

PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

Bogotá, D.C., 18 de abril de 2023

Honorables Magistrados  
CORTE CONSTITUCIONAL  
Ciudad

**Expediente:** D-15097

**Referencia:** Acción pública de inconstitucionalidad interpuesta por Carlos Osorio Aguiar contra el inciso primero del 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".

**Magistrado Ponente:** Jorge Enrique Ibáñez Najjar

**Concepto No.:** 7184

De conformidad con el artículo 278.5 de la Constitución Política<sup>1</sup>, rindo concepto en el asunto de la referencia.

### I. Antecedentes

El ciudadano Carlos Osorio Aguiar interpone demanda de inconstitucionalidad contra el inciso primero del parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, el cual se transcribe a continuación:

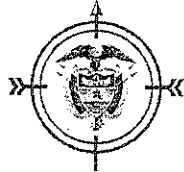
*"Artículo 19. Modifíquese el Artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: **Artículo 115. Deducción de impuestos pagados y otros:** (...)*

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

El accionante solicita que se declare la inexecutable de la norma demandada, porque la prohibición que contempla desconoce los mandatos superiores de justicia y equidad en materia fiscal<sup>2</sup>. Lo anterior, pues el pago de las regalías es un costo de producción de las empresas minero-energéticas y, por ello, razonablemente

<sup>1</sup> "Artículo 278. El Procurador General de la Nación ejercerá directamente las siguientes funciones: (...) 5. Rendir concepto en los procesos de control de constitucionalidad".

<sup>2</sup> Cfr. Artículo 95.9 de la Constitución Política.



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

debería ser deducible a efectos de determinar la base gravable del impuesto sobre renta con base en la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

## II. Consideraciones del Ministerio Público

La Procuraduría General de la Nación estima que la demanda de la referencia está llamada a prosperar, porque la norma acusada no es una manifestación legítima de la libertad de configuración del legislador en materia fiscal. En concreto, por las razones que se desarrollan en seguida, se considera que la disposición enjuiciada desconoce los conceptos de justicia y equidad tributaria, en tanto la prohibición de deducción del pago de las regalías a efectos de determinar el impuesto sobre la renta es una medida que no supera un test leve de razonabilidad<sup>3</sup>.

### **a) Los conceptos de justicia y equidad tributaria como límites de la libertad de configuración del legislador en materia fiscal**

En el artículo 150.12 de la Constitución Política se dispone que le corresponde al legislador “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales”. A su turno, en el artículo 338 Superior se indica que “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

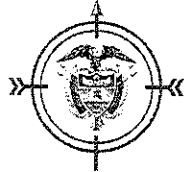
Con fundamento en las citadas disposiciones, la Corte Constitucional ha explicado que el Congreso de la República tiene una amplia libertad de configuración normativa en materia fiscal. En concreto, se ha indicado que:

*“Al tenor de lo dispuesto por el artículo 150, numeral 12, de la Carta Política, en concordancia con el artículo 338 ibídem, el Congreso tiene una amplia competencia para establecer impuestos, para determinar quiénes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables.*

*Esa atribución genérica incluye, entonces, el ejercicio de todas las competencias inherentes a ella, tales como determinar la clase de tributo a imponer, los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo, las condiciones en que ello se llevará a cabo y los eventos en que no habrá lugar a dicho pago, para lo cual habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad”<sup>4</sup>.*

<sup>3</sup> Así las cosas, en términos generales, el Ministerio Público comparte la posición defendida en el proceso de la referencia, entre otros, por la Universidad Externado de Colombia, la Pontificia Universidad Javeriana, la Asociación Colombiana de Minería, la Asociación Colombiana de Petróleo y Gas, el Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga, así como el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero.

<sup>4</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escrucería Mayolo).



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

Sin embargo, en la jurisprudencia constitucional se ha explicado que la referida libertad de configuración no es absoluta, porque encuentra límites, entre otros, en el respeto de los conceptos de equidad y justicia tributaria contemplados en los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política<sup>5</sup>. Sobre el particular, se ha señalado que:

(a) La “*equidad*” hace referencia a la necesidad de ponderar “*la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados*”<sup>6</sup>; y

(b) La “*justicia*” es un mandato general que obliga al legislador “*a abstenerse de imponer provisiones incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal*”<sup>7</sup>.

