible para el productor. Para el caso de las regalías que se pagan en dinero, como sucede en el sector minero, todo el mineral entra al inventario del contribuyente, forma parte de su patrimonio de tal manera que pueda tenerlo disponible para poderlo vender. Una vez lo vende, registra el ingreso a su nombre y de allí paga las regalías, monto que luego deduce en el proceso de depuración de la renta (antes de la norma demandada). La fórmula de no deducibilidad contemplada en la norma demandada jamás podría constituir un equivalente del monto de regalías monetizadas con las que se pagan en especie, pues la norma no tuvo en cuenta que quien paga en dinero refleja un ingreso por el valor comercial del bien, valor dentro del cual se encuentra el monto que corresponde a las toneladas que le pertenecen al Estado, es decir, con la no deducibilidad de las regalías, quien paga en dinero sigue reflejando en su ingreso un valor que no le pertenece, un valor que es del Estado (el equivalente al porcentaje de la producción acordado como regalía que ha sido monetizado).</p> <p>La norma no permite ningún tipo de interpretación que ofrezca la posibilidad condicionar su aplicación, pues para ello sería necesario buscar la manera de hacer equivalente la no deducibilidad del pago de las regalías en dinero, con la regla prevista por la ley para quienes la pagan en especie. Ello técnicamente no es posible, pues se requeriría que quienes pagan regalías en dinero no registraran como ingreso el valor de la venta equivalente al monto de la regalía pagada y tendrían que modificarse reglas del costo para quienes pagan regalías en dinero. Quienes pagan las regalías en dinero registran en su ingreso el valor obtenido por la venta de los RNNR que le pertenecen al Estado, esto es registran a su favor ingresos de terceros y, por tanto, la deducción de las regalías es el único mecanismo que les permite neutralizar el monto de un ingreso que no les pertenece. Al eliminarse la deducibilidad de las regalías, se crea una renta ficticia, inexistente para el explotador, sobre la cual se liquida inequitativa e injustamente un impuesto. No puede mantenerse una norma que pretende gravar en cabeza del contribuyente, un ingreso que es realmente del Estado.</p> <p>Es importante establecer desde el punto de vista del costo, si las deducciones permiten “recuperar” una parte del pago por regalías: la respuesta es no⁴⁴², pues</p>
--	--

⁴⁴² En Colombia se tuvo descuento tributario por regalías, pero exclusivamente para las entidades descentralizadas y por el período comprendido entre el año 1974 hasta el año 1986. En efecto, el artículo 6 del

	<p>(i) el obligado tributario previamente debió cancelarla para poder detraerla al depurar los ingresos que generó y (ii) la realización de dicha detracción no genera un beneficio o reintegro a favor de quien soportó el costo. Las deducciones, ninguna de ellas, se recuperan total ni parcialmente mediante su detracción de la renta bruta. Las deducciones son minoraciones estructurales que tiene como finalidad determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, el cual grava la riqueza, entendida como el ingreso del contribuyente susceptible de incrementar el patrimonio, esto es, la utilidad que en verdad es propia. En otras palabras, el impuesto de renta tiene como un elemento estructural la efectiva determinación de la capacidad contributiva por medio del reconocimiento de las deducciones y costos, que, de no ser tomados en cuenta, alterarían el propio hecho generador del impuesto, el cual no grava el ingreso sino la riqueza o utilidad. Eliminar la posibilidad de deducir las regalías implica que el contribuyente asuma un ingreso que no le corresponde, y, además, deba incorporarlo en su base gravable y tributar sobre este.</p> <p>Las regalías siempre han sido deducibles para particulares que explotan RNNR. Si bien mediante los Conceptos 54304 del 9 de julio de 1998 y 89041 del 20 de diciembre de 2004 la DIAN estimó que solo eran deducibles para las entidades descentralizadas, mediante Concepto 15766 del 17 de marzo de 2005, la misma Entidad revocó los conceptos anteriores y señaló expresamente que las regalías eran deducibles. Durante la vigencia de los conceptos de los años 1998 y 2005, los contribuyentes continuaron solicitando como deducción el pago por concepto de regalías, lo cual no fue cuestionado por las Autoridades Tributarias. El Concepto 15766 del 17 de marzo de 2005 fue anulado por el Consejo de Estado mediante Sentencia 19950 del 12 de octubre de 2017 bajo la consideración que no era viable que mediante un concepto se señale categóricamente que las regalías son deducibles. Señaló que la deducibilidad o no de los pagos por regalías de los contribuyentes, ya sean entidades descentralizadas o particulares, debe analizarse a la luz del artículo 107 del ET. Las regalías, entonces, constituyen una expensa necesaria para la producción de la renta y por tanto siempre han sido deducibles a la luz del artículo 107 del E.T.</p>
Hugo Palacios Mejía, experto en controversias en derecho constitucional y administrativo relacionadas con tributos	<p>Desde las perspectivas tributaria y matemática, la deducción de las regalías de la renta bruta no permite que el contribuyente recupere el pago por este concepto. La exposición de motivos de la norma demandada sostiene que la definición constitucional de regalía como contraprestación sustenta su no deducibilidad y que permitir la deducción de las regalías en el impuesto a la renta implicaría sustraer ingresos del Estado. De lo anterior se puede afirmar que confunde dos cosas distintas: los contratos y los impuestos. Esto se debe a que el primer inciso del artículo 360 de la Constitución no se refiere a un impuesto sino a un contrato. Es decir, consagra que no se puede permitir la explotación gratuita de los RNNR del Estado y que tal explotación debe hacerse dentro de un contexto contractual, no tributario. Así, entre la propiedad del Estado sobre el subsuelo y el pago de regalías que hace el minero para explotarlo hay una relación de causalidad contractual. De manera que la regalía que se paga en el ámbito contractual no es la misma regalía que se deduce en el ámbito tributario.</p> <p>A diferencia de lo que ocurre en una estructura contractual, en asuntos tributarios la Constitución entiende que el Estado y el contribuyente no obran en situación jurídica de igualdad, pues el primero opera como autoridad y el contribuyente como subordinado. En asuntos tributarios ni el Estado ni el minero pueden exigir equivalencias o contraprestaciones recíprocas; en</p>

Decreto 1979 de 1974 señaló que las entidades descentralizadas sí podían pedir la regalía como descuento

	<p>cambio, uno y otro quedan sujetos al principio de equidad. Este último exige atender la capacidad de pago del contribuyente y tratarlo en forma igual a otros contribuyentes comparables, salvo que el trato desigual pueda ser eficaz para conseguir algún objetivo constitucional prevalente. Si bien el legislador puede estructurar los tributos y, al hacerlo, apartarse de las normas contables, esto no significa que pueda desconocer principios constitucionales tales como el de igualdad o equidad. El Estado solo adquiere ingresos tributarios —derecho a exigir pagos— cuando (i) el contribuyente determina su renta líquida gravable y le aplica la tarifa correspondiente para llegar a su liquidación privada y presentarla; o (ii) cuando la DIAN hace una determinación unilateral del impuesto que debe pagar el contribuyente, y ella queda en firme. Solo a partir de uno de esos momentos el Estado adquiere derecho a recibir ingresos. Las regalías no se restan del impuesto, se restan de los ingresos del minero.</p> <p>Cuando el Estado no permite a un minero deducir las regalías —que constituye uno de los costos o gastos más importantes de la actividad minera— recibe un mayor ingreso por concepto de impuesto sobre la renta. Ese mayor ingreso proviene de la explotación de los RNNR, es decir, de las regalías que el minero no pudo deducir en el proceso de depuración de su renta. Este mayor ingreso no se destina en la ley a aumentar el presupuesto de ingresos del SGR, sino al PGN, puesto que el gobierno lo recauda por la vía del impuesto de renta. En términos efectivos, es posible hablar de un incremento indirecto, no contractual, del pago realizado por regalías cuando se prohíbe la deducibilidad de las regalías del impuesto sobre la renta.</p>
Luis Carlos Valenzuela Delgado, exministro de Minas y Energía y expresidente de la Corporación Financiera del Valle	<p>El efecto de la no deducibilidad de las regalías sobre la TET aumenta la base gravable, en sí mismo, implica una pérdida patrimonial, que es el efecto de confiscar. Para determinar el valor del patrimonio se debe pasar del valor razonable al valor realizable, calculando el valor de liquidación si se vende el producto en el mercado y obteniendo el flujo de caja descontado con una tasa de descuento de mercado (CAPM)⁴⁴³.</p> <p>Ahora bien, se causa una pérdida patrimonial cuando el retorno obtenido (ROE) es inferior al retorno de mercado⁴⁴⁴, como ocurre con la no deducibilidad de las regalías. Es errado entender que la existencia de utilidad contable impide que se dé una pérdida patrimonial. Lo anterior, genera un efecto confiscatorio por el efecto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente. Esto se debe a que un incremento efectivo de la TET y la base gravable del impuesto, ineludiblemente, conlleva a la reducción en el ROE o utilidades. Bajo un escenario en el que ROE real sea inferior al ROE esperado, un incremento de impuestos tiene carácter confiscatorio por causar pérdida patrimonial.</p> <p>Aplicando CAPM se obtiene que la tasa de retorno de mercado de una empresa de carbón en Colombia es del 11,7%. Sin embargo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) estimó que el retorno al capital alcanzado por las empresas del sector carbón, bajo un escenario de precios medios, previo a la no deducibilidad, es del 9%. Es decir que, según el MHCP, por motivos exógenos a la no deducibilidad de regalías, el capital invertido en negocios de carbón en Colombia obtiene rendimientos por debajo del retorno esperado del mercado y hace parte del riesgo asumido por el privado. Si a la realidad actual de las empresas del sector, además, se le adiciona un incremento a la TET asociado a la no deducibilidad de las regalías, el ROE, estimado por el MHCP, cae inmediatamente en un 7,0%. Este ROE es aún más alejado del retorno esperado de mercado, es exclusivamente atribuible a la no deducibilidad de regalías que</p>