A partir del referido significado de los conceptos de justicia y equidad, la Corte Constitucional ha advertido que en su base “*se encuentra la noción de capacidad contributiva, entendida como la posibilidad económica de tributar, esto es, como la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos*”<sup>8</sup>.

En el mismo sentido, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dicho que “*la capacidad contributiva busca establecer una correlación entre la obligación tributaria y la capacidad económica del contribuyente, de tal manera que sea esta última la que, en general, sirva de parámetro para cumplir con el deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas, en cumplimiento del deber consagrado en el artículo 95.9 de la Constitución Política*”<sup>9</sup>.

Así pues, se ha establecido que “*la capacidad contributiva determina el alcance de la potestad impositiva del Estado y, particularmente, la manera de distribuir las cargas tributarias*”. Por consiguiente, en virtud de los conceptos de justicia y equidad le “*corresponde al legislador definir los elementos esenciales de los tributos a partir de criterios objetivos basados en la realidad económica del contribuyente, usualmente la renta o el patrimonio*”<sup>10</sup>.

En punto de ello, en la jurisprudencia constitucional se ha advertido que el legislador desconoce los conceptos de justicia y equidad tributaria contenidos en los artículos 95.9 y 363 Superiores, entre otras hipótesis, cuando “*el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente*”<sup>11</sup>.

<sup>5</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-056 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado). “*Artículo 95. (...) Son deberes de la persona y del ciudadano: (...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. “*Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”.

<sup>6</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

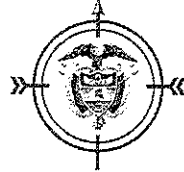
<sup>7</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-056 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

<sup>8</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-057 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

<sup>9</sup> *Ibídem.* Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de febrero de 2010. (16634) (M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

<sup>10</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-057 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

<sup>11</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-109 de 2020 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

En cuanto a la metodología para determinar si una norma tributaria es conforme a los parámetros expuestos, se ha sostenido que se debe utilizar un test leve de razonabilidad, el cual se *“limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, es decir, se verifica si el fin y el medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero”*<sup>12</sup>.

Ciertamente, se ha advertido que el escrutinio debe ser débil *“en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración”* en materia fiscal<sup>13</sup> y, por ende, *“sólo si de manera directa la norma (...) incurre en regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas, deberá el juez declarar su inconstitucionalidad”*<sup>14</sup>.

Ahora, en tratándose del análisis de constitucionalidad de normas que ordenan el impuesto sobre la renta y, en especial, que limitan las deducciones para la determinación de la renta gravable, la Corte ha sostenido que la validez de las disposiciones dependerá de su razonabilidad<sup>15</sup>, así:

*“(...) el establecimiento de límites máximos a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio, ni una violación de la equidad tributaria. La limitación a las deducciones de costos es factible. Se fundamenta en objetivos de eficiencia en el recaudo tributario, a fin de evitar elusiones o evasiones a los impuestos, lo cual tiene claro sustento constitucional. Igualmente, pueden tener otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas, sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (...)”*<sup>16</sup>.

*Es cierto que estas limitaciones legales 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, esta Corporación ya ha establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes (...)”*<sup>17</sup>.

En suma, el Congreso de la República tiene un amplio margen de configuración normativa en materia fiscal, el cual se encuentra limitado por los conceptos de

<sup>12</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-220 de 2017 (M.P. José Antonio Cepeda Amarís).

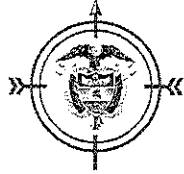
<sup>13</sup> Ibidem.

<sup>14</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-087 de 2019 (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo) citando el fallo C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

<sup>15</sup> En la Sentencia C-249 de 2013 (M.P. María Victoria Calle Correa), la Corte Constitucional indicó que la validez de las normas que restringen las deducciones depende de que el precepto respectivo persiga *“una finalidad imperiosa y sea eficaz para alcanzarla”*.

<sup>16</sup> *“A veces, el establecimiento de altos aranceles a las importaciones busca no tanto financiar gastos públicos como proteger a la industria nacional, lo cual muestra que la tributación es un componente de la política económica general del Estado, y no puede ser desvinculada de la misma”*.

<sup>17</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

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 económica del contribuyente<sup>18</sup>.

***b) La norma acusada desconoce los conceptos de justicia y equidad tributaria, pues no supera un test leve de razonabilidad***

El accionante sostiene que el inciso primero del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 desconoce los conceptos superiores de justicia y equidad, porque la prohibición de deducir las regalías a efectos de determinar el impuesto sobre renta es una medida irrazonable<sup>19</sup>. Entonces, a fin de establecer si dicho precepto legal es constitucional, siguiendo la metodología del test leve de razonabilidad, en primer lugar, es necesario verificar la legitimidad de la finalidad que persigue<sup>20</sup>.

Con tal propósito, se destaca que, en la exposición de motivos de la iniciativa que derivó en la expedición de la Ley 2277 de 2022, se justificó la adopción de la norma acusada en los siguientes términos:

*“La Constitución Política en su artículo 332 determina que los recursos naturales no renovables contenidos en el subsuelo del territorio nacional pertenecen al Estado. En esa línea, el artículo 360 determina que la explotación de los recursos naturales no renovables (RNNR) causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte, incluido los tributos que establece el Estado en el ejercicio de su función. En este sentido, las empresas dedicadas a la exploración y explotación del subsuelo colombiano estarían sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la carta magna del país.*

*Luego, es importante tener en consideración que la deducibilidad de las regalías en la determinación de la renta líquida del impuesto de renta y complementarios, desconoce que la regalía no corresponde a un gasto derivado de la explotación de los recursos naturales sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado. Así las cosas, es importante que las empresas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR contribuyan a la financiación del gasto social, por las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas que deriva la actividad económica, y por tanto las regalías merecen un tratamiento diferente dado que no corresponden a algún costo o gasto relacionado con las actividades propias de producción, administración o comercialización del sector”<sup>21</sup>.*

Así, es claro que, por medio de la prohibición de “deducibilidad de las regalías en la determinación de la renta líquida del impuesto de renta y complementarios”, la norma acusada tiene como finalidad impedir que las empresas del sector minero-

<sup>18</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-059 de 2021 (M.P. Alberto Rojas Ríos) y C-324 de 2022 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

<sup>19</sup> Cfr. Supra I.

<sup>20</sup> Cfr. Supra II, a).

<sup>21</sup> Cfr. Gaceta del Congreso 917 del 12 de marzo de 2022, páginas 8 y 9.



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”*.

Sobre el particular, la Procuraduría General de la Nación considera que la referida finalidad es contraria a la Carta Política, en tanto se fundamenta en *“una equivocada concepción de concepto de regalías”*<sup>22</sup> que ignora el precedente constitucional en vigor sobre la materia<sup>23</sup>, conforme pasa a explicarse.

Para empezar, se destaca que: (a) el artículo 332 de la Carta Política indica que *“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”*; y (b) el artículo 360 de la Constitución dispone que *“la explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte”*.

Igualmente, se resalta que, con base en el contenido de las referidas normas superiores, las regalías pueden comprenderse de dos formas: (i) como una retribución por la cesión de los derechos de explotación sobre un bien del Estado; o (ii) como una compensación por una afectación social y ambiental causada a la comunidad<sup>24</sup>.

En cuanto a la primera comprensión, se tiene que, en su calidad de propietario de los recursos naturales no renovables (art. 332 C.P.), el Estado opta por obtener ingresos de ellos con el apoyo de una empresa (pública o privada) y, con tal propósito, celebra un negocio jurídico en el que:

(a) El Estado pone a disposición de la empresa su propiedad (recursos naturales no renovables) y a cambio recibe una contraprestación económica denominada regalía (art. 360 C.P.); y

(b) La empresa queda autorizada para adelantar la explotación de los recursos naturales no renovables respectivos, bajo su propio esquema de negocio<sup>25</sup>.