⁴⁴³ También conocido como el Capital Asset Pricing Model.
⁴⁴⁴ Tasa de descuento de mercado.

	<p>aumenta la TET y castiga, desproporcionadamente, el retorno de la actividad económica de carbón.</p> <p>La no deducibilidad de regalías aumenta la TET y lleva a que las empresas del sector obtengan un retorno al capital significativamente inferior al que obtendrían antes de la reforma. Es decir, del 9,0% al 2,7%, lo que genera una pérdida patrimonial. Utilizando solo cifras dadas por el MHCP, la pérdida de patrimonio, exclusivamente asociada a la no deducibilidad, es del -26%. Si la capacidad contributiva debe consultar la condición individual y concreta para pagar tributos, es imposible afirmar que una norma que produce una pérdida patrimonial cumple con ese criterio.</p>
<p>German Forero Laverde, Juan Pablo Mejía Calle y Héctor Fabio Perafán, Universidad Externado de Colombia</p>	<p>Existen dos formas de calcular la TET, una que sigue la metodología del Gobierno (GN) y otra propuesta por la Universidad Externado de Colombia (UEC). Estas formas varían en lo siguiente: el uso de las variables de entrada con bases diferenciadas (contable vs. fiscal)⁴⁴⁵, los sujetos pasivos e impuestos bajo análisis (empresa vs. empresa y accionista)⁴⁴⁶ y el horizonte temporal bajo análisis⁴⁴⁷. Los cálculos propuestos por la UEC son apropiados ya que obedecen a prácticas usuales en el mercado financiero y emplean bases de datos de probado valor informativo que reflejan la realidad del sector.</p> <p>Teniendo en cuenta las anteriores diferencias, la TET propuesta por el GN no permite estimar la capacidad contributiva de los agentes. Esto, debido a que el denominador en la fórmula utiliza la renta líquida depurada más los ingresos no constitutivos de renta, que no refleja fielmente los recursos disponibles para repartir entre el gobierno, los accionistas y las necesidades de reinversión de la empresa. Así pues, erra el GN al indicar que la regalía es una contraprestación mas no un costo o gasto y compararla, por tanto, con un dividendo; el que una empresa no pueda deducir las regalías como costo admisible no quiere decir que no haya realizado el pago. Basta con que el incremento en la TET sea lo suficientemente alto para que una inversión que antes era rentable deje de serlo. Por esto, la utilidad antes de impuestos (contable) es un mejor índice de riqueza para identificar la capacidad contributiva de los agentes. Asimismo, las medidas usuales de la generación de valor⁴⁴⁸ son mejores estimadores de la capacidad contributiva de los agentes económicos que la renta líquida.</p> <p>Por su parte, los cálculos realizados por el GN contienen errores conceptuales y matemáticos. En primer lugar, erran en la definición del sujeto pasivo del impuesto. En segunda instancia se equivocan en la aplicación de la fórmula de</p>

⁴⁴⁵ La UEC hace uso de la TET siguiendo los lineamientos de los principios y normas de contabilidad e información financiera en Colombia, los cuales están reglamentados por la Ley 1314 de 2009 y un acervo de Decretos Reglamentarios posteriores, y que refieren a las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF. Así, con base en el parágrafo 86 de la NIC 12 de Impuesto a las Ganancias, la UEC calcula en su concepto técnico la TET como el cociente entre los gastos por impuesto de renta (numerador) y la utilidad antes de impuestos (denominador). El GN también hace uso de un cociente, aunque difieren las variables de entrada usadas en el numerador y el denominador. Específicamente, en el caso del numerador, se tienen en cuenta dos impuestos: el de renta² y el de los dividendos; mientras que, en el caso del denominador, se tiene en cuenta la renta líquida y los ingresos no constitutivos de renta.

⁴⁴⁶ La UEC analiza a la Empresa como sujeto pasivo del Impuesto de Renta, mientras que el GN analiza dos sujetos pasivos e impuestos diferenciados: la Empresa como sujeto pasivo del Impuesto de Renta, y al Accionista como sujeto pasivo del Impuesto al Dividendo. Esto conduce a que se presenten diferencias entre la TET que calculan ambas partes, toda vez que la UEC se enfoca en el Impuesto de Renta, mientras que el GN suma a este enfoque el Impuesto a los Dividendos.

⁴⁴⁷ La UEC realiza un análisis de la información histórica correspondiente a los últimos siete años que cuentan con información contable y financiera en el SIIS de la Superintendencia de Sociedades. Por su parte, el GN únicamente utiliza dos años de la información histórica para estimar el impacto de dicha medida.

⁴⁴⁸ Indicadores financieros como la rentabilidad patrimonial (ROE) y el valor económico agregado (EVA).

	la TET. Al realizar la fórmula corregida se identifica que la TET tiende a la tasa nominal de tributación independientemente de la inclusión o no de las regalías como costo. Esto indica que se trata de una medida que no varía con los cambios en el ingreso o de los costos y gastos del sujeto pasivo, por lo que no refleja de forma apropiada su capacidad contributiva. Además, los impactos de la medida objeto de análisis no se pueden observar en su entera dimensión a solo unos meses de implementada la reforma. Pensar que la velocidad de ajuste de la economía ante cambios en las condiciones institucionales es inmediata es incorrecto.
--	--

**SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO
JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
A LA SENTENCIA C-489/23**

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte Constitucional, a continuación, expongo las razones que me motivaron a salvar el voto a la Sentencia C-489 de 2023. En esa providencia, la postura mayoritaria declaró inexecutable el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 por el desconocimiento del principio de equidad tributaria horizontal entre quienes pagan la regalía en dinero y en especie. También, encontró que la prohibición de deducción era una medida confiscatoria. Considero que la Corte debió adoptar una decisión inhibitoria porque la demanda carecía de aptitud sustantiva, debido a la falta de especificidad, pertinencia y suficiencia de los argumentos en los que se fundamentó. De igual forma, la aproximación propuesta para la configuración de un cargo nuevo por equidad horizontal no era procedente, pues no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, ni a lo previsto en la jurisprudencia de esta Corte. Con todo, si en gracia de discusión, se superara la aptitud de la demanda, la disposición examinada debió declararse executable. Seguidamente, expondré los motivos que fundan mi postura.

1. *La falta de aptitud del único cargo admitido por la vulneración del principio de equidad tributaria.* La censura planteada en la demanda no cumplía con los presupuestos de especificidad, pertinencia y suficiencia exigidos por la jurisprudencia. El requisito de *especificidad* no se acreditó porque el actor solamente enunció el desconocimiento indistinto de los principios de justicia y equidad tributaria, sin presentar en concreto la oposición objetiva entre la norma y la Constitución. Únicamente replicó el contenido de la norma en el sentido de que los contribuyentes que exploran recursos naturales no renovables (RNNR) no pueden deducir del impuesto de renta lo pagado por regalías, lo que generaría un incremento artificial de la base gravable, sin demostrar de qué manera dicha disposición desconocía la Carta Política.