En este sentido, el pago de las regalías por parte de la empresa se concibe como la mera satisfacción de una obligación adquirida con ocasión del contrato celebrado con el Estado. Por consiguiente, es legítimo para el legislador disponer que la cancelación de aquellas no sea tenida como un costo o gasto asociado a la extracción de los recursos que pueda ser deducido a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta. Lo anterior, dado que se trata de un valor pagado por

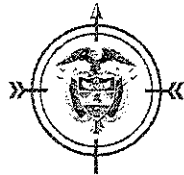
---

<sup>22</sup> Cfr. Intervención de la Pontificia Universidad Javeriana.

<sup>23</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-669 de 2002 (M.P. Álvaro Tafur Galvis) y C-1071 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

<sup>24</sup> Cfr. Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia del 25 de mayo de 2016 (34502) (M.P. Ruth Stella Correa Palacio).

<sup>25</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-221 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero) y C-987 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

una obligación adquirida con la administración, pero que no responde a una suma cancelada por actividades propias de la producción o comercialización del sector<sup>26</sup>.

A su turno, en la segunda comprensión, se sostiene que el aprovechamiento de los recursos naturales no renovables genera un impacto social y ecológico que debe ser indemnizado a la comunidad en consonancia con los mandatos que ordenan el desarrollo sostenible y reconocen la función ecológica de la propiedad (arts. 58 y 80 C.P.)<sup>27</sup>. Para el efecto, a modo de compensación, se dispuso que las empresas que exploten dichos recursos tengan que pagar una contraprestación al Estado denominada regalía (art. 360 C.P.), sin importar si aquellos bienes son de dominio público o privado (art. 332 C.P.)<sup>28</sup>.

Bajo esta lógica, el pago de las regalías constituye un gasto o un costo asociado a la actividad extractiva de los recursos, porque no responden a un valor cancelado por una obligación adquirida con la administración, sino que su pago se origina en el deber de compensar las afectaciones sociales y ambientales causadas por la explotación de los recursos naturales no renovables. En consecuencia, no sería legítimo que el Congreso de la República impida que las compañías puedan deducir el pago efectuado por concepto de regalías a fin de la determinación del impuesto sobre renta, debido a que se trata de una erogación propia de la producción<sup>29</sup>.

A ese respecto, en la reciente Sentencia C-056 de 2019<sup>30</sup>, la Corte Constitucional concluyó que impedir de alguna manera la deducción de los gastos y costos en materia fiscal desconoce los conceptos de justicia y equidad tributaria<sup>31</sup>, así:

*“(...) se desconoce el principio de justicia tributaria cuando a pesar de que determinada actividad económica involucra el uso de recursos naturales (...), el régimen fiscal no refleja en modo alguno una medida de compensación para dichos costos (...). Es claro que el poder impositivo del Estado y, en particular, su altísima capacidad de intervención en la economía a través del sistema tributario, no puede ser utilizado de manera tal que prive a las comunidades involucradas en la actividad económica gravada de fórmulas de compensación para los costos en que incurren”.*

Ahora bien, a pesar de que las dos comprensiones de las regalías expuestas encuentran sustento en la Carta Política, lo cierto es que, luego de un acercamiento a la primera postura, la Corte Constitucional decidió acoger la segunda, al

---

<sup>26</sup> En la Sentencia C-409 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte Constitucional explicó que los costos “aparecen directamente relacionados con la producción de los bienes y los servicios por una empresa y se encuentran, por así decirlo, incluidos en el propio producto”.

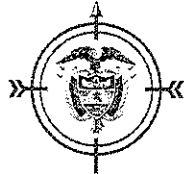
<sup>27</sup> “Artículo 58. (...) La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica (...)”. “Artículo 80. El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, 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 (...)”.

<sup>28</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-669 de 2002 (M.P. Álvaro Tafur Galvis) y C-1071 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

<sup>29</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-056 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

<sup>30</sup> M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>31</sup> Cfr. Supra II, a).



PROCURADURIA  
GENERAL DE LA NACION

considerar que se trata de la posición que optimiza en la mayor medida de lo posible los mandatos superiores, en especial, los asociados a la protección del ambiente.