2. El requisito de *pertinencia* tampoco se cumplió porque el actor acudió a argumentos de conveniencia y contractuales que carecían de naturaleza constitucional. Por ejemplo, indicó que se cambiaban las reglas de juego a quienes suscribieron contratos de explotación “imponiéndoles una onerosa carga tributaria, que se adiciona al deber contractual que deben honrar a la hora de satisfacer las contraprestaciones económicas”.

3. Estaba ausente la *suficiencia*, tal y como lo advirtieron la DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Minas y Energía y

la Presidencia de la República. Aquella radicó en que el actor no presentó todos los argumentos que sustentaran el reproche. En especial, la falta de aspectos relacionales para identificar el desconocimiento de la equidad, pues se limitó a señalar que la norma aplica un trato diferente entre contribuyentes. Aunque el cargo de equidad difiere de aquel que se promueva por desconocimiento de la igualdad, el examen del reproche por equidad tiene rasgos de igualdad⁴⁴⁹. Particularmente, por el ejercicio de un estudio relacional del principio, bien sea en su dimensión horizontal o vertical, como la propia sentencia lo reconoce. De ahí que resultara ineludible indicar los otros supuestos que sustentaban la vulneración de la equidad, en especial, los contribuyentes con los cuales se haría la comparación ya que, en principio, los que pagan regalías y los que no lo hacen no eran sujetos comparables, al punto que la postura mayoritaria no abordó dicho análisis, sino que emprendió, la construcción oficiosa de una censura diferente a la propuesta por el ciudadano que resultó en la inexequibilidad de la medida con base la vulneración del principio de equidad horizontal y la confiscatoriedad del instrumento fiscal. Ambos aspectos no fueron desarrollados ni acreditados en la demanda.

4. *La configuración de un cargo nuevo por la aparente vulneración del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal.* En este caso no procedía la aplicación del artículo 22 del Decreto 2067 de 1991 en los términos de la jurisprudencia de la Corte para la configuración de una nueva censura por la aparente vulneración del principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, dado que i) la aproximación propuesta en la sentencia lleva a construir un cargo sin contar con elementos argumentativos básicos en la demanda⁴⁵⁰ y ii) no se advierte un vicio evidente y manifiesto de inconstitucionalidad⁴⁵¹. En cuanto a lo primero, la mera formulación en la

⁴⁴⁹ En la Sentencia C-293 de 2020, MM.PP. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger, esta corporación afirmó que: “(...) el análisis del principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad. Tal propósito busca determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. No se trata de principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cuestionamientos por violación de la equidad y viceversa”.

⁴⁵⁰ En la Sentencia C-052 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa, esta Corte señaló lo siguiente: “No obstante, la Corte no se detendrá a examinar la conformidad de la norma demandada con ninguna de estas exigencias, aunque se relacionen con los principios mencionados en la demanda, pues no fueron específicamente articuladas en ella. La acción pública no plantea un problema de desigualdad de trato, o que la ley tenga implicaciones confiscatorias, o que carezca de generalidad la configuración legal, o que a causa de la norma acusada dos contribuyentes con capacidades de pago desiguales se vean igualmente gravados, o que lo esté en mayor medida quien se encuentra en la situación económica más desventajosa. La demanda se limita a plantear que la norma cuestionada no consulta la capacidad económica y viola por eso los principios referidos. La Sala se centrará a definir si tiene razón”.

⁴⁵¹ En la Sentencia C-284 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, este tribunal sostuvo que: “(...) es admisible controlar el acto demandado a la luz de normas constitucionales no invocadas en la demanda, sólo si se advierte un vicio evidente de inconstitucionalidad. En ese caso las intervenciones ciudadanas, o el Procurador General u otras Cortes suelen ponerlo de presente antes de la decisión de la Corte Constitucional, y en tal medida no puede decirse que el control afecte la participación ciudadana en el control constitucional, ya que la evidencia del vicio activa previamente un debate al respecto.” En el caso concreto consideró que

demanda de un cargo de equidad basado en una de sus facetas (la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria), no habilita a la Corte para ampliar el alcance del control de constitucionalidad y examinar la disposición acusada al tenor del principio de equidad tributaria en todas sus facetas y dimensiones.

5. Adicionalmente, la referencia hecha por los intervinientes, para ilustrar los supuestos efectos de la norma dependiendo de las fórmulas utilizadas para la verificación de la forma en que aplica, y en los documentos antecedentes de otro expediente, no resultan suficientes para construir un nuevo cargo de inconstitucionalidad, basado en el aparente trato diferenciado entre quienes pagan las regalías en dinero y quienes lo hacen en especie en perjuicio de los primeros – ahora sí desde parámetros de igualdad –, ni proponer la integración normativa de la norma demandada con la totalidad del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

6. Se tiene que la audiencia pública no es un escenario para complementar o ajustar los argumentos de la demanda. A diferencia de lo que termina admitiendo la postura mayoritaria, la audiencia pública celebrada en el proceso no era un escenario procesal para complementar los argumentos de la demanda. Esto porque, según el artículo 12 del Decreto 2067 de 1991, aquella instancia procesal busca que el demandante, entre otros, concurra a responder preguntas para profundizar los argumentos expuestos o aclarar los hechos relevantes para tomar la decisión. De ninguna manera, los análisis realizados en una audiencia tal pueden configurar una nueva censura tal y como lo terminó admitiendo la mayoría.

7. En suma, en esta decisión se asumió una revisión oficiosa de la norma acusada que desconoció el principio de participación política que sustenta la acción pública de inconstitucionalidad y el postulado democrático que orienta su trámite. En este último caso, no se permitió a los intervinientes el proceso pronunciarse sobre el cargo finalmente construido por la decisión.

8. De aceptarse, en gracia de discusión que el cargo de la demanda era apto la norma acusada era exequible. A continuación, presentaré mis diferencias con el estudio sobre temas generales del caso y con el análisis de constitucionalidad de la medida. No sobra señalar que, por la adecuación de los cargos, terminó la decisión sin afrontar el problema constitucional de fondo en este asunto, cual era resolver si era inconstitucional que el

“Por tratarse entonces de un desconocimiento evidente de la reserva de ley estatutaria, en una materia tan trascendental como la acción de tutela, la Corte considera imperativo y legítimo fundar su decisión de inexequibilidad sobre este último punto, aun cuando no haya sido planteado en la acción pública como un cargo, en la medida en que es una decisión que resulta indispensable para asegurar el futuro de la supremacía normativa de los derechos fundamentales protegidos por la Constitución (CP arts 4 y 86)”.

Legislador prohibiera que las regalías fueran deducidas frente al impuesto de renta.

9. *El estudio acerca de la propiedad del Estado sobre los RNNR.* El examen de este apartado resultaba innecesario de acuerdo con las censuras analizadas, porque la Sala no revisó un impuesto cuyo hecho generador fuera la propiedad. El tributo estudiado fue el impuesto de renta, frente al cual lo determinante es la generación de riqueza a partir de los ingresos percibidos por el contribuyente. El análisis sobre la propiedad de los RNNR puede resultar problemático, por ejemplo, frente al caso de las regalías en especie, pues en este evento dichos recursos se conservan en el ámbito jurídico del Estado hasta su comercialización.

10. De otro lado, como la sentencia lo resalta, en la Asamblea Nacional Constituyente se debatió el tema y se estableció que lo que entrega el Estado es un derecho de explotación de los RNNR y no, en estricto sentido, la propiedad de estos. Por ello, las regalías configuran una especie de compensación al Estado por la disminución de los RNNR que son de su propiedad, mas no con respecto a la propiedad de los recursos explotados.

11. *La naturaleza jurídica de las regalías.* No comparto los argumentos expuestos en la sentencia en cuanto a explicar las regalías a partir de nociones propias del Código Civil. En particular, al señalar que las regalías son una obligación bilateral, conmutativa y condicional. En este punto era crucial establecer que su origen y naturaleza es constitucional y se trata de una contraprestación especial establecida por el Constituyente que debe pagar al Estado quien adquiere el derecho de explotar RNNR.