Específicamente, en un inicio, la Corte Constitucional 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. En concreto, en las Sentencias C-221 de 1997<sup>32</sup> y C-987 de 1999<sup>33</sup> se indicó que:

*“(...) el deber de imponer regalías recae sobre la explotación de los recursos no renovables, que sean de propiedad del Estado. En efecto, es claro que (...) 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. Por ende, la explotación de las minas de propiedad privada, que pueden existir en nuestro ordenamiento jurídico (CP art. 332), no implica obligatoriamente una regalía en favor del Estado, por cuanto el Estado no es propietario de tales recursos”.*

Luego, la misma corporación rectificó la referida postura, señalando que las regalías constituyen una compensación que pagan las empresas al Estado por la afectación social y 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 y en la función ecológica que subyace al dominio. Concretamente, en las Sentencias C-669 de 2002<sup>34</sup> y C-1071 de 2003<sup>35</sup> se explicó que:

*“Las regalías (...) se generan como consecuencia del desgaste ambiental y social que produce la explotación de recursos naturales no renovables. En esa medida, la Corte acepta que lo que genera el deber constitucional de pagar regalías es la explotación de recursos no renovables, como lo establece literalmente el artículo 360 de la Constitución (...). En esa medida, tanto la explotación de recursos estatales no renovables, como los de propiedad privada, están sujetos a la obligación constitucional de pagar regalías (...).*

*En ese orden de ideas, (...) no se trata de exigir el pago de una regalía como contraprestación obligatoria que corresponde al Estado como propietario del recurso natural no renovable, sino que dicha regalía se exige en los términos del artículo 360 constitucional por el hecho de la explotación misma del recurso no renovable, en consonancia con la función social de la propiedad a la que es inherente una función ecológica (art. 58 C.P.)”.*

Así las cosas, según el precedente constitucional referente a la interpretación del artículo 360 Superior, “lo que genera las regalías es la explotación misma del recurso y no la propiedad sobre el mismo”, con lo cual, como se expuso líneas atrás, es legítimo que las empresas puedan deducir el pago de aquellas a efectos de la

<sup>32</sup> M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>33</sup> M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>34</sup> M.P. Álvaro Tafur Galvis.

<sup>35</sup> M.P. Rodrigo Escobar Gil.





determinación del impuesto sobre la renta, debido a que se trata de una erogación asociada a la producción, ya sea en calidad de costos o gastos dependiendo del sistema financiero de cada compañía minero-energética<sup>36</sup>.

En consecuencia, para el Ministerio Público la norma acusada persigue una finalidad contraria a la Carta Política, porque pretender que “el pago de las regalías” no sea entendido como un “costo asociado a la actividad propia de explotación de los recursos naturales no renovables, sino como la contraprestación económica por la explotación de los recursos naturales de los cuales es propietario el Estado”, implica acoger una interpretación de los mandatos superiores distante de la jurisprudencia en vigor.

Aunado a ello, aunque la verificación de que el fin perseguido por la norma demandada no es legítimo constituye una razón suficiente para concluir que no se supera el test leve de razonabilidad y, por ende, para solicitar que se declare la inexecutable del precepto acusado, la Procuraduría considera necesario advertir que, ante la inconstitucionalidad del objetivo buscado por el legislador, el medio que se emplea en el inciso primero del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 también resulta violatorio de los mandatos superiores.

Específicamente, el Ministerio Público estima que no es un medio legítimo desde una perspectiva constitucional prohibir la deducción del pago de las regalías a efectos de determinar el impuesto sobre la renta. Ello, porque se trata de una restricción que no responde a los criterios de justicia y equidad que subyacen al cobro de dicho tributo, que, con tal propósito, utiliza el concepto de “renta líquida” y valora los incrementos del patrimonio del sujeto pasivo a fin de establecer la base gravable, según pasa a explicarse.

En la jurisprudencia constitucional se ha indicado que el impuesto sobre la renta es un “tributo directo y obligatorio”, en el que las personas naturales o jurídicas entregan “al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas”<sup>37</sup>.

Igualmente, a modo de características, se ha indicado que el impuesto sobre la renta: “(i) grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; (iii) los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales; y (iv) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias”<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Sobre el particular, se destaca que, en los términos de los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993: (i) “los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”; y (ii) “los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”. En torno a la materia, igualmente, pueden consultarse los numerales 433 a 436 y 449 a 456 del Decreto 2483 de 2018 (marcos técnicos de información financiera - NIFF-).