12. *La aproximación al principio de equidad tributaria desde el análisis del tributo individualmente considerado.* Existe una contradicción en la sentencia en torno a la línea jurisprudencial que soporta la aproximación al principio de equidad tributaria desde el análisis del tributo individualmente considerado. En el FJ 150 se afirma que, de acuerdo con la jurisprudencia de esta corporación, “este principio tiene una naturaleza estructural, lo que implica que el sistema tributario en conjunto debe ser equitativo, por lo que no se deben analizar los tributos individualmente considerados”. No obstante, a renglón seguido, en el FJ 151 se afirma lo contrario, esto es, que la Sala Plena ha sostenido que el principio de equidad admite dos aproximaciones, una de estas “predicable de los tributos individualmente considerados”. La falta de precisión de esta línea argumentativa es particularmente relevante cuando, como en este caso, se analizan deducciones encaminadas a la determinación de la renta líquida gravable como base para la aplicación de la tarifa en el régimen del impuesto sobre la renta, debido a que no presenta una postura consolidada de la Corte en esta cuestión. En otras palabras, no hay una postura

actual y consolidada en la jurisprudencia constitucional que contemple el análisis del principio de equidad tributaria horizontal a partir de un mecanismo tributario aplicable a un impuesto individualmente considerado.

13. En efecto, la Sentencia C-486 de 2020⁴⁵², citada en la sentencia para sustentar dicha aproximación, referencia la Sentencia C-409 de 1996⁴⁵³ y expone que aquella trató el tema de las deducciones tributarias en los siguientes términos: “en la sentencia C-409 de 1996, pese a referir primordialmente al carácter sistémico y estructural de la equidad, la Corte también puso de presente la posibilidad de descender a su valoración frente a tributos individualmente considerados, en línea con la verificación de la *razonabilidad* de la medida frente a la realidad económica del contribuyente. Sobre el particular, en la providencia en cita se expuso que: “(...) es cierto (...) que estas limitaciones legales [esto es, la no deducibilidad de algunos valores] pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, [este Tribunal] ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en [el logro] de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”.

14. En igual sentido, la Sentencia C-249 de 2013⁴⁵⁴, reiterada en las sentencias C-291 de 2015 y C-010 de 2018⁴⁵⁵, recordó que no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para considerarla contraria a la Constitución, puesto que el Legislador puede incidir en la equidad siempre que tales sacrificios “(...) no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”, de conformidad con los artículos 150-12 y 338 superiores. Postura recientemente retomada en la Sentencia C-293 de 2020⁴⁵⁶.

15. Adicionalmente, la Sentencia C-052 de 2016⁴⁵⁷, también citada en la sentencia dentro del apartado referido, abordó el amplio margen de configuración del que goza el Legislador al establecer qué debe entenderse por ingreso para efectos del impuesto sobre la renta. Textualmente ese fallo sostuvo lo siguiente:

“(...) la Constitución no precisa qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni tampoco reglamenta cuáles ingresos deben tenerse en cuenta en la

⁴⁵² M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

⁴⁵³ M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁴⁵⁴ M.P. María Victoria Calle Correa.

⁴⁵⁵ Ambas con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴⁵⁶ MM.PP. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

⁴⁵⁷ M.P. María Victoria Calle Correa.

determinación de la renta gravable. La Carta ciertamente reconoce de manera amplia que el Congreso tiene la función de “[e]stablecer contribuciones fiscales” (CP art 150 num 12), y que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales “podrán imponer contribuciones fiscales” (CP art 338). Sin embargo, la Carta no consagra reglas específicas sobre cómo deben estar configuradas estas contribuciones. La determinación de los elementos de un tributo, y su concepción técnica, son entonces aspectos que están sujetos a discusiones de orden económico, jurídico, político y contable, y pueden evolucionar con el tiempo, por lo cual la competencia para establecerlos le corresponde al legislador. En Colombia, el Estatuto Tributario considera como integrantes de la renta líquida gravable todos los ingresos “ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados” (ET art 26). No obstante, esa definición legislativa no es acogida de forma explícita por la Constitución, ni es tampoco una pauta que se infiera objetivamente de los principios constitucionales del derecho tributario, por lo cual no puede erigirse en parámetro de constitucionalidad de las restantes previsiones del orden legal. De hecho, la estipulación que hoy consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario no siempre ha sido idéntica en la ley colombiana. En la historia del impuesto de renta se observan, por lo demás, diversas discusiones en torno a sus elementos, como las relativas a si la renta debe ser cedular o sintética, o a si deben o no reconocerse como ingresos todos los incrementos netos de riqueza o solo los periódicos, entre otras. La Constitución no toma partido en estas controversias, aunque sí fija principios de justicia en la tributación.”

16. Además, dicha providencia enfatizó en que si bien el legislador cuenta con un marco constitucional suficientemente amplio para determinar los criterios definitorios de un ingreso y cuáles ingresos constituyen la renta gravable, al mismo tiempo encuentra límites en los principios de equidad, justicia, eficiencia y progresividad:

“Cuando el Congreso de la República decreta o modifica el impuesto sobre la renta cuenta por lo tanto con un amplio margen para configurar sus elementos integrantes, entre los cuales se encuentra la base gravable. En vista de que la Constitución no estatuye una concepción normativa cerrada acerca de lo que son los ingresos, ni cuáles de ellos constituyen la renta a la cual se aplicará la tarifa del gravamen, el legislador tiene la facultad de definir ambas cuestiones, con relativa libertad. Pero ese margen de configuración legislativa no es entonces absoluto, pues el ordenamiento también impone ciertas restricciones, entre las cuales se encuentran las que fueron invocadas en la acción pública; es decir, la equidad, la justicia, la progresividad y, cuando estos principios entran en conflicto con otros, esa colisión debe dirimirse conforme a criterios de razonabilidad. La Constitución prevé, en efecto, que todas las personas tienen el deber de contribuir con los gastos e inversiones del Estado “dentro de conceptos de justicia y equidad” (CP art 95-9), e igualmente dice que el sistema tributario se funda en los principios de “equidad, eficiencia y progresividad” (CP art 363).”

17. Posteriormente, en la Sentencia C-606 de 2019⁴⁵⁸, igualmente se refiere al amplio margen de configuración del Legislador para establecer deducciones en el régimen del impuesto sobre la renta y sus limitaciones. En concreto, indica lo siguiente:

“63. El principio de equidad tributaria exige que en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad contributiva de los obligados con el objeto de *“evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”*. Ha señalado la jurisprudencia que *“el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insostenible y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal.*

(...)

65. El principio de equidad tributaria tiene una naturaleza *estructural* en virtud de la cual el sistema tributario debe ser equitativo en su *integridad*. En tal sentido, la Corte ha señalado que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado. Por ende, es preciso analizar el impacto de *“una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema”*, y no de manera aislada. Sobre el particular, la sentencia C-776 de 2003, señaló que: “[E]l alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho: “los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.” Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”.

⁴⁵⁸ M.P. Alejandro Linares Cantillo.

66. Así pues, en razón de la naturaleza preponderantemente sistémica o estructural la Corte ha señalado que la Constitución autoriza al legislador para “*alterar en principio el equilibrio del sistema tributario*” e “*incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante*”. Desde este enfoque, las diferenciaciones de trato que establezca el legislador, en la configuración del sistema tributario, son *–prima facie–* constitucionales.”

18. Y definió la metodología para el análisis de constitucionalidad de medidas tributarias que potencialmente interfieran con el principio de equidad tributaria, en los siguientes términos:

“69. Como consecuencia de lo anterior, el análisis de constitucionalidad de medidas tributarias que potencialmente interfieran con el principio de equidad tributaria, contendrá principalmente dos etapas de análisis: en *primer lugar*, deberá determinarse si la diferencia de trato tiene un carácter definitorio, es decir, no puntual o accesorio, sino trascendental; y en *segundo lugar*, si siendo trascendental, la norma transforma al sistema tributario en su conjunto, en uno distinto. Incluso verificado lo anterior, el juez constitucional debe evaluar si dicha afectación se encuentra justificada. A dichos efectos, el juez debe adelantar un test de constitucionalidad de intensidad *leve* lo que supone analizar (i) la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y; (ii) su idoneidad para alcanzar dicho propósito.”