<sup>37</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-265 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado) y C-057 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

<sup>38</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-305 de 2022 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

En punto de ello, se resalta que el impuesto sobre la renta está regulado en el Libro Primero del Estatuto Tributario<sup>39</sup>, en el que se estipula que dicho tributo grava la “renta líquida” de los sujetos pasivos de la obligación, la cual se determina así:

*“(...) de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”<sup>40</sup>.*

En relación con los costos realizados imputables a los ingresos que pueden ser deducidos, en el artículo 107 del Estatuto Tributario se precisa que:

*“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad (...)”.*

Sobre el particular, en la jurisprudencia contenciosa administrativa se ha calificado el pago de las regalías como una expensa deducible del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 117 del Estatuto Tributario. Para ilustrar, en la Sentencia del 26 de febrero de 2020<sup>41</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó que “*todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta –sin consideración a su naturaleza jurídica– pueden deducir las regalías de la renta bruta, siempre y cuando cumplan los requisitos generales y especiales que exija la normativa tributaria*”, es decir, “*siempre que se acredite para cada caso concreto el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET*”.

En este orden de ideas, se ha sostenido que no es posible establecer una regla abstracta en torno a la deducción del pago de las regalías en tratándose de la determinación del impuesto sobre la renta. Lo anterior, pues para que la procedencia de dicha minoración responda a las exigencias de los conceptos de justicia y equidad, entre ellas, el respeto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, debe valorarse en cada situación específica si se cumplen los requisitos para considerar como una expensa deducible la cancelación de las regalías.

---

<sup>39</sup> Cfr. Artículos 5° a 364-6 del Decreto Ley 624 de 1989, “*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales*”.

<sup>40</sup> Artículo 26 del Estatuto Tributario.

<sup>41</sup> M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En efecto, en la Sentencia del 3 de noviembre de 2020<sup>42</sup>, la Subsección B de la Sección Tercera del Consejo de Estado resaltó que *“en cada caso concreto la deducción por pago de regalías podría resultar descontable de reunirse los requisitos previstos en el artículo 107 E.T., pues su procedibilidad no puede ser definida de manera general”*.

Así las cosas, para el Ministerio Público prohibir en todos los casos la deducción del pago de las 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<sup>43</sup>.

Entonces, dado que la prohibición de deducir el pago de las regalías contenida en la norma acusada no consulta la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, para la Procuraduría el legislador introdujo un medio ilegítimo que, al ignorar dicho criterio fiscal, desconoce a su turno los conceptos superiores de justicia y equidad<sup>44</sup>.

En conclusión, se evidencia que el inciso primero del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 es inexecutable debido a que no supera un test leve de razonabilidad, ya que el fin y medio que subyace al mismo no son conformes a los mandatos superiores.

### III. Solicitud

Por las razones expuestas, la Procuraduría General de la Nación le solicita a la Corte Constitucional que declare la **INEXEQUIBILIDAD** del inciso primero del párrafo 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”*.

Atentamente,

  
MARGARITA CABELLO BLANCO  
Procuradora General de la Nación

Proyectó: Santiago Bernal Vásquez – Asesor Grado 19.

Revisó y aprobó: Juan Sebastián Vega Rodríguez – Procurador Auxiliar para Asuntos Constitucionales.

<sup>42</sup> M.P. Martín Bermúdez Muñoz.

<sup>43</sup> En este sentido, se comparte la posición del Instituto Colombiano de Derecho Tributario que señaló en su concepto técnico que la prohibición de deducir el pago de las regalías establecida *“no es constitucionalmente válida, pues ignora que se trata de una minoración estructural del tributo, busca defender una naturaleza que el pago de regalías no tiene y resulta a todas luces desproporcionada, pues implica que para las empresas que se dediquen a la explotación de recursos naturales no renovables una de sus principales expensas, que no sólo es necesaria, sino que de hecho es obligatoria para el desarrollo de la actividad no sería deducible”*.

<sup>44</sup> Supra II, a).