19. En este orden de ideas, la aproximación al principio de equidad tributaria desde el análisis del tributo individualmente no es la postura actual de la jurisprudencia de la Corte. Por tal razón, resultaba imperativo analizar el impacto de la norma demandada en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, y no de manera aislada. Sin embargo, ni la naturaleza estructural del principio de equidad tributaria ni la visión integral del sistema tributario fueron tenidas en cuenta para efectuar el análisis metodológico sobre la constitucionalidad de la norma objeto de examen. Ni siquiera fue considerada la estructura sistémica del impuesto de renta, particularmente, las deducciones que aquel permite, para establecer la vulneración del principio de equidad tributaria horizontal.

20. *El análisis de sostenibilidad fiscal.* La sentencia acoge la “postura novedosa” propuesta por algunos intervinientes en torno al alcance de la sostenibilidad fiscal como límite al ejercicio de la facultad impositiva, cuando esta se ejerce para aumentar la carga tributaria de un sector económico específico que contribuye de manera significativa al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Referenciar este asunto era innecesario puesto que no era un aspecto definitorio o, al menos, relevante para resolver el caso concreto. No queda claro en la sentencia cuál es su alcance cuando se está ante una reforma tributaria estructural y específicamente frente a una medida que busca aumentar los ingresos de la Nación. Justamente, la definición de la política fiscal del país es uno de los instrumentos de intervención del Estado

que define los mecanismos para obtener los ingresos requeridos que permitirán atender los gastos y necesidades públicas. En tal escenario, no es preciso el alcance que la providencia le reconoce a dicho criterio orientador cuando se trata de estas normas. Esto porque, por ejemplo, puede suceder que, desde lo estructural, el establecimiento de una no deducción contribuya a la consecución de mayores recursos fiscales que materialice la sostenibilidad del sistema tributario.

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

22. Esta aproximación configura un desconocimiento de la jurisprudencia de la Corte sobre el criterio de sostenibilidad fiscal. Si bien la sentencia citó el Auto 233 de 2016, aquel de ninguna manera previó que la sostenibilidad fiscal tenía dicho alcance cuando el Legislador establecía reformas tributarias estructurales y mecanismos para aumentar el ingreso público. Por lo demás, hacer depender este análisis y sus consecuencias de que se presenten ciclos económicos de mayor o menor crecimiento, resulta altamente problemático y no se aviene a previsiones constitucionales respecto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, pudiendo generar controversias frente a situaciones análogas en las que se pretenda la aplicación de este mismo criterio.

23. *Solución del problema jurídico sobre el presunto desconocimiento del principio de equidad en su dimensión horizontal.* Enfatizo que el análisis de constitucionalidad sobre el cargo, de construcción oficiosa, respecto de las diferencias de trato entre las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan las regalías en especie y aquellas que pagan las regalías en dinero, se basa en los posibles efectos prácticos de la norma y no en su alcance abstracto. Esta interpretación genera serias dificultades alrededor de que i) el control de constitucionalidad dependerá de la metodología aplicada para establecer el impacto de la no deducción en dinero o en especie, y que ii) el impacto de la prohibición puede ser mayor en las regalías en especie o en las

regalías en dinero, según la relación que se presente entre el precio del crudo o gas y el costo de producción. En dicha distorsión influyen valores como la diferencia de costos según la calidad del petróleo que se encuentre en el subsuelo, la diferencia de costos derivados de la extracción terrestre o costa afuera, la volatilidad de los precios del petróleo, entre otros.

Al respecto incorporo análisis comparativos hipotéticos pero basados en la aplicación normativa, sobre estas diferencias que, por demás, no permiten señalar que opere una regla fija en beneficio de una u otra modalidad de pago del tributo.

Supuesto I: costo de producción de barril \$25

Antes de la Ley 2277	
Supuestos	
2 barriles vendidos y uno de regalías. Costo de producción por barril de \$25	
Valor bruto del barril: \$75	
Gastos de MTTC: \$20	
Valor del barril neto es igual al valor bruto menos gastos de manejo, transporte y comercialización: \$50	
Costo de producción barril: \$25	
Regalías en especie	Regalías en dinero
Ingresos por venta de crudo (2x75): \$150	Ingresos por venta de crudo (2x75): \$150
Costo de producción (3x25): \$75	Costo de producción (3x25): \$75
Gastos de MTTC (20x2): \$40	Gastos de TMTYC barriles propios(2x20): \$40
Utilidad fiscal: \$35	Ingreso por venta de crudo regalías: \$75
	Regalía en dinero: \$55
	Gastos de TMTC crudo del Estado: \$20
	Utilidad fiscal: 35

Después de la Ley 2277	
Supuestos	
2 barriles vendidos y uno de regalías.	
Valor bruto del barril: \$75	
Gastos de MTTC: \$20	
Valor del barril neto es igual al valor bruto menos gastos de manejo, transporte y comercialización: \$50	
Costo de producción barril: \$25	
Regalías en especie	Regalías en dinero
Ingresos por venta de crudo (2x75): \$150	Ingresos por venta de crudo propio (2x75): \$150
Costo de producción barriles propios (2x25):	Costo de producción barriles propios y de

\$50	regalías (3x25): \$75
Costo de producción barril del Estado: (Real 25 Fiscal 0): 0	Gastos de TMTYC barriles propios(2x20): \$40
Gastos de MTTC (\$20x2): \$40	Ingreso por venta de crudo regalías: \$75
Utilidad fiscal: \$60	Regalía en dinero (real 55 fiscal 0): 0
	Gastos de TMTC crudo del Estado: \$20
	Utilidad fiscal: 90
Utilidad real: 35	Utilidad real: 35

Supuesto II: costo de producción barril \$35

Antes de la Ley 2277	
Supuestos	
2 barriles vendidos y uno de regalías. Costo de producción por barril de \$35	
Regalías en especie	Regalías en dinero
Ingresos por venta de crudo (2x75): \$150	Ingresos por venta de crudo (2x75): \$150
Costo de producción (3x35): \$105	Costo de producción (3x35): \$105
Gastos de MTTC (20x2): \$40	Gastos de TMTYC barriles propios(2x20): \$40
Utilidad fiscal: \$5	Ingreso por venta de crudo regalías: \$75
	Regalía en dinero: \$55
	Gastos de TMTC crudo del Estado: \$20
	Utilidad fiscal: 5

Después de la Ley 2277	
Supuestos	
2 barriles vendidos y uno de regalías. Costo de producción barril: \$35	
Regalías en especie	Regalías en dinero
Ingresos por venta de crudo (2x75): \$150	Ingresos por venta de crudo propio (2x75): \$150
Costo de producción barriles propios (2x35): \$70	Costo de producción barriles propios y de regalías (3x35): \$105
Costo de producción barril del Estado: (real 35 Fiscal 0): 0	Gastos de TMTYC barriles propios(2x20): \$40
Gastos de MTTC (\$20x2): \$40	Ingreso por venta de crudo regalías: \$75
	Regalía en dinero (real 55 fiscal 0): 0
	Gastos de TMTC crudo del Estado: \$20
Utilidad fiscal: \$40	Utilidad fiscal: \$60
Utilidad real: \$5	Utilidad real: \$5

24. El pago de regalías en especie y en dinero son dos modalidades diferentes establecidas por el legislador y no por el Constituyente. El establecimiento del precio de la regalía está sometido a dinámicas distintas que pueden generar resultados diferentes según sea por una u otra modalidad. Luego, el Legislador está habilitado para incentivar el uso de una modalidad determinada de pago de las regalías, estableciendo diferencias de régimen, como por ejemplo si se buscara con la política fiscal que se aplicara mayormente el propio de la entrega de bienes o en especie, para fomentar su comercialización directa por el Estado.

25. Al habilitarse la deducción producto de la inexequibilidad: ¿ambos extremos deducirán el mismo valor y asumirían los mismos beneficios y cargas tributarias? Al aceptarse este argumento y permitirse la deducción, también habrá una ventaja para quienes pagan las regalías en dinero, porque pueden deducir un valor mayor frente a los que deducen el pago en especie. Tal ventaja también será inconstitucional, porque someterá a los que pagan las regalías en especie a un acceso limitado e inferior del beneficio tributario. En suma, los contribuyentes que paguen las regalías en especie tributarían más. ¿Ese sería un efecto previsto por la sentencia?

26. La conclusión sobre este aspecto lleva a determinar que no existe problema de constitucionalidad sobre la prohibición de la deducción de las regalías del impuesto de renta, en sí misma considerada. El supuesto problema de constitucionalidad que abordó la sentencia radicó en los efectos prácticos de la norma, específicamente en la forma en que se liquidan las regalías en dinero y en especie y su impacto tributario diferenciado. Tampoco tenía cabida, como problema de dimensión constitucional, la distinción entre los sujetos pasivos comparados en términos de tratamiento contable, pues esto obedece a la elección de un método determinado.

27. Ahora bien, a pesar de que en el país solo paga regalías en especie el sector de hidrocarburos, todo el análisis de este nuevo cargo se fundó en el pago de regalías en especie por la explotación de petróleo crudo. Esta situación despierta aún más inquietudes que certezas, pues no quedó claro si la regla definida ¿es trasladable a todos los escenarios en los que se pagan regalías, incluso en los que solo se hace en dinero o aquellos en los que se recurre al pago de regalías por obras? De igual manera, la inexequibilidad de la norma impacta también en escenarios diferentes al del petróleo que podrían no estar sujetos a las mismas dinámicas de dicho mercado y aun así, la postura mayoritaria no expone las razones para la configuración de la inconstitucionalidad de la medida en dichos sectores.

28. Por último, resultan evidentes las debilidades en el desarrollo de los pasos del juicio integrado de igualdad de intensidad leve escogido para el análisis de la medida. La argumentación de la sentencia al resolver este cargo: (i) no abordó la finalidad de eficiencia en el tributo y en las regalías expuesta por algunos intervinientes (Ministerio de Hacienda y Crédito Público). En concreto, que la medida buscara, por un lado, evitar que el Estado subsidiara las regalías vía deducción del impuesto de renta y, adicionalmente, procurar efectos extrafiscales al desincentivar una actividad específica (internalizar las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas de la explotación de RNNR). En tal sentido, la postura mayoritaria se limitó a señalar que “la finalidad que persigue la norma, en relación con la diferencia de trato frente a quienes pagan

la regalía en dinero y en especie, no se encuentra prohibida por la Constitución”. Tampoco (ii) indicó las razones por las cuales el medio escogido no era idóneo pues, en lugar de esto, argumentó la prohibición de establecer un tratamiento disímil entre los sujetos comparados, dada la aparente desproporcionalidad en las cargas tributarias de contribuyentes ubicados en la misma posición.

29. En tal sentido, procedía la declaratoria de exequibilidad de la medida en atención a que, como la misma sentencia lo reconoce, en más de 20 decisiones judiciales, la Corte ha establecido la constitucionalidad de instrumentos tributarios que limitan o restringen las deducciones tributarias. Resulta evidente que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en cuanto al diseño de la política tributaria y especialmente, para establecer, revocar, limitar, restringir o prohibir deducciones, minoraciones estructurales y beneficios tributarios. Sin impuestos, definidos en el ámbito del debate democrático, no puede haber destino común ni capacidad colectiva para actuar. Los tributos representan un acuerdo político sobre quien debe pagar qué y en nombre de qué principios, cuya definición corresponde a la instancia deliberativa y democrática por antonomasia. En este caso, la medida era proporcionada y razonable porque: i) perseguía una finalidad constitucional válida relacionada con el aumento del recaudo de los ingresos de la Nación, mediante la restricción de la deducción de las regalías para quienes explotan RNNR. Adicionalmente, buscaba alcanzar objetivos de eficiencia tributaria y procurar efectos extrafiscales relacionados con desincentivar unas actividades económicas determinadas; ii) el medio era idóneo, puesto que lograba aumentar el recaudo mediante un mecanismo que permitía establecer la renta líquida gravable; y iii) aquel no estaba prohibido por la Constitución, en atención a que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria y, como la Corte lo había expresado previamente y así lo advierte la ponencia, las limitaciones o restricciones a las deducciones impositivas no son inconstitucionales per se.

30. *Solución del problema jurídico propuesto por el presunto desconocimiento del principio de equidad en su dimensión vertical. La medida analizada no era confiscatoria.* Este análisis se alejó de los planteamientos expuestos por el actor y, en consecuencia, configuró una nueva censura que debía cumplir con los presupuestos jurisprudenciales para tal fin. En concreto, sobre la presunta confiscatoriedad de la medida en el marco de ciclos económicos de precios bajos. Esta nueva aproximación también debía cumplir los requisitos de la Sentencia C-284 de 2014⁴⁵⁹, entre otros, lo que implicaba acreditar un vicio evidente de constitucionalidad.

⁴⁵⁹ M.P. María Victoria Calle Correa.

31. Contrario a lo afirmado en la sentencia, en la actualidad, la jurisprudencia constitucional no mantiene un criterio cuantitativo para examinar la confiscatoriedad de los impuestos, esto es, no existe un límite nominal y objetivo para establecer la confiscatoriedad. Al respecto, en la Sentencia C-388 de 2016⁴⁶⁰, esta corporación sostuvo lo siguiente:

“(vi) La interdicción de confiscación está fundada en la protección constitucional al derecho a la propiedad privada. No obstante, (vii) no supone que la propiedad de los contribuyentes es intangible, sino solamente que la apropiación de los bienes de los particulares por causa fiscal, tiene límites. (viii) Desde una perspectiva cualitativa, la no confiscación implica que el legislador no está habilitado para crear medidas que afecten drástica o sustancialmente la propiedad de los particulares. (ix) Sin embargo, desde un punto de vista cuantitativo, es muy complejo establecer cuál es la proporción de los recursos del contribuyente que el legislador está habilitado para gravar y que, de ser superada, daría lugar a que el tributo adquiriera carácter confiscatorio, principalmente por la amplia de libertad de configuración normativa del legislador en materia fiscal.

(x) Si bien en la jurisprudencia constitucional comparada, como la alemana y la argentina, se han intentado identificar algunos porcentajes, luego de los cuales los gravámenes serían confiscatorios, ni las proporciones señaladas por esos tribunales ni otras parecen aplicables en el sistema jurídico colombiano, por no tener sustento en el texto de la Constitución ni en la doctrina de la Corte Constitucional. (xi) En oposición y ante la dificultad de establecer proporciones o indicadores numéricos exactos de cuándo un tributo se vuelve confiscatorio, la doctrina tributaria y la Corte Constitucional Colombiana han indicado que, con certeza, un gravamen solo tiene implicaciones confiscatorias en aquellos supuestos en que absorbe la totalidad de los valores gravados.”

32. En este sentido, la confiscatoriedad es un elemento que se verifica caso a caso, desde la desproporción de la medida y la destinación de la actividad privada al pago del impuesto y no frente a la generación de ganancias. Sin embargo, las sentencias que cita el proyecto no dan cuenta de la coexistencia de ambos elementos de análisis.

33. Asimismo, el argumento presentado en la sentencia sobre la presunta confiscatoriedad del impuesto en ciclos económicos de precios bajos para el petróleo y los minerales configura un límite problemático para el ejercicio del poder impositivo del Estado, como se advirtió antes. Particularmente, porque

⁴⁶⁰ M.P. Alejandro Linares Cantillo.

el Gobierno y el Legislador tendrían que desplegar dicho poder impositivo a condición de que aquel solo surta efecto en momentos de precios altos. Este aspecto podría tener un impacto negativo en la planeación sobre los ingresos de la Nación y cualquier ejercicio presupuestario. Tal situación restringe la capacidad de reacción de los poderes públicos, en el marco de sus competencias, para hacer frente a situaciones económicas desfavorables y proceder a la verificación de la conveniencia o no de ciertas medidas.

34. La metodología empleada tiene las siguientes dificultades: i) el uso discrecional o arbitrario de variables económicas y ii) la consideración de que en precios bajos se mantienen los mismos costos de producción y la misma actividad económica que en precios altos. Frente a este último punto, la principal dificultad es no reconocer el conocimiento y la experiencia de los agentes económicos que participan en un escenario altamente tecnificado. Aun en épocas de precios bajos, aquellos agentes adecuarán sus conductas para la toma de decisiones orientadas a reducir costos y percibir ganancias.

35. Ahora bien, la sentencia no contempló el análisis de la supuesta confiscatoriedad desde una perspectiva sistémica del impuesto de renta. Es decir, si a pesar de todas las posibilidades de depuración de la base gravable, en tiempos de precios bajos y demás minoraciones estructurales, la prohibición de deducción de regalías implica un escenario de confiscación. La visión aislada de la medida no permite aproximarse al tributo desde una mirada estructural, tanto del impuesto de renta como de todo el sistema en su conjunto.

36. La supuesta naturaleza confiscatoria de la prohibición de deducción de las regalías en ciclos económicos de precios bajos, en el marco de la equidad vertical. Esta argumentación resultaba contraria a la evidencia fáctica, pues supuso que la medida impositiva generaba una tasa efectiva de tributación desproporcionada cuando los precios del petróleo eran bajos. Sin embargo, el reciente informe 3T23 de Ecopetrol advertía que, aún con las dificultades de precios bajos, generadas por bajas ventas, efectos cambiarios, entre otros factores, la tasa efectiva de tributación, que incluía la sobre tasa al impuesto de renta y la no deducibilidad de las regalías, fue del 47.0% frente al 32.8% del 3T22 y del 43.9% para los 9M23 ante el 32,8% de los 9M22⁴⁶¹. Estas variaciones no evidencian un impacto irrazonable de la medida, frente a la pretensión recaudatoria del Congreso. Bajo tal entendido, la decisión estuvo basada en conjeturas sobre lo que podría ocurrirle al sector.

⁴⁶¹ Disponible en <https://files.ecopetrol.com.co/web/esp/inversionista/reporte-3t23-ecopetrol-esp.pdf>, consultado el 15 de diciembre de 2023.

37. Finalmente, surge la cuestión de si la confiscatoriedad también es predicable de las regalías que se pagan con obras, tal aspecto no fue estudiado por la postura mayoritaria y sin embargo, es destinatario de la decisión de inexequibilidad. De igual manera, la argumentación de la decisión está basada en conjeturas que carecen de relevancia constitucional y de precisión técnica. En concreto, el establecimiento de escenarios de precios altos y bajos de un determinado mercado o actividad económica. Lo anterior, es el eje central de la supuesta confiscatoriedad de la medida, porque aquella depende de si se está ante precios bajos o altos. Reitero que la prohibición no tendría problemas de constitucionalidad porque las supuestas dificultades identificadas por la mayoría surgirían a partir de su aplicación práctica.

38. De otra parte, la postura mayoritaria indicó que la ausencia de confiscatoriedad es una regla no susceptible de ponderación. Este argumento, desarrollado en el FJ. 254 de la sentencia resulta problemático por las siguientes razones: i) no tiene referencia constitucional. La Carta Política no contiene una cláusula expresa sobre la regla de no confiscatoriedad; ii) la noción de confiscatoriedad ha sido desarrollada jurisprudencialmente. En ese sentido, la postura mayoritaria no referenció las decisiones de esta corporación que hayan establecido dicha regla constitucional; y iii) resulta contradictorio que la mayoría considere la confiscatoriedad como una regla cuando aquella es manifestación de un principio, el de equidad tributaria vertical que, contrario a lo expresado, es susceptible de ponderación.

39. Para **AARNIO**, la diferencia entre reglas y principios puede abarcarse desde un criterio de generalidad⁴⁶². Bajo ese escenario, los principios tienen un grado de generalidad relativamente alto y las reglas son normas de un grado de generalidad relativamente bajo⁴⁶³. Sin embargo, el grado de generalidad no es suficiente para sustentar la diferencia. Bajo ese entendido, las reglas son seguidas o no lo son. Pueden compararse “(...) a las vías de ferrocarril: o las sigues o no.”⁴⁶⁴ Por su parte, los principios tienen las siguientes características: i) no proporcionan razones concluyentes o definitivas para una solución, como las reglas. Únicamente ofrecen razones *prima facie*; ii) tienen una dimensión de peso o importancia ausente en las reglas; iii) son mandatos de optimización; y iv) guardan una profunda afinidad con los valores, los objetivos políticos y morales^{465 466}.

⁴⁶² A. Aarnio. Reglas y principios en el razonamiento jurídico. Disponible en <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2070/AD-4-35.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, consultado el 15 de diciembre de 2023.

⁴⁶³ R. Alexy. Sistema Jurídico, principios jurídicos y razón práctica. Doxa 5 1998. Pág. 141.

⁴⁶⁴ A. Aarnio. Reglas y principios en el razonamiento jurídico. *ibid*.

⁴⁶⁵ Laporta, F. Legal principles. En: Action, Norms and Value. Discussions with Georg Henrik von Wright. Ed. by Georg Meggle. 1999. Citado en Aarnio Op. Cit.

⁴⁶⁶ Tomado del salvamento de voto de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado a la Sentencia C-293 de 2020.

40. Por su parte, **ALEXY** señala que el punto decisivo para la distinción radica en que los principios son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas. En tal sentido, son *mandatos de optimización* porque pueden cumplirse en diversos grados según las condiciones fácticas y jurídicas y son objeto de ponderación⁴⁶⁷. De otro lado, las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno, por lo que se trata de mandatos definitivos⁴⁶⁸. En esa medida, pertenecen al área de la lógica deóntica⁴⁶⁹ porque contienen determinaciones en el campo de lo posible fáctico y jurídico. Además, siempre pueden ser solo cumplidas o incumplidas^{470 471}.

41. De otra parte, una norma es una regla si su antecedente contiene términos descriptivos precisos. Será principio si su antecedente contiene términos imprecisos o valorativos. De esta suerte, los principios son válidos a partir de consideraciones morales y no por un acto de poder⁴⁷². Adicionalmente, contienen la reformulación normativa de un valor⁴⁷³. No obstante, algunas reglas pueden ser vagas o de textura abierta y, en todo caso, también contienen reformulaciones de valores⁴⁷⁴.

42. Esta breve referencia doctrinaria, permite demostrar la insuficiencia del argumento mayoritario sobre la naturaleza de regla de la prohibición de no confiscatoriedad. Aquella no está formulada en términos descriptivos precisos ni en la Constitución ni en la jurisprudencia de la Corte. Su verificación no está condicionada una acreditación cuantitativa, sino que es cualitativa lo que permite ejercicio de ponderación.

43. El supuesto desconocimiento de las expectativas legítimas de los empresarios. La postura mayoritaria indicó que “el cambio normativo acusado podría afectar las expectativas legítimas de los empresarios que se dedican a la explotación de RNNR. Resulta razonable considerar que dicho cambio podría incidir en la evaluación de las condiciones económicas de los proyectos extractivos. Al respecto, no se debe olvidar que desde el 2005, en razón de un concepto dictado por la DIAN, las regalías son deducibles de la renta bruta, siempre que su pago cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET.”. Me aparto de dicha conclusión porque tal argumento no

⁴⁶⁷ Aarnio, Op. Cit.

⁴⁶⁸ Bäcker, C. Reglas, Principios y derrotabilidad. Doxa Cuadernos de filosofía del Derecho, 37 (2014) pág. 32.

⁴⁶⁹ Aarnio, Op. Cit.

⁴⁷⁰ Alexy, R. Op. Cit. Pág. 143-144.

⁴⁷¹ Tomado del salvamento de voto de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado a la Sentencia C-293 de 2020.

⁴⁷² Dworkin, R. Op. Cit.

⁴⁷³ Alexy, R. OP. Cit.

⁴⁷⁴ Aarnio, Op. Cit.

fue desarrollado con base en la jurisprudencia de la Corte, tal y como lo demuestro a continuación.

44. En materia tributaria, esta corporación ha precisado que: (i) la observancia del principio de buena fe depende del respeto de las situaciones jurídicas consolidadas⁴⁷⁵ que surgen del principio de irretroactividad, en tanto los efectos de la ley tributaria en el pasado deben ser respetados por la nueva ley, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo⁴⁷⁶. Significa lo anterior que si el contribuyente cumplió los requisitos para obtener beneficios tributarios en el año gravable causado, esa situación no puede ser desconocida por el Legislador con regulaciones tributarias que asignen efectos con anterioridad a la vigencia de la Ley, salvo que se trate de una disposición más favorable al obligado.

45. (ii) Del principio de buena fe se deriva el principio de confianza legítima que pretende proteger al administrado y al ciudadano de cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades respecto de los tributos. A partir de ello, “el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones.”⁴⁷⁷ De allí que, la confianza legítima “por regla general, constituye un límite a la actuación de las autoridades públicas, de modo que no les está permitido producir cambios inesperados que tengan consecuencias desventajosas sobre los asociados”⁴⁷⁸. Lo anterior no implica petrificar el ordenamiento jurídico y que se le impida al Legislador establecer modificaciones o crear tributos cuando así lo estime necesario por razones de política fiscal⁴⁷⁹. Esto porque en ese escenario no procede el reconocimiento de una situación jurídica consolidada, sino una “expectativa modificable”⁴⁸⁰, por cuanto el ordenamiento jurídico tributario concede la potestad al Legislador de realizar las modificaciones necesarias en procura de lograr el bienestar de la colectividad en general, lo que supone que “nadie puede

⁴⁷⁵ La Corte ha decantado que en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58, CP), pero sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo. Ver Sentencias C-952 de 2007. M.P. Jaime Araújo Rentería; C-430 de 2009. M.P. Juan Carlos Henao; y C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

⁴⁷⁶ Sentencia C-393 de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

⁴⁷⁷ Sentencia C-785 de 2012. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

⁴⁷⁸ Sentencia C-087 de 2019. M.P. Antonio José Lizarazo.

⁴⁷⁹ Sentencias C-903 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-087 de 2019. M.P. Antonio José Lizarazo.

⁴⁸⁰ En la Sentencia C-809 de 2007, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, esta corporación explicó que “[e]l principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable.” En igual sentido fue planteado en las Sentencias C-087 de 2019. M.P. Antonio José Lizarazo y C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”⁴⁸¹.

46. (iii) El principio de confianza legítima otorga al ciudadano una expectativa susceptible de amparo al contar con motivos que fundaban su confianza en que la regulación existente le seguiría siendo aplicable. Con base en lo anterior, la jurisprudencia constitucional ha decantado que la confianza legítima en materia tributaria protege “las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” y precave “el cambio súbito de la misma”⁴⁸². Justamente para determinar la existencia de razones objetivas de que la normativa tributaria se mantendría vigente, estableció unos presupuestos que deben concurrir, a partir de los cuales, si se configuran en su conjunto, se debe garantizar la protección plena de la confianza legítima que le asiste al contribuyente⁴⁸³:

- (i) La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo.
- (ii) No ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma.
- (iii) Su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio.
- (iv) Ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.

47. De hecho, como lo señaló la Sentencia C-235 de 2019⁴⁸⁴, lo anterior no implica la intangibilidad de las normas tributarias, por el contrario, supone que, al momento de efectuar tales modificaciones, el Legislador, en atención a que el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, deba agotar una mayor carga relacionada con cualquiera de las siguientes opciones:

- (i) Que haya un periodo de transición.
- (ii) Que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su

⁴⁸¹ Sentencia C-393 de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

⁴⁸² Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

⁴⁸³ Estos presupuestos fueron establecidos en la Sentencia C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Han sido reiterados entre otras en las sentencias C-087 de 2019, M.P. Antonio José Lizarazo, C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas, C-304 de 2019, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴⁸⁴ M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

comportamiento a lo prescrito por la nueva norma.

(iii) Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él.

48. Ahora bien, en la Sentencia C-304 de 2019⁴⁸⁵ esta corporación, al analizar el aumento de la tarifa preferencial del impuesto de renta y complementarios de un 15% a un 20% del régimen especial de las zonas francas y declarar su exequibilidad, se pronunció sobre el ámbito del principio de confianza legítima, fijando varios lineamientos importantes que a continuación se destacan y sintetizan:

(i) Para que exista una expectativa legítima en relación con un beneficio tributario, se exige que no se trate de un incentivo genérico, sino que sea un estímulo específico respecto del cual se demanda una conducta concreta y directa por parte del contribuyente.

(ii) El incentivo tributario debe tener un elemento de certeza vinculado a un periodo fijo de duración, pues su ausencia no permite generar la confianza en la estabilidad de una regulación, al entender que las normas tributarias no son estáticas, ni intemporales, ni irreformables.

(iii) La tarifa del impuesto de renta y complementarios para usuarios de zonas francas no es un estímulo específico, al ser parte de la configuración legal de un régimen especial y excepcional, en el que el trato diferencial que se confiere no se reduce a un único concepto, sino a múltiples ventajas que se otorgan en materia tributaria, aduanera y de comercio, cuyo alcance puede ser objeto de ajustes por parte del legislador, siempre que se mantenga la característica de la especialidad.

(iv) No es posible alegar la consolidación de una situación jurídica frente a la tarifa por los rasgos distintivos particulares del régimen de las zonas francas, mucho menos es posible vincular dicho incentivo a un fenómeno de protección derivado de la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo, máxime cuando tal beneficio no está sometido a un plazo o término definido de duración.

(v) No es lo mismo el término de duración de una ventaja o estímulo tributario que el plazo de autorización para la existencia de una zona franca. Ninguna disposición consagra de manera expresa una regla de estabilidad de las

⁴⁸⁵ M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

ventajas del régimen especial de las zonas francas, ni en materia tributaria, ni aduanera, ni de comercio exterior.

49. Con base en lo expuesto, la Corte Constitucional ha evaluado y juzgado las razones objetivas que generan una expectativa legítima en materia tributaria y que conllevan a la protección de la confianza legítima, a lo cual se le suma el analizar la proporcionalidad de la medida teniendo presente el amplio margen de configuración que detenta el Legislador en materia tributaria.

50. En el presente asunto, no existía una norma específica que estableciera la posibilidad de deducir del impuesto de renta las regalías. No se olvide que dicha posibilidad estuvo reservada por décadas a Ecopetrol. Existían interpretaciones a partir de normativas genéricas sobre depuración de la renta líquida, pero de ninguna manera, era exclusiva para las regalías. De esta forma, se trata de un elemento de depuración genérico que no tenía una temporalidad específica, ni cualquier elemento de certeza que configurara una situación jurídica consolidada en favor de los sujetos pasivos de la medida tributaria. Por tal razón, la norma censurada no afectó las expectativas legítimas de quienes estaban llamados a soportar la medida impositiva.

51. *La decisión de inexequibilidad.* La decisión mayoritaria concluyó la imposibilidad de proferir una sentencia integradora en el presente asunto para (i) incorporar garantías tributarias contra la confiscación o (ii) igualar la carga tributaria que asumen las empresas dedicadas a la explotación de RNNR que pagan regalías en dinero y en especie. Señaló que esta no era posible porque “otorgaría incentivos al contribuyente para llevar un manejo contable que lo alivie de esta obligación tributaria”. Esta afirmación, a mi juicio, tendría dos problemas: i) partir de la mala fe y ii) reconocer que la medida sí contribuye a evitar la elusión, aspecto que acreditaría que la medida cumple con objetivos de eficiencia tributaria.

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

financiamiento de los gastos del Estado, particularmente, en lo destinado a atender las necesidades básicas insatisfechas de las personas.

53. En este punto, no comparto la postura mayoritaria sobre la ausencia de impacto fiscal porque “no se puede perder lo que se apropia en contravía del orden constitucional.”. Tal argumento desconoce la presunción de constitucionalidad del que gozan las leyes, incluidas las tributarias. Aquellas se profieren con base en la planeación fiscal de los ingresos de la Nación derivados de los tributos. Tal ejercicio, al que concurren tanto el Ejecutivo como el Legislador, de ninguna manera contraviene per se la Constitución.

54. De otra parte, de aceptarse en gracia de discusión la existencia de un trato discriminatorio en materia de equidad horizontal entre quienes pagan las regalías en especie y los que lo hacen en dinero, la corrección de la discriminación normativa no era la inexequibilidad integral de la norma, pues, como quedó expuesto previamente, aquella compromete otros principios constitucionales como la sostenibilidad fiscal y la conservación del derecho por tratarse de una materia en la que el Legislador tiene un amplio margen de configuración. En ese sentido, lo procedente habría sido declarar la inexequibilidad parcial del contenido normativo relacionado con la liquidación de las regalías en especie como costo de producción o, en su defecto, una exequibilidad condicionada del artículo acusado en el sentido de que la prohibición de deducción de regalías en dinero no podía ser superior de su equivalente en especie.

55. En tercer lugar, no se valoró ni decidió la alternativa de diferir los efectos de la decisión, para permitir que el Congreso de la República remediara la inconstitucionalidad evidenciada y de esta manera ponderar y materializar en la mayor medida posible, los postulados superiores comprometidos con la decisión.

En estos términos quedan expuestas las razones que me llevaron a salvar el voto respecto de la Sentencia C-489 de 2023.

Fecha ut supra

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado