

# REPÚBLICA DE COLOMBIA



## CORTE CONSTITUCIONAL -Sala Plena-

### SENTENCIA C-036 de 2024

**Referencia:** Expediente D-15.187

Demanda de inconstitucionalidad contra el Parágrafo 3 del artículo 240 y el Parágrafo 1 del artículo 115 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022<sup>1</sup>

**Magistrado Sustanciador:**  
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

#### **Síntesis de la decisión.**

Decidió la Corte Constitucional en esta oportunidad la demanda dirigida contra el parágrafo 1 del artículo 115 y el parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, como fueron modificados por los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022, respectivamente. La primera norma demandada prohibía la deducibilidad de la contraprestación económica pagada a título de regalía del impuesto sobre la renta, mientras que la segunda estableció una sobretasa a cargo de las empresas que desarrollen la actividad extractiva de hulla y carbón lignito y cuenten con una renta líquida gravable superior a 50.000 UVT.

Tras constatar que el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 había sido declarado inexecutable mediante la Sentencia C-489 de 2023, la Sala decidió estarse a lo resuelto en dicha providencia dado que la disposición había sido retirada del ordenamiento jurídico y había operado, en consecuencia, el fenómeno de la cosa juzgada formal y absoluta.

En relación con el cargo formulado contra el parágrafo 3 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, La Corte examinó previamente su jurisprudencia sobre (i) el principio constitucional de legalidad y certeza en materia tributaria; (ii) la relación del principio de legalidad con los principios de soberanía y territorialidad de la ley en materia tributaria; (iii) el principio de irretroactividad de la ley tributaria; y (iv) los principios de igualdad y equidad tributaria, así como sobre los juicios de igualdad aplicados a asuntos tributarios. Finalmente adelantó el análisis de constitucionalidad de la disposición acusada a la luz de la Sentencia C-057 de 2021, en tanto consideró que la misma constituía un precedente judicial vinculante en el presente asunto.

En relación con el presunto desconocimiento de los principios de legalidad y certeza tributaria, la Sala encontró ajustada a la Carta la disposición demandada, por cuanto las tarifas de la sobretasa y sus condiciones de aplicación fueron establecidas de manera clara y precisa en la ley. Asimismo, encontró que la aplicación de índices internacionales para la determinación de la sobretasa del impuesto sobre la renta para las empresas extractoras de carbón no constituye una infracción a los principios de certeza, legalidad, y soberanía nacional, establecidos en la Constitución. Tampoco desconoce los principios de legalidad, irretroactividad de la ley en materia tributaria ni el debido proceso de los contribuyentes,

<sup>1</sup> “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”

por cuanto (i) la norma señala de manera clara y completa todos los elementos esenciales de la sobretasa y las condiciones para su aplicación, por lo que el contribuyente conoce de manera previa y con certeza las condiciones que exige la norma para estar obligado al pago de la sobretasa; y (ii) no incide sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor. En lo atinente a la presunta vulneración del principio de equidad tributaria, la Sala Plena, por un lado, determinó que, al establecer la sobretasa acusada, el legislador sí tuvo en cuenta la capacidad contributiva de las empresas extractivas de hulla y carbón lignito, por lo que descartó la presunta vulneración a este principio en su faceta vertical.

Finalmente, determinó que, para efectos tributarios, dichos contribuyentes gozan de algunos beneficios tributarios con los que no cuentan las demás sociedades comerciales, por lo que no son sujetos comparables y de ahí que no hubiera lugar a realizar un juicio integrado de igualdad en relación con el alegado desconocimiento del principio de equidad tributaria en su faceta horizontal.

Bogotá D.C., quince (15) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de las atribuciones previstas en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución y agotado el procedimiento previsto en el Decreto Ley 2067 de 1991<sup>2</sup>, decide la demanda presentada por el ciudadano Hugo Palacios Mejía contra el Parágrafo 3 (parcial) del artículo 240 y el Parágrafo 1 (parcial) del artículo 115 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022 cuyo texto, conforme a su publicación en el Diario Oficial 52.247 de 13 de diciembre de 2022, es del siguiente tenor (se subrayan los apartes demandados):

## I. DISPOSICIONES DEMANDADAS

### «LEY 2277 DE 2022 (diciembre 13)

<sup>2</sup> Mediante auto de 30 de marzo de 2023, el suscrito magistrado inadmitió de manera parcial la demanda. Presentado escrito de subsanación, mediante auto de abril 28 de 2023, el magistrado sustanciador (i) admitió la demanda en lo que respecta a los cargos formulados en los apartes 2.2, 2.3 y 2.4 de la Sección V y de los cargos 2.2, 2.3, 2.4, 2.5 y 2.6 de la Sección VI de la demanda, por la presunta vulneración de los artículos 1, 2, 3, 4, 9, 29, 58, 83, 93, 95.9, 100, 123, 333, 338, 360, 361 y 362 de la Constitución; y (ii) rechazó el cargo de la demanda por la presunta violación al principio de planeación en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales en relación con los artículos 80, 151-21, 334, 360 y 361 Superiores. Una vez en firme la decisión de rechazo, mediante auto de 18 de mayo de 2023 el despacho ordenó continuar con el trámite de admisión, oficiar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Ministerio de Minas y Energía para que respondieran preguntas relacionadas con los problemas jurídicos que subyacen a los cargos de inconstitucionalidad planteados y oficiar a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes para que remitieran a esta Corporación las actas de las sesiones en Comisión o Plenaria de las respectivas células legislativas, en las que se hayan debatido los artículos del Proyecto de ley 118 de 2022/Cámara – 131 de 2022/Senado que dieron lugar a los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022. El 9 de junio de 2023 la Secretaría General de la corporación informó al despacho que, vencido el término ordenado en el auto de 18 de mayo de 2023, no se recibió documento alguno. Asimismo, ordenó comunicar el inicio del proceso al presidente del Congreso y a los ministros de Hacienda y Crédito Público, y de Salud y Protección Social; (iv) al Departamento Nacional de Planeación, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, a la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo -Fedesarrollo-, al Centro de Estudios sobre Desarrollo Económico – CEDE de la Universidad de los Andes, al Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Contables de Universidad de Medellín -CIECA-, al Observatorio Fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana, al Centro de Investigaciones para el Desarrollo CID de la Universidad Nacional de Colombia, al Centro de Pensamiento de Política Fiscal -CPPF-, al Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, al Consejo Técnico de la Contaduría Pública -CTCP-, a la Federación Nacional de Departamentos -FND-, a la Asociación Nacional de Industriales -ANDI-, a la Asociación Colombiana del Petróleo -ACP-, a la Asociación Colombiana de Minería -ACM-, Federación Nacional de Productores de Carbón -FENALCARBÓN-; al Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, al Departamento de la Maestría en Tributación de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, Facultades de Derecho de las Universidades Nacional de Colombia, Javeriana, Externado de Colombia, EAFIT, del Rosario, de Antioquia, de los Andes y de Medellín, lo mismo que a las Doctoras Catalina Hoyos Jiménez, Margarita Ricaurte Rueda, Eleonora Lozano Rodríguez y Marcela Eslava Mejía, y los Doctores Alfredo Lewin, Juan Rafael Bravo Arteaga, Guillermo Salah Zuleta, Marc Hofstetter Gascón y Luis Jorge Garay Salamanca para que, en su condición de expertos. Por último, (iv) ordenó fijar en lista el proceso, para que los ciudadanos intervinieran, y dio traslado a la Procuradora General de la Nación. El 13 de junio de 2023, la Secretaría General de la corporación informó al despacho que, el 9 de junio de 2023, se recibió oficio del delegado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el cual puso de presente que varias de las preguntas formuladas a dicha Cartera eran de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en su calidad de autoridad nacional en materia tributaria. Por lo anterior, mediante auto de 20 de junio de 2023, el Despacho ordenó oficiar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para que respondiera las preguntas que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no estuvo en capacidad de responder, y requerir al Ministerio de Minas y Energía y a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes para que envíen la información solicitada.

La Secretaría General de la corporación informó al despacho que vencido el término ordenado en el auto del 20 de junio de 2023 las entidades indicadas en precedencia dieron respuesta el 14 de julio del mismo año. Mediante auto del 4 de agosto de 2023 ordenó continuar con el trámite del proceso de acuerdo con lo establecido en el auto de 18 de mayo de 2023.

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  
(...)

CAPÍTULO II

Impuesto sobre la renta para personas jurídicas

**ARTÍCULO 10.** Modifíquese el Artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 240. Tarifa General para Personas Jurídicas.** La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%).  
[...].

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

1. Extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU - 0520 así:

<u>Puntos adicionales en la tarifa del impuesto sobre la renta</u>	<u>Condición de adición de los puntos adicionales</u>
<u>Cero (0) puntos adicionales Cero por ciento (0%)</u>	<u>Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por debajo del percentil sesenta y cinco (65) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.</u>
<u>Cinco (5) puntos adicionales Cinco por ciento (5%)</u>	<u>Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre entre el percentil sesenta y cinco (65) y setenta y cinco (75) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.</u>
<u>Diez (10) puntos adicionales Diez por ciento (10%)</u>	<u>Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por encima del percentil setenta y cinco (75) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.</u>

Los precios de la tabla anterior para las actividades económicas extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU - 0520, corresponderán al precio promedio internacional del carbón de referencia API2, restado por el valor del flete BCI7 (API2 - BCI7) USD/Tonelada, deflactado con el Índice de

Precios al Consumidor para todos los consumidores urbanos de los Estados Unidos de América, publicado por la Oficina de Estadísticas Laborales de ese país.

2. Extracción de petróleo crudo CIU - 0610, así:

Puntos adicionales en la tarifa del impuesto sobre la renta	Condición de adición de los puntos adicionales
Cero (0) puntos adicionales Cero por ciento (0%)	Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por debajo del percentil treinta (30) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la Declaración.
Cinco (5) puntos adicionales Cinco por ciento (5%)	Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre entre el percentil treinta (30) y cuarenta y cinco (45) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) Meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
Diez (10) puntos adicionales Díez por ciento (10%)	Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por encima del percentil cuarenta y cinco (45) y entre el percentil sesenta (60) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
Quince (15) puntos adicionales Quince por ciento (15%)	Cuando el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por encima del percentil sesenta (60) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.

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

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

1. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil treinta (30) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
2. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil cuarenta y cinco (45) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
3. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil sesenta (60) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120)

- meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
4. El precio promedio del carbón que se encuentre en el percentil sesenta y cinco (65) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
  5. El precio promedio del carbón que se encuentre en el percentil setenta y cinco (75) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
  6. Estos puntos adicionales sobre la tarifa del impuesto sobre la renta solo son aplicables a los contribuyentes de que trata este párrafo que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a cincuenta mil (50.000) UVT. El umbral anterior se calculará de manera agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas, según los criterios de vinculación previstos en el Artículo 260-1 de este Estatuto.

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

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

[...]

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

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

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

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

**PARÁGRAFO 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, 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.»

## II. LA DEMANDA

1. Cargos contra el Parágrafo 3 (parcial) del artículo 240 del ET, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022:

*1.1. Violación de los principios de soberanía nacional y de legalidad y certeza en materia tributaria – arts. 3, 4, 9, 93, 100, 123 y 338, CP-:* El demandante advierte que el Parágrafo 3 del artículo 240 del ET, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, viola el artículo 338 de la Constitución, porque la forma en la que están redactadas las reglas sobre índices, promedios y percentiles, para definir cuándo una empresa debe pagar la sobretasa, y cuál es, en tal caso, la tarifa aplicable entre las tres que enuncia el parágrafo, no cumple con el requisito de “certeza” que el artículo 338 y la jurisprudencia constitucional exigen en aquellas leyes que regulan las obligaciones tributarias.

Señala que no censura el uso de los índices internacionales, sino que su redacción no permite dar a conocer de manera cierta si una empresa está sujeta a los puntos adicionales en renta o no, ni cuál de las tres tarifas le es aplicable sino hasta el año siguiente al periodo gravable.

Considera que se desconocen los artículos 4, 9, 93 y 100 de la Constitución, en concordancia con los artículos 3, 123 y 338, porque, “salvo que se trate de convenios internacionales, el requisito de “certeza” que debe cumplir la ley colombiana exige la definición completa de la “tarifa”, incluyendo las condiciones para aplicar una de las tres posibles (0, 5, 10) y los otros elementos básicos de un tributo sin que, para completar estos, y dentro del principio de “soberanía”, sea posible dar carácter “vinculante” para los colombianos, o en Colombia, en forma permanente, a datos elaborados con sus propias metodologías por particulares extranjeros, y no publicados sino vendidos, tales como los índices de precios de comercio internacional (API 2 y BCI 7) o los índices de precios de consumidores que elabora un gobierno extranjero”.

Por lo tanto, advierte que el cargo recae sobre la redacción del parágrafo 3º y no en el hecho de que se utilicen índices y plantea diversos escenarios que a su juicio son problemáticos para determinar con certeza la obligatoriedad y el monto de la sobretasa. Por ejemplo, señala que es un defecto insuperable de redacción el que la norma no señale qué ocurre cuando el promedio del precio se ubique exactamente en el percentil 65 o en el percentil 75, pues la norma se refiere a “por debajo”, “entre” o “por encima” de dichos puntos de referencia. Igualmente advierte que no es claro quién determinará el promedio del precio internacional, pues la norma solo habilita a la Unidad de Planeación Minero-Energética -UPME- para publicarlo, más no para producir dicha información. Tampoco es claro, a su juicio, si la deflactación incluye el precio base (promedio anual de precios internacionales) o no, o si los 120 meses a que se refiere la disposición son antes del mes en que se presente la declaración o si son 120 meses desde diciembre del año gravable.

Por último, señala que, si bien las respuestas a estas preguntas pueden parecer simples, no es claro que estas diferencias no sean definitivas para la determinación de la sobretasa, por lo que considera que el procedimiento para determinar la tarifa de la sobretasa no cumple con el requisito de certeza y sus vacíos no deberían ser suplidos por la administración.

A lo anterior añade que, si bien el artículo 180 del Código General del Proceso establece que todos los indicadores nacionales se consideran hechos notorios, esto no aplica a indicadores elaborados por particulares extranjeros. Así, dado que estos índices internacionales no son “parámetros objetivos y verificables de la ley”, sino instrumentos para la determinación de las obligaciones contractuales entre particulares que no provienen de una fuente colombiana, su vinculatoriedad desconoce el principio de legalidad y certeza del tributo por cuanto la base tributaria de la sobretasa no habría quedado fijada con certeza en la ley sino dependería de personas ajenas a las autoridades colombianas.

En consecuencia, señala el actor, que el concepto de certeza en la definición de la tarifa de la sobretasa no provendría de una fuente nacional sino estaría dada por metodologías estadísticas extranjeras. Circunstancia que, a su juicio, generaría un problema de relaciones exteriores pues la UPME estaría publicando información privada de un tercero.

*1.2. Violación a los principios de igualdad y equidad en materia tributaria – arts. 13, 95.9 y 363, CP-:* El parágrafo 3 viola el principio de equidad como “capacidad contributiva” (artículos 95.9 y 363 de la Constitución), al que tiene derecho toda persona en relación con sus obligaciones tributarias, pues no contiene criterios “razonables” sobre la forma de definir si las empresas extractoras de carbón tienen real “capacidad contributiva” para pagar la sobretasa. Lo anterior, por cuanto señala que el umbral de 50.000 UVT no es un criterio razonable para definir la capacidad contributiva del empresario. Por lo que sugiere que la razonabilidad del “sacrificio que el tributo del Parágrafo 3 impone a las empresas” debería asimilarse al criterio contenido en el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, según el cual los administradores deben obrar “con la diligencia de un buen hombre de negocios”. En este sentido, un buen hombre de negocios, según el actor, invierte sus recursos para obtener rendimientos adecuados a su capital.

Así, la norma acusada no tendría en cuenta “en una forma razonable, la real capacidad contributiva de la empresa” pues solo tiene en cuenta la “proporción de las utilidades que deberían pagar para satisfacer sus obligaciones tributarias, y a los ingresos altos que podrían obtener en algunos años”. Hecho que a su juicio demuestra que esta forma de medir la capacidad contributiva de la empresa no es razonable en la medida que parte del supuesto de que el “empresario asume su actividad para pagar impuestos y obtener luego cualquier nivel de utilidades, inclusive aquel que lo llevaría a abandonar su negocio”.

En sustento de lo anterior, el accionante advierte que la razonabilidad de la carga tributaria es determinable a partir de unos criterios técnicos ejemplificados en el concepto de la firma Sumatoria aportado con la demanda, según los cuales “el nivel de utilidades que el empresario diligente al que se refiere el artículo 23 de la Ley 222 aspira luego de pagar impuestos; si el pago de impuestos impide que el empresario obtenga esa utilidad quiere decir que no tiene ‘capacidad contributiva’ y que el nivel de impuestos, en esas condiciones, no es razonable, por (sic) hará que la empresa desaparezca”. De lo antedicho concluye que la norma vulnera el principio de equidad en su perspectiva de capacidad contributiva por cuanto “no contiene una regla ‘razonable’ para tener en cuenta

la ‘capacidad contributiva’ de las empresas, porque obtener ingresos altos no significa, necesariamente, que haya capacidad para pagar más impuestos.

Por otro lado, afirma que el párrafo 3, apartándose de las reglas constitucionales y jurisprudenciales sobre “igualdad” tanto en sentido vertical u objetivo (artículos 13 y 363 de la Constitución) como horizontal o subjetivo (artículo 13 y 95.9), sin una justificación constitucional suficiente, y sin que sea idóneo para alcanzar los fines que le atribuyó el Congreso, implica que unas empresas puedan terminar teniendo una carga tributaria más alta que otras que tengan la misma “capacidad de pago”, medida en términos de su renta líquida gravable (igualdad en sentido vertical); y que, en todo caso tengan un trato distinto y menos favorable que otra con la que podría válidamente compararse (igualdad en sentido horizontal).

Aunque los fines que invocó el legislador para apartarse en dicho párrafo de las reglas sobre “equidad como igualdad” aparentemente estarían acordes con la Constitución, el párrafo no es norma “idónea” para alcanzarlos; además, en sus antecedentes, hay elementos de “arbitrariedad” que obligan a usar un juicio “estricto” al analizar la proporcionalidad entre las desviaciones del “principio de igualdad” y las cargas que dicho párrafo impone.

*1.3. Violación de los principios de legalidad, certeza y prohibición de retroactividad en materia tributaria – arts. 29, 338 y 363, CP-:* El actor señala que la producción de los índices es posterior al año gravable y que estos son producciones intelectuales que tienen el potencial de modificar los hechos o actos económicos en los que participó la empresa. Así, el párrafo 3 viola el artículo 338 porque en él no se puede conocer con “certeza”, durante el año gravable, si la sobretasa será aplicable y, en caso afirmativo, si se aplicará con una tarifa adicional de 5% o 10%. En su criterio “será preciso entonces esperar a que las empresas que producen los índices API 2 y BCI 7 los elaboren y den a conocer, y que la UPME los publique junto con los precios promedio del año anterior y la tabla de percentiles de precios promedio mensuales, para poder hacer las operaciones que permitan definir con “certeza” si hay lugar a pagar la sobretasa y con qué tarifas”.

En este sentido la norma vulnera el inciso segundo del artículo 363 constitucional que prohíbe la retroactividad de la ley tributaria, porque “conduce a que la ‘situación consolidada contable’ que tendrán las empresas al cumplir el 31 de diciembre con el deber de ‘cortar’ cuentas que les impone el artículo 34 de la Ley 222 de 1995, se afecte con el nacimiento de una nueva obligación tributaria retroactiva de cuyo nacimiento eventual solo se tendrá noticia en el año siguiente al gravable, por un hecho no preestablecido al inicio del año gravable, ajeno a las empresas y a las autoridades colombianas, consistente en la publicación de los índices API 2 y BCI 7 del año gravable completo, solo a partir de la cual la UPME podrá hacer, a su vez, los cálculos y las publicaciones para que las empresas extractoras de carbón sepan, con ‘certeza’ si nació la obligación de pagar la sobretasa y si la tarifa será de 5 o 10 puntos porcentuales adicionales a los de la generalidad de las empresas”.

En línea con lo anterior, el accionante señala que, en su concepto, el párrafo 3 permite que “hechos nuevos (la construcción de los índices API2 y BCI7),



independiente por completo de lo que las empresas extractoras hayan hecho o dejado de hacer en el año gravable, alteren las situaciones económicas consolidadas de una empresa extractora de carbón”, impidiendo que los contribuyentes conozcan de manera cierta en el periodo gravable si están sujetos a la sobretasa o no y cuál es la tarifa correspondiente. De ahí que se desconozcan los principios de legalidad y certeza, así como de irretroactividad de las leyes tributarias, pues se obstaculiza la predeterminación de las cargas tributarias.

Y viola el artículo 29 de la Constitución porque crea la posibilidad de que, en las controversias legales o administrativas entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, sea preciso aplicar datos sobre la tarifa de la sobretasa que no existían durante el año gravable.

2. Cargos contra el Parágrafo 1 (parcial) del artículo 115 del ET, modificado por el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022:

2.1. *Violación a los principios de igualdad y equidad en materia tributaria – arts. 13, 95.9 y 363, CP-*: El parágrafo 1 viola los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución (equidad como igualdad, en sentido horizontal), cuando impide a las empresas mineras aplicar las reglas generales previstas en los artículos 26, 107 y concordantes del ET y deducir los pagos de regalías para efectos de calcular su “renta líquida gravable”. La desigualdad se observa frente a cualquiera de dos grupos comparables, a saber, todas las empresas contribuyentes del impuesto a la renta, o frente a aquellos tipos de empresas que también pagan al Estado “contraprestaciones” por el derecho al uso exclusivo de bienes públicos. La “exposición de motivos” del proyecto, y las ponencias en relación con lo allí dispuesto, no presentaron ninguna razón constitucional suficiente para justificar ese tratamiento discriminatorio, o para acreditar que el parágrafo 1 es “idóneo” o “adecuado” para alcanzar un fin constitucional que justificara la ruptura del principio de “equidad como igualdad”. Por tanto, la Corte debe realizar un “test estricto” para declarar inconstitucional el parágrafo 1, aunque éste tampoco superaría el “test leve” que, por regla general, la Corte usa en estos casos.

2.2. *Violación a los principios de justicia y equidad en materia tributaria – arts. 95.9 y 363, CP-*: El parágrafo 1 viola los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, de los que se desprende el llamado “principio de equidad como capacidad contributiva”, cuando cambia, solo para las empresas que pagan regalías, las reglas de los artículos 26 y 107 del ET cuya “naturaleza y fines” consisten en producir un indicador de “real capacidad contributiva” y, en su lugar, les impone una regla irrazonable que impide deducir uno de los pagos más importantes que hacen las empresas mineras, con lo cual desvirtúa la “naturaleza y fines del impuesto a la renta”.

2.3. *Violación a los principios de justicia y equidad en materia tributaria, así como el derecho a la libertad de empresa – arts. 95.9, 333 y 363, CP-*: El parágrafo 1 viola los artículos 95.9 y 363 de la Constitución porque, a pesar de que impone un trato desigual para solo una categoría de contribuyentes -las empresas que pagan regalías- no indica que ese trato solo se aplicará cuando las empresas cumplan con algún indicador de su real capacidad contributiva que les permita asumirlo y, aun así, obtener una utilidad razonable. La imposibilidad

de deducir las regalías, en cuanto puede dejar sin utilidades a las empresas, viola también el núcleo esencial del derecho a la “libertad de empresa” (artículo 333, inciso primero, de la Constitución).

*2.4. Violación al régimen presupuestal de regalías consagrado en la Constitución– arts. 1, 360, 361, y 362, CP-:* El párrafo 1 viola los artículos 1, 369, 361 y 362 de la Constitución porque crea, a favor de la Nación, por una ley ordinaria, un nuevo ingreso proveniente de la explotación de un recurso natural no renovable que debió ser objeto de la ley especial a la que se refiere el inciso segundo del artículo 360, y cuyo producto no ingresará al Sistema General de Regalías ni se repartirá luego, a través del Presupuesto de Sistema de Regalías, respetando los “derechos” de las entidades territoriales y los proyectos de paz; todo lo cual, además, vulnera la estructura de la descentralización territorial, que contempla el artículo 1 de la Constitución.

*2.5. Violación a los principios de buena fe y de respeto a los derechos adquiridos– arts. 2, 58 y 83, CP-:* El párrafo 1 viola los artículos 2, 58 y 83 de la Constitución, porque, haciéndolo pasar como una modificación al régimen del impuesto a la renta (simulación contraria al “orden justo” previsto en el artículo 2 de la Constitución), en realidad implica un aumento en el monto de las regalías para quienes, según el artículo 228 del Código de Minas, han firmado contratos de concesión minera con cuya firma se adquiría el derecho a la estabilidad de las regalías ante cambios en el sistema legal (artículo 58 de la Constitución), y han confiado, como debían, en la “buena fe” de las autoridades que debe de manifestarse, entre otros ámbitos, en el de las relaciones contractuales para impedir alteraciones unilaterales del régimen contractual.

3. Cargo contra el Párrafo 3 (parcial) del artículo 240 y el Párrafo 1 (parcial) del artículo 115 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022:

*3.1. Violación del principio de planeación en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales– arts. 80, 151-21, 334, 360 y 361, CP-:* En la medida en que los párrafos 3 y 1 a los que se refieren las pretensiones de esta demanda inciden en el “manejo y aprovechamiento” del carbón y otros recursos naturales (artículo 80), debieron ser parte de un “plan” expedido por ley (artículo 334) que precisara sus “fines y alcances” (Artículo 151 numeral 21) y la sostenibilidad fiscal y competitividad de las regiones (artículos 80 y 334), de tal forma que pudiera establecerse una concordancia entre los proyectos y planes de inversión de las entidades territoriales con el Plan Nacional de Desarrollo. Como el contenido de dichos párrafos no hace parte de un “plan” expedido por ley que cumpla los requisitos a los que se refieren las normas constitucionales citadas, resultan inconstitucionales y así debe declararlo la Corte.

### III. CONCEPTOS E INTERVENCIONES

4. Durante el trámite del presente asunto se recibieron dos escritos de intervención ciudadana, dos conceptos de entidades que intervinieron en la expedición de las normas acusadas, trece conceptos de entidades y expertos

invitados. A continuación, se exponen los argumentos de cada una de estas intervenciones:

Solicitudes de exequibilidad	Autoridades que participaron en la elaboración o expedición de la disposición demandada <sup>3</sup>
	<p>El <i>Ministerio de Hacienda y Crédito Público</i> resaltó que el artículo 10 acusado “prevé de manera clara e inequívoca todos los elementos esenciales de la sobretasa en cuestión”. Esto es así por cuanto “la tarifa corresponde al 0%, 5% o 10% dependiendo del cumplimiento de las condiciones previstas en la misma disposición, esto es, que el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre debajo del percentil 65, entre el percentil 65 y 75, o por encima del percentil 75 de los precios promedio mensuales de los últimos 120 meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración”.</p> <p>Sostuvo que esta metodología no es novedosa pues es aplicable “en los tributos de periodo en donde una vez cumplidos los supuestos acontecidos en el período gravable, los cuales son verificados al final mismo, se determina la obligación tributaria, lo cual no significa que solo hasta ese momento el contribuyente se entera de los elementos esenciales del tributo y las condiciones de su concreción”. De manera que “la referencia al precio internacional de la referencia API2-BCI7 de carbón ajustado por el IPC de Estados Unidos, en los términos que lo hace la norma acusada, es válida y constitucional, en la medida en que son indicadores de referencia acordes con la realidad del mercado internacional del carbón”.</p> <p>Frente al presunto desconocimiento del principio de igualdad y equidad en materia tributaria, el Ministerio consideró que “las empresas dedicadas a la extracción de carbón y las demás empresas contribuyentes del impuesto sobre la renta no son sujetos comparables, de cara al criterio de comparación planteado, pues no tienen la misma capacidad contributiva” por lo que no hay lugar a continuar con el juicio de igualdad.</p> <p>Ahora frente al párrafo 1º del artículo 19 acusado, resaltó que la Corte ha aclarado que “las deducciones se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y por lo tanto pueden ser derogadas, disminuidas, modificadas o ampliadas por éste, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución” (Sentencia C-606 de 2019, que reitera las Sentencias C-409 de 1996, C-711 de 2001 y C-1003 de 2004).</p>
	<p>El secretario jurídico del <i>Departamento Administrativo de la Presidencia de la República</i> intervino en defensa de la exequibilidad de las disposiciones acusadas.</p> <p>Señaló que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria lo que le permite establecer la sobretasa a la tarifa del impuesto de renta a cargo de quienes desarrollan ciertas actividades económicas y prohibir la deducción especial de las regalías a quienes explotan recursos naturales no renovables. Ambas medidas aportan a la consolidación de un sistema tributario más equitativo.</p> <p>A su juicio, el numeral 1 del párrafo 3º no vulnera el principio de certeza tributaria del artículo 338 de la Constitución porque la redacción de las indicaciones describe con certeza la tarifa de los puntos adicionales que deben pagar las empresas extractoras de carbón, la cual es progresiva y escalonada. En efecto, desde el principio del año gravable el contribuyente conoce las tarifas a las que se someterá. Igual sucede con las tarifas de las personas naturales que varían dependiendo de la renta líquida gravable que hayan obtenido en el año gravable (Cfr. Art. 241, Estatuto Tributario) o con el régimen SIMPLE de tributación en el que la tarifa varía con el nivel de ingresos brutos del contribuyente (Cfr. Art. 908, Estatuto Tributario).</p> <p>Destacó que evaluar la progresividad de los puntos adicionales en el impuesto de renta para quienes desarrollan la actividad económica de extracción de hulla y de carbón lignito hace necesario analizar sus efectos dentro del sistema tributario en que se enmarca y no aisladamente con uno de los elementos de la medida, como la tarifa.</p> <p>Afirmó que en su criterio las medidas adoptadas por el legislador de establecer unos puntos adicionales en el impuesto de renta para la actividad económica de extracción de hulla y de carbón lignito y la no deducibilidad de las regalías, son necesarias para promover un sistema tributario más justo y lograr financiar el gasto social. Ambas medidas aportan a la consolidación de un sistema tributario más</p>

<sup>3</sup> Artículos 244 de la Constitución Política y 11 del Decreto 2067 de 1991.

	<p>equitativo.</p> <p>De acuerdo con su naturaleza jurídica de las regalías, estas no son una deducción para quien explota recursos naturales no renovables, sino la contraprestación económica o derecho de participación y de compensación hacia el Estado como propietario de los recursos naturales no renovables.</p> <p>Resaltó que la eliminación de la deducción por regalías se encuentra plenamente justificada ya que va a permitir consolidar un sistema tributario más equitativo a la vez que incrementará el recaudo tributario del Gobierno nacional. Normas similares han sido analizadas por la Corte Constitucional y siempre se ha declarado su exequibilidad.</p> <p>Por último, destacó que los beneficios tributarios de que gozan quienes explotan recursos naturales no renovables como hidrocarburos son amplios, en especial la amortización de inversiones en las etapas de exploración, desarrollo y construcción de minas y yacimientos de petróleo y gas. Por lo tanto, la eliminación de la deducción de regalías no es arbitraria, injustificada ni desproporcionada.</p>
	<p><b>Entidades públicas y organizaciones privadas invitadas<sup>4</sup></b></p> <p>El <i>Centro de Pensamiento de Política Fiscal -CPPF</i> adscrito a la Universidad Nacional de Colombia, señaló que en la literatura se pueden encontrar “diversos enfoques sobre la TET” por lo que “de acuerdo a (sic) su definición y forma de cálculo es posible extraer uno u otro tipo de información relevante”. En esta línea, el centro de pensamiento propuso una nueva fórmula para determinar la TET para la extracción de carbón en el que “a pesar de enumerar los diversos impuestos con que se verán gravados el sector minero- energético, este cálculo no considera la eliminación del régimen de depreciación acelerada (5 años para proyectos de hidrocarburos), las zonas francas para proyectos en costa afuera y el aumento en la tarifa de los dividendos, medidas que constituyen un fuerte desincentivo para la inversión en el sector. A su vez, los porcentajes brindados anteriormente asumen una sobretasa del 0%, es decir, un período de precios bajos y no tienen una ponderación exacta de la no deducibilidad de regalías estipulada en la reforma”.</p> <p>Destacó que esta nueva fórmula le permite afirmar que “la Tarifa de Tributación Efectiva del sector de extracción y comercialización del carbón en Colombia oscila entre un 30 y un 31 por ciento, y que a partir de nuevos cálculos hechos por el CPPF esta se establecería en un valor de 30,43% para extracción de carbón hulla y lignito”.</p> <p>En cuanto a los posibles impactos del aumento de la carga tributaria, concluyó que “los impactos más significativos de la tributaria para el sector minero y petrolero es el de la no deducción de regalías del impuesto de renta, en ese orden, es el sector del petróleo el que pondrá la mayor parte del recaudo dado que son los que más aportan regalías en términos porcentuales y que al ser este un mercado altamente concentrado en pocas empresas como Ecopetrol serán pocas firmas las que asuman la mayor parte de ese recaudo que a su vez le aportará el 33,75% del total del recaudo de la tributaria. El sector del carbón tendrá un aumento de su Tasa Efectiva de Tributación y se está enfrentado a un escenario de precios bajos, lo que puede impactarlo, pero aun así tendrán una rentabilidad financiera positiva en el escenario posreforma (sic)”.</p> <p>Ahora, frente a las posibles consecuencias de las normas acusadas sobre el ciclo de las regalías, destacó que si bien los gremios tienen una posición “negativa” frente a la reforma, ello “desconoce el comportamiento de la tasa efectiva de tributación del sector minero en el país, que según Villabona &amp; Herrera (2017) para el sector minero-energético es compensada con dos factores determinantes: los beneficios tributarios que recibe el sector y la rentabilidad del sector (el cual, es el más rentable de todos los sectores de la economía). Según lo expuesto, el sector minería sumó beneficios tributarios durante el periodo 2000-2015 por un monto de 41,6 billones de pesos colombianos, para los cuales, los beneficios más importantes serían la deducción del IVA por la compra de activos fijos y la de ingresos no constitutivos de renta (Villabona &amp; Herrera, 2017, p. 101)”.</p> <p>Finalmente se pronunció sobre las experiencias internacionales en materia de deducibilidad de las regalías, en las que destacó que “la no deducibilidad de las regalías en la región [es un caso atípico], puesto que la mayoría de los países sí permite la deducibilidad”.</p>

<sup>4</sup> Decreto 2067 de 1991, artículo 13.

	<p>El <i>Observatorio Fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana</i> precisó que su concepto solo se referirá a la Tarifa de Tributación Efectiva del sector de extracción y comercialización del Carbón en Colombia. Al respecto, señaló que la TET es una herramienta sumamente útil para la formulación de la política tributaria y anotó que el observatorio calculó la TET de diferentes sectores, incluyendo el del carbón. Por medio de una tabla resaltó que “la TET de los sectores de Extracción de hulla (carbón de piedra) y Extracción de carbón Lignito se situó en algunos casos al nivel promedio, en otros, por encima del promedio”.</p> <p>Adicionalmente, expresó que la jurisprudencia constitucional ha avalado el gravamen a empresas de sectores en condiciones de “bonanza” y que, en su concepto, “una sobretasa del impuesto de renta en función del ciclo de precios del carbón captura parte del incremento extraordinario de las utilidades de ese sector” y puede contribuir a “corregir externalidades negativas sobre el medio ambiente”.</p> <p>De manera complementaria, precisó que “una declaratoria de inexequibilidad de la sobretasa del impuesto de renta para la extracción de carbón dejaría al ejecutivo sin margen de maniobra” para lograr el cumplimiento de la Regla Fiscal.</p> <p>Concluyó que la norma debería ser declarada exequible por cuanto “aumenta la carga tributaria de estos sectores en línea con su capacidad contributiva; la TET de las empresas que se dedican a la extracción se ubicó por debajo (en el caso de la extracción de carbón de hulla) y al mismo nivel de la tarifa nominal (en el caso de la extracción de carbón lignito); contribuye a corregir las externalidades negativas de esta industria; y sin el recaudo adicional proveniente de este impuesto la salud de las finanzas del país se vería considerablemente afectada”.</p>
<p><b>Solicitudes de Inexequibilidad</b></p>	<p><b>Entidades públicas y organizaciones privadas invitadas<sup>5</sup></b></p> <p>La <i>Asociación Colombiana del Petróleo -ACP-</i> se pronunció en primera medida frente a los cargos elevados contra el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Adujo que, a su juicio, “la norma demandada desconoce y vulnera la definición constitucional de la regalía, así como su naturaleza de recurso público, al establecer que su pago no puede entenderse ni como costo ni como gasto, circunstancia que implica que, en los términos establecidos en la norma demandada, se entienda como un ingreso para el operador que hace parte de la base para liquidar el impuesto sobre la renta y no como ingresos del Estado”.</p> <p>En esta línea, señaló que la norma desconoce los principios de justicia y equidad tributaria por cuanto “al tratarse de una contraprestación económica a favor del Estado, que en ningún momento hizo parte de los ingresos de los productores que están autorizados para explotar el recurso, los obliga a incluir el pago de las regalías a la Nación como un ingreso teórico y a tributar sobre este [de manera que] ese ingreso por ser teórico, nunca reflejó la realidad de la capacidad contributiva de quien lo paga”.</p> <p>Luego, presentó un análisis del impacto económico que podrían tener todas las medidas aprobadas en la Ley 2277 de 2022, para la industria de petróleo y gas. En cuanto a la sobretasa contemplada en el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, explicó que esta otorga un trato injusto e inequitativo a un sector y podría terminar afectando las inversiones y el abastecimiento energético en el país. Advirtió que la sobretasa “se activa en precios que no son extraordinarios” y destacó que el Government Take de un Proyecto tipo con Reforma Tributaria vs. Sin Reforma Tributaria pasaría “de 64% a 80%, un incremento del 25%”. Puso de presente que en “el caso de las empresas privadas de la industria del petróleo, la Tasa Efectiva de Tributación promedio, se incrementa en un 69% al pasar del 39% al 67%” y precisó que tras “descomponer la TET de la industria con base en cifras provistas por la DIAN, se evidencia que, la TET de las empresas privadas que explotan petróleo es “muy superior a la de las empresas estatales [y] [d]ado que las empresas estatales representan más de dos tercios de la producción, jalona a la baja la tasa global” de ahí que las estimaciones del gobierno señalen una TET de 46,8%.</p> <p>La <i>Federación Nacional de Productores de Carbón -FENALCARBÓN-</i> advirtió que el impacto de las normas acusadas afectaría en mayor grado “las operaciones de pequeña y mediana minería de carbón, dado que su capacidad financiera es muy estrecha y registra alta vulnerabilidad en las estructuras de costos que se traduce en una inviabilidad financiera para la sostenibilidad de las mismas”. Como sustento de la anterior afirmación, FENALCARBÓN presentó una descripción del sector minero diferenciando la gran minería de la pequeña y mediana minería, a manera</p>

<sup>5</sup> Decreto 2067 de 1991, artículo 13.

<p>de contexto. Describió una diferencia en los mercados de los carbones térmicos y de los carbones metalúrgicos. Destacó que existe una diferencia importante en la estructura de costos en la mediana y pequeña minería al interior del país en comparación con la minería a gran escala del norte. Al respecto puso de presente que “existen una serie de factores muy bien definidos que permiten diferenciar la producción de carbón a gran escala en el norte del país, con cercanía y acceso a la infraestructura portuaria, concentración de operaciones en torno a yacimientos que se explotan a cielo abierto, de aquella que se adelanta al interior del país, de mucha menor escala, distante de los puertos, diseminada en varios territorios y casi en su totalidad de minería subterránea (con implicaciones en costos mucho más altos), además de asumir un importante costo logístico y portuario cuando las condiciones de mercado le permiten llegar a puerto” de manera que considera que “es lesivo colocar en una sola canasta toda la producción de carbón en el territorio nacional, dadas las marcadas diferencias que existen entre los segmentos de la misma industria”.</p> <p>Advirtió que la fórmula consagrada en el artículo 10 acusado “contiene errores técnicos, que induce a una situación que pone aún más en desventaja a aquellas unidades productivas de mediana y pequeña escala (menos costo/eficientes), desconociendo la necesidad de aplicar un precio diferencial para las mismas, que reconozca la dinámica propia de los precios de estos productores y por lo menos, tenga en cuenta los costos de transporte, logística y puerto, pues los índices internacionales de referencia tomados en la propuesta, no reflejan las condiciones de mercado para este tipo de operaciones”. En consecuencia, “la fórmula planteada toma como variables los índices internacionales API2 y BCI7, los cuales no reflejan la dinámica o el comportamiento de la industria nacional”.</p> <p>Subrayó que la sobretasa “no cuenta con un precio diferencial y justo para los diferentes tipos de carbón”, la referencia API2 requiere de mayor precisión para ser un “buen referente para el carbón térmico colombiano de exportación”, la fórmula “requeriría de ajustes pertinentes a calidad según el tipo de carbón” y que se debe distinguir el puerto de salida del carbón frente al indicador BCI7.</p> <p>Asimismo, enfatizó que “[a] aplicar la fórmula, el ejercicio arroja que es a partir de los USD60/tn, la consideración de "precios son altos" para el carbón, es decir, que a partir de este valor se pagaría la sobretasa en la tarifa del impuesto a la renta en por lo menos el 5%, y a partir de los USD71/tn, se pagaría la tasa adicional del 10%. Y prueba de que la fórmula resulta gravosa para esta industria, es que los costos operativos de la mayor parte de las operaciones mineras del país (minería subterránea) en promedio pueden estar sobre los USD90/tn en estos momentos, es decir, que el precio de los US060/tn, para nada puede ser considerado "precio de bonanza" para esta industria. Incluso, como se ha explicado anteriormente, es habitual que en este tipo de negocios en muchos casos se opere por debajo de sus costos de producción, porque son inversiones altas y de largo plazo, que en períodos de precios "altos" compensan sus pérdidas de los periodos de bajos precios”.</p> <p>En cuanto a los posibles impactos del aumento de la carga tributaria, sostuvo que en la gran minería habría una disminución en la inversión para garantizar la sostenibilidad de las operaciones, así como una disminución en los ingresos por regalías debido al “marchitamiento de las actividades de explotación”. En el caso de la pequeña y mediana minería advirtió un “riesgo latente de evasión” y una dificultad para implementar procesos de formalización minera.</p> <p>El <i>Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-</i> señaló que “en la norma acusada se está remitiendo a entidades privadas extranjeras la determinación de la tarifa del impuesto”. Eso afectaría el principio de certeza y legalidad del tributo, por dos razones: “En primer lugar, la delegación que hace el legislador a empresas extranjeras (Argus y McCloskey) y entidades gubernamentales de Estados Unidos (Oficina de Estadísticas Laborales) y, en segundo lugar, porque no imparte instrucciones o establece parámetros, criterios, fórmulas, variables, o procedimientos por medio de las cuales esta agencia establecerá este precio promedio internacional, por lo que la determinación del criterio queda totalmente a discrecionalidad de empresas privadas extranjeras”.</p> <p>Por otro lado, precisa que “no puede afirmarse que obtener mayores ingresos genera automáticamente una mayor capacidad contributiva por parte de las empresas de este sector, ya que al considerar únicamente los ingresos brutos se desconoce el proceso de depuración de la renta que implica restar los costos y gastos asociados al desarrollo de la actividad comercial y que afecta el monto de los ingresos que perciben las compañías y por ende el monto del impuesto a pagar”.</p> <p>Por último, señaló que se desconoce la prohibición de retroactividad en materia</p>
--

	<p>tributaria por cuanto “la norma demandada estableció un efecto retroactivo, al permitir que la UPME publique después de finalizado el periodo gravable, e incluso, cuando ya se ha iniciado el siguiente, la información que permitirá a los contribuyentes determinar su tarifa del impuesto sobre la renta para el año anterior. La norma está estableciendo efectos en hechos que ocurrieron en periodos anteriores”.</p>
	<p>La <i>Universidad de Medellín</i> señaló que “[l]os antecedentes de la Ley 2277 de 2022, no logran motivar el factor material para condicionar la mayor capacidad contributiva del sector que se dedica a la extracción del carbón, así como tampoco, dan cuenta de que gravar de manera diferenciada a ese sector logre desincentivar la actividad extractiva o que el recaudo de dicho tributo de manera última, logre remediar aspectos de control ambiental (recursos atmosféricos, hídricos, de comunidades indígenas, fauna, flora, entre otros)”. Y resaltó que “el trato diferencial con las empresas de otros sectores, así como gravar al sector de extracción de carbón de manera aguda sin tener en cuenta las deducciones de costos y gastos vinculados a la actividad productiva, atenta contra principios de integración internacional que se contienen en el GATT (“General Agreement on Tariffs and Trade”) de 1994 (ante la realidad de que el producto de la extracción tiene un componente de venta a mercados externos), y el desconocimiento de los artículo 6, 95-9, 227 y 333 de la Constitución Política”.</p>
	<p>La <i>Asociación Nacional de Industriales -ANDI-</i> estimó que las disposiciones acusadas deben ser declaradas inexecutable por cuanto “las empresas del sector del carbón tributarán más que las compañías de otras industrias con la misma renta gravable que no están sometidas a la misma imposición”.</p> <p>Frente a la sobretasa, sostuvo que esta desconoce los principios de certeza y legalidad tributaria, toda vez que “la función que cumple la UPME no es la de fijar la metodología del cálculo del precio promedio de los percentiles a la cual se vende el carbón, sino que su labor se limita a publicar los valores que calculan otras empresas y autoridades extranjeras “Estados Unidos”, “año vencido”. Es decir, que el contribuyente “no podrá conocer con anticipación, por ejemplo, la tarifa de renta que le aplicará en el año 2023, pues solo hasta enero de 2024 podrá obtener el valor promedio de la materia prima para los percentiles del que depende la tarifa de la sobretasa que, se reitera, no se certifica ni fija una autoridad local”.</p> <p>Respecto de la prohibición de deducción de las regalías, sostuvo que “las regalías que paga el sector minero energético cumplen con todos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser deducibles”. En su opinión, la norma contempla un “sinsentido: hace la ficción de que lo que se ha entregado por regalías es un ingreso para la empresa, por lo que aumenta la renta bruta; a lo que se suma que lo entregado por regalías no puede descontarse como gasto o costo -así la propia Constitución lo catalogue como contraprestación, art. 360”. Sostiene que el pago de las regalías resulta un costo o gasto operativo ya que el pago de la regalía “reduce” al contribuyente su utilidad [de manera que su no deducibilidad] significaría necesariamente que se está inflando la base gravable”.</p>
	<p>La <i>Asociación Colombiana de Minería -ACM-</i> se pronunció frente ambas disposiciones acusadas. Como primera medida presentó una exposición del sector minero del Carbón en Colombia a manera de contexto.</p> <p>Al respecto, destacó que los contratos de concesión minera contemplan un pago de regalías “mayor al establecido en la ley” y que el sector ha triplicado “el recaudo que tradicionalmente realiza el sector al país, no solo por los mayores pagos en renta, sino, además, por los pagos asociados a las cláusulas de participación al Estado por precios altos pactados contractualmente en contratos suscritos con anterioridad al código de minas”. En desarrollo de lo anterior sostuvo que “[s]olo en el 2022 el sector contribuyó con cerca de 16 billones de pesos cuando el total de aportes históricos de la minería ha sido de 4,5 billones de pesos en promedio anual. De los 16 billones de pesos, el carbón contribuyó solamente por cuenta de la cláusula de precios altos con 2,99 billones de pesos en 2022, siendo esta una contraprestación adicional a las regalías, e independiente del pago por concepto del impuesto sobre la renta”. Destacó la importancia económica del sector en la economía colombiana nacional (3% PIB nacional) y de las regiones, particularmente en la Guajira (57% PIB departamental) y Cesar (54% PIB departamental).</p> <p>Señaló que la prohibición de deducibilidad desconoce que el núcleo del hecho generador del impuesto sobre la renta es gravar “la obtención (en el año o periodo gravable) de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio del contribuyente, (no el de un tercero)”, por lo que considera que es un tratamiento</p>

	<p>injusto que las regalías sean un recurso del Estado, pero, al mismo tiempo, el Estado las incluya y las cuantifique como renta gravable del contribuyente minero. Precisó que la libertad de configuración del legislador se encuentra limitada por los principios constitucionales de equidad y justicia, por lo que esta no podría válidamente distorsionar la razón de ser de un impuesto con la finalidad de aumentar el recaudo.</p> <p>Además, consideró que la disposición desconoce el principio de confianza legítima en materia minera pues “la no deducibilidad de las regalías impuesta al sector minero constituye en estricto sentido un reajuste indirecto de las regalías que afecta la estabilidad económica de los negocios y altera la forma en la que estas son liquidadas”.</p> <p>Expresó que “[e]xisten diversas formas de determinar cuándo una carga impositiva es susceptible de generar una pérdida patrimonial de una operación”, dentro de las cuales encuentra la TET, el Government Take y la Rentabilidad Esperada del Patrimonio. Al respecto, precisó que “[n]o necesariamente se debe superar el 100% en el valor de la TET para determinar la confiscatoriedad de un impuesto toda vez que un valor elevado en la TET puede desincentivar las inversiones de un sector, o de un país, al punto de hacerlo inviable”. En ese sentido se refirió a documentos de análisis de varios expertos economistas que concluyeron que, bajo “un escenario retrospectivo la TET hubiese pasado de valores cercanos al 88% a uno que supera el 100% si se le hubiese impedido deducir las regalías”. Frente al Government Take, sostuvo que “el valor histórico del GT minero puede variar entre el 70% y el 90%, muy por encima de la participación que otras jurisdicciones realizan sobre las utilidades de un proyecto como lo muestra la UPME en sus estudios”. En lo atinente al ROE la ACM declaró que “[s]egún los cálculos del Ministerio de Hacienda, el Retorno de Capital (ROE) antes de la reforma era de 9%, inferior al CAPM establecido para la industria, lo que es evidencia suficiente para determinar que el sector no tenía la capacidad de seguir contribuyendo con impuestos sin afectar su patrimonio, y después de la reforma el ROE cae a 2,7% en escenario de precios medios, derivado de lo cual el impacto de la reforma tributaria implicaría que la nueva rentabilidad sobre patrimonio no solo es inferior a los valores mínimos de renta del capital, establecido por el CAPM, sino que es inferior al de cualquier inversión altamente segura como lo son los bonos yankees en donde la cotización del año 2021, para mantener la comparación en el mismo periodo del tiempo, tuvo un rendimiento máximo del 7,2%, lo que resultaría más rentable que la inversión en el sector carbón en Colombia”.</p> <p>Por tanto, concluyó que “la actividad productiva gravada del carbón, con las medidas de la Reforma Tributaria quedaría en un estado tal, que no podría cubrir al menos la rentabilidad mínima esperada”.</p> <p>Ahora frente a la sobretasa, respaldó la demanda en el desconocimiento de los principios de certeza y legalidad tributaria por cuanto “la metodología como los elementos para calcular la sobretasa resultan ambiguos de cara a poder establecer con certeza la magnitud de la sobretasa que se debe aplicar cada año para el sector, en particular por: i) la manera en que se deflactan los precios, ii) la serie que se utiliza para deflactarlos, y iii) el indicador que se utiliza para traer a valor presente la información”.</p>
	<p><b>Expertos invitados<sup>6</sup></b></p> <p>La experta <i>Margarita Ricaurte Rueda</i> se pronunció principalmente frente a los cargos formulados contra el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. Sostuvo que “la no deducibilidad de las regalías mineras de que tratan las normas demandadas, que en la práctica incrementan la tasa efectiva de pago de la regalía en un 35%, como está probado en el proceso, no puede ser aplicada a los contratos mineros en curso en la fecha de expedición de la Ley 2277 sin violar la Constitución Política en sus artículos 58 y 83, porque con ellas se desconocen los derechos adquiridos contractuales que la Carta protege”.</p> <p>Adicionalmente, manifestó que el artículo 19 “modifica drásticamente la ecuación económica de los contratos vigentes y la base económica fundamental que los inversores tuvieron en cuenta al invertir en Colombia” por lo que este “podría generar la responsabilidad internacional del Estado bajo los tratados de los que es parte, obligando a reparar los daños que esta medida haya causado a los inversores que así lo reclamen en foros internacionales” por desconocimiento de la obligación de otorgar un Trato Justo y Equitativo a los inversores extranjeros. En esa línea</p>

<sup>6</sup> Decreto 2067 de 1991, artículo 13.



	<p>expresó que el Código de Minas le otorga un alto grado de estabilidad a los contratos mineros y que en ellos se integra la forma de liquidación de las regalías, de manera que su modificación podría desconocer también las expectativas legítimas de los inversores. En consecuencia, solicitó la declaratoria de inexequibilidad del artículo 19 y de manera subsidiaria la aclaración de que la disposición no le es aplicable a los contratos vigentes a la fecha de su expedición.</p>
	<p>La experta <i>Catalina Hoyos Jiménez</i> explicó que hay varias metodologías para medir la TET. No obstante, “teniendo en cuenta que las utilidades no se modifican por los criterios subjetivos que pueda incorporar la ley o las administraciones tributarias, la tasa efectiva de tributación debe calcularse con base en criterios financieros [para este efecto] la OCDE ha indicado que el cálculo de la tasa efectiva de tributación para efectos de determinar la carga fiscal de un grupo debe partir de la utilidad calculada según las normas de IFRS, es decir, la utilidad contable”.</p> <p>Refirió varias experiencias internacionales en el manejo de la deducibilidad de las regalías, así como en el control de disposiciones que limitan el reconocimiento de costos y gastos en materia tributaria, para concluir que los tribunales constitucionales han establecido límites a la amplia facultad de configuración del legislador, con el fin de que los sistemas tributarios atiendan la capacidad económica real de los contribuyentes.</p>
	<p>El experto <i>Alfredo Lewin Figueroa</i> resaltó varias experiencias internacionales en materia de deducibilidad de las regalías en la actividad extractiva en América Latina.</p>
	<p>El experto <i>Juan Rafael Bravo Arteaga</i> limitó su pronunciamiento a los cargos elevados contra el parágrafo 1 del artículo 19 acusado. Al respecto manifestó que la regalía “es el precio que paga el sujeto que extrae petróleo crudo del yacimiento respectivo por la aproximación del mencionado elemento, que es de propiedad del Estado, conforme al artículo 332 de la Constitución. Es decir, la regalía es el precio que se paga al Estado por el traspaso de la propiedad del petróleo. Por lo tanto, las regalías constituyen el “costo” del petróleo que adquiere el contribuyente petrolero por su extracción del respectivo yacimiento”. En consecuencia, “la prohibición de restar los “costos” de los “ingresos netos”, constituye una norma jurídica que desnaturaliza el impuesto de que se trata, porque deja de ser un impuesto sobre la “renta”, para convertirlo en un impuesto sobre los “ingresos”.</p>
	<p><b>Intervenciones ciudadanas<sup>7</sup></b></p>
	<p>La interviniente <i>Ana María Barbosa Rodríguez</i> manifestó que es en extremo censurable que “la norma obligue a usar los índices API 2 y BCI 7 el cual es absolutamente indeterminado, y se funda en estudios efectuados por particulares, no de parte de un gobierno o autoridad nacional o extranjero, lo cual conlleva a que la base gravable de la sobretasa depende de un “reporte” que aunque comúnmente se denomina “indicador” realmente corresponde a un estudio de mercado que clasifica más en la escala de una tendencia de mercado, que en el reflejo de un indicador, lo cual en consecuencia impide definir con “certeza” la tarifa que debe pagar un contribuyente del sector minero”.</p> <p>Como sustento de lo anterior destacó que “[l]a construcción de los índices de precios del carbón por dichos editores privados, como lo es el API 2 publicado por Argus / McCloskey, se basa en una metodología que utiliza información general de las calidades producidas y los plazos usuales de entrega por cada país, sin tomar en consideración los acuerdos entre privados e incluyen percepciones de los encuestadores con base en su experiencia”. En su criterio, “estos índices de precios se construyen por particulares, nunca por un ente gubernamental, con base en supuestos y percepciones del mercado a partir de muestras limitadas de información, las cuales son utilizadas simplemente para dar un aproximado de lo que puede ser la tendencia del precio del carbón”.</p> <p>Por otro lado, señaló que la no deducibilidad de regalías genera una “afectación distinta e inequitativa entre los contribuyentes que pagan regalías en dinero y en especie” y subraya que ello “no fue considerado por el Gobierno al momento de presentar la propuesta normativa, generando para quienes pagan regalías en dinero, un ingreso ficticio, irreal, sobre el cual debe liquidar impuesto, violando con ello el principio de equidad”.</p>
	<p>El interviniente <i>Pedro Samuel Rojas Neira</i> advirtió que el único antecedente</p>

<sup>7</sup> Artículos 242-1 de la Constitución Política y 7 del Decreto 2067 de 1991.

	<p>legislativo de una sobretasa aplicable a una actividad económica -sector financiero-, tenía la característica de señalar una tarifa nominal de renta con la sobretasa incluida, cercana a la existente actualmente en el artículo 240 del E.T. -35%-, por lo que cuantitativamente y en respeto de los principios de justicia y equidad tributaria, se desborda la libertad de configuración del legislador al fijarse tarifas nominales de 40% -5 puntos porcentuales adicionales- y 45% -10 puntos porcentuales adicionales- con esta sobretasa aplicable a las actividades económicas de extracción de hulla (carbón de piedra) CIU- 0510 y extracción de carbón lignito CIU – 0520.</p>
--	--

#### **IV. PRUEBAS DECRETADAS POR LA CORTE CONSTITUCIONAL**

5. Mediante autos de 18 de mayo y 20 de junio de 2023, el magistrado sustanciador decretó la práctica de pruebas. En efecto, ofició al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Ministerio de Minas y Energía para que respondieran preguntas relacionadas con (i) la determinación de la Tarifa Efectiva de Tributación -TET- del sector de extracción y comercialización de hulla y carbón lignito y el impacto que tienen las disposiciones acusadas sobre la misma; (ii) los beneficios fiscales, exenciones, exclusiones, minoraciones estructurales o supuestos de no sujeción de las empresas que se dedican a esta actividad; (iii) e información del sector económico frente a su importancia macroeconómica y la cantidad de empresas potencialmente afectadas por la sobretasa en proporción con el total. Asimismo, ofició a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representantes para que remitieran la totalidad de las actas de las sesiones en Comisión o Plenaria de las respectivas células legislativas, en las que se hayan debatido los artículos del Proyecto de ley 118 de 2022/Cámara – 131 de 2022/Senado que dieron lugar a los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022.

#### **V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN<sup>8</sup>**

6. Solicitó a la Corte declarar la inexecutable de los apartes demandados del párrafo 3º del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 y estarse a lo resuelto en las sentencias que se adopten en los procesos D-15097, D-15113 y D-15114 en los que solicitó declarar la inexecutable del inciso primero del párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

7. Explicó que el Congreso de la República es quien debe fijar de manera clara los elementos del tributo, salvo que establezca un marco que permita su determinación el cual sólo es válido en la medida que “se acude a ordenaciones nacionales, ya que no puede pretenderse la incorporación indirecta de normativas extranjeras”.

8. En concordancia con lo anterior, sostuvo que el párrafo 3 debería ser declarado inexecutable por cuanto “es evidente que el legislador no se ocupa de fijar directamente la tarifa de la sobretasa, sino que se remite a índices de entidades extranjeras, desconociendo que la información contenida en dichos documentos se trata de datos foráneos elaborados por entidades internacionales

<sup>8</sup> ED., Concepto de la Procuradora General de la Nación.

con fundamento en metodologías ajenas y desconocidas por los contribuyentes colombianos”. Dichos índices son simples “estimados” por lo que no es posible otorgarles el calificativo de transparentes.

9. Destacó, igualmente, que “aunque la mencionada publicación de la UPME no desconoce el principio de irretroactividad tributaria, ya que no implica que el tributo se cobre por hechos pasados al momento de la expedición de la ley, es pertinente resaltar que la periodicidad anual de la resolución que consolida la información sí opera en detrimento de la certeza temporal que requiere el contribuyente para conocer, con base en datos oficiales, el monto de sus obligaciones fiscales”.

10. En lo relacionado con el parágrafo 1 del artículo 19, consideró que la disposición acusada no supera un juicio leve de razonabilidad. Lo anterior por cuanto la finalidad que pretende dicha norma de “impedir que las empresas del sector minero energético desconozcan que “la regalía no corresponde a un gasto derivado de la explotación de recursos naturales, sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado”, es contraria a la Carta pues es una erogación asociada a la producción y su desconocimiento solo se puede apoyar en una comprensión errada y distante del concepto de regalías en la jurisprudencia constitucional. En todo caso, advirtió que el medio no es legítimo pues no responde a criterio de justicia y equidad.

## **VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**

### **1. Competencia**

11. De conformidad con el artículo 241.4 de la Constitución Política, esta Corte es competente para ejercer el control de constitucionalidad de las normas demandadas.

### **2. Cuestiones Previas**

#### **2.1. Cosa juzgada constitucional- Reiteración de jurisprudencia<sup>9</sup>**

12. La Corte Constitucional ha señalado que la cosa juzgada constitucional “es una institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política (...) mediante la cual se otorga a las decisiones plasmadas en una sentencia de constitucionalidad, el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas”<sup>10</sup>. Así, por regla general, cuando se configura, surge, entre otros efectos, la prohibición e imposibilidad de volver a conocer y decidir de fondo sobre lo ya debatido y resuelto<sup>11</sup>.

13. A partir de ello, la Corte ha clasificado la cosa juzgada constitucional en formal o material. Así, “[s]e tratará de una cosa juzgada constitucional formal (...) cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio (...), o, cuando

<sup>9</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-484 de 2020.

<sup>10</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-774 de 2001 y C-007 de 2016.

<sup>11</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-774 de 2001.

se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual. Este evento hace que ‘no se pueda volver a revisar la decisión adoptada mediante fallo ejecutoriado’<sup>12</sup>. Asimismo, la cosa juzgada constitucional puede clasificarse en absoluta o relativa. En el primer caso, en principio, no es posible emprender un nuevo examen constitucional. La Corte ha resaltado que “el principio de cosa juzgada constitucional absoluta cobra mayor relevancia cuando se trata de decisiones de inexequibilidad por cuanto, en estos casos, las normas analizadas y encontradas contrarias a la Carta Política son expulsadas del ordenamiento jurídico no pudiendo sobre ellas volver a presentarse demanda de inconstitucionalidad o ser objeto de nueva discusión o debate”<sup>13</sup>. En esta línea, cuando la norma es declarada inconstitucional, la cosa juzgada que recae sobre ese mismo texto normativo será siempre absoluta.

14. Con fundamento en lo anterior, en materia de control constitucional, los efectos de la cosa juzgada dependerán de la decisión adoptada en el pronunciamiento previo. Así, cuando la decisión ha consistido en declarar la inconstitucionalidad de una norma, se activa la prohibición comprendida por el inciso 1° del artículo 243 superior conforme al cual, los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional lo cual implica que no existe objeto para un nuevo pronunciamiento de esta Corte. Por tal razón, la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse ante la ausencia de objeto de control, o en su defecto, estarse a lo resuelto en la decisión anterior.

15. La sentencia C-100 de 2019 indicó que la cosa juzgada debe analizarse caso a caso pues no existe una regla absoluta en el sentido de que la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma implique *per se* la configuración de la cosa juzgada. Esto es así, por ejemplo, en los casos de inconstitucionalidad por vicios formales en los que la cosa juzgada no es absoluta y, por tanto, la norma puede ser reproducida.

### **2.1.1. Cosa juzgada en el caso concreto**

16. El demandante dirigió la acusación, entre otros contenidos normativos, contra el párrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. La Corte encuentra, sin embargo, que dicha disposición no se encuentra vigente porque fue declarada inexecutable mediante la Sentencia C-489 de 2023 y, en consecuencia, respecto de ella ha operado la cosa juzgada formal y absoluta. Por tal razón y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 superior, no es posible examinar de nuevo la disposición acusada, por lo que la Sala decidirá estarse a lo resuelto en la precitada sentencia respecto del cargo formulado contra el párrafo 3 del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022.

### **2.2. Sobre la aptitud de la demanda y el alcance de los demás cargos**

17. De acuerdo con el auto de 28 de abril de 2023, la demanda fue admitida tras haberse subsanado dentro del término legal. Ninguno de los intervinientes, autoridades ni expertos invitados, propuso reparos contra la aptitud de la demanda.

<sup>12</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-744 de 2015.

<sup>13</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-247 de 2009.

18. No obstante, se advierte que, durante el trámite de admisión de la demanda, el cargo por violación del principio de planeación en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales— arts. 80, 151-21, 334, 360 y 361, CP-, contra el Parágrafo 3 (parcial) del artículo 240 y el Parágrafo 1 (parcial) del artículo 115 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 10 y 19 de la Ley 2277 de 2022, fue inadmitido y después rechazado por incumplir la carga argumentativa necesaria para activar el control de constitucionalidad<sup>14</sup>.

19. Respecto de los demás planteamientos de la demanda, aunque son diferenciables entre sí por estar sustentados en contenidos normativos diversos de la Constitución, la Corte interpreta que la demanda plantea, en realidad, dos cargos: (i) el primero fundado en la presunta vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria en relación con los principios de soberanía nacional y de no retroactividad de la ley en materia tributaria; y (ii) el segundo, basado en la presunta vulneración de los principios de equidad e igualdad en materia tributaria. Conforme a esta comprensión del alcance de los cargos, se adelantará su estudio de fondo.

### 3. Problema jurídico y plan de decisión

20. Teniendo en cuenta los cargos de la demanda admitidos y las intervenciones, corresponde a la Corte resolver los siguientes problemas jurídicos:

- i. ¿El parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulnera los principios constitucionales de soberanía nacional y de legalidad y certeza tributarias previstos en los artículos 3.º, 4.º, 9.º, 93, 100, 123 y 338 de la Constitución Política, al utilizar variables e índices internacionales para determinar la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta aplicable a personas jurídicas y sus asimiladas que desarrollen las actividades de “extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU – 0520”?

<sup>14</sup> En efecto, en el auto de rechazo con fecha 28 de abril de 2023, el magistrado sustanciador consideró que el cargo incumplió el requisito de *certeza* porque el demandante arguyó que las disposiciones acusadas se relacionan de manera directa con el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales en la medida en la que afectan los ingresos que resultan de dichas actividades, y que, por lo tanto, estas debían estar comprendidas dentro de una ley con estructura de “plan” para efectos de cumplir con el mandato del artículo 80, leído en consonancia con los artículos 334, 360 y 361 de la Carta. Para el magistrado sustanciador, esa línea argumentativa otorga a las normas acusadas un efecto que ellas no contienen. Las normas acusadas no regulan de manera directa el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales como lo asevera el demandante, por cuanto su contenido normativo versa sobre la tarifa y la base gravable del impuesto sobre la renta de unos contribuyentes; y si bien estos contribuyentes desarrollan actividades relacionadas con el aprovechamiento de recursos naturales no renovables, de ello no se sigue que las normas regulen en sí el manejo o el aprovechamiento de los recursos involucrados en la referida actividad. El contenido normativo de una norma no es asimilable, sin más, a los efectos económicos, sociales o políticos que eventualmente aquellas pudieran llegar a tener. Así, con independencia del alcance que se le reconozca a la actividad planificadora del Estado a la luz del artículo 80 o del artículo 334 de la Carta, atacar la constitucionalidad de las normas acusadas por sus potenciales efectos económicos o fiscales no constituye la delimitación precisa del contenido normativo real que debe ser estudiado por la Corte, que es precisamente lo que busca establecer el requisito de certeza del cargo. Esto se observa con claridad cuando se repara en el hecho de que, si las normas no tuvieran efectos materiales frente al impuesto sobre la renta, tampoco tendrían incidencia alguna frente al manejo y aprovechamiento de los recursos naturales. Esto se debe a que la única relación que hay entre uno y otro es precisamente ese efecto material sobre el impuesto que puede llegar o no a tener efectos más allá de la modificación de carga impositiva. Esto denota que el contenido normativo de las normas acusadas no es en sí el manejo o aprovechamiento de los recursos naturales, sino otro distinto que de alguna forma se relaciona con aquel. Por lo dicho, tampoco se supera el requisito de *especificidad*, pues los argumentos no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan, situación que a su vez advierte la insatisfacción del requisito de *pertinencia* ya que el reproche formulado no es de naturaleza constitucional. Lo anterior por cuanto la argumentación del demandante sólo cobra sentido a la luz del artículo 80 superior como parámetro de control, si se acepta la tesis de que dicho artículo obliga al legislador a proferir leyes “plan” y que las normas acusadas regulan la actividad del manejo o aprovechamiento de los recursos naturales, como consecuencia de unos potenciales efectos económicos que no se han materializado ni hay certeza de su eventual materialización. Por último, los argumentos también resultaron *insuficientes* porque no aportan los elementos de juicio necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad correspondiente, principalmente porque la demanda no plantea un contraste determinado y concreto entre el contenido normativo acusado de las disposiciones demandadas y la Constitución.

- ii. ¿El párrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulnera el principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias previsto en los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política, al determinar la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para personas jurídicas y sus asimiladas que desarrollen las actividades de “extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU – 0520” con base en variables e índices internacionales que se publican de forma posterior a la culminación del periodo del impuesto?
- iii. ¿El párrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulnera el principio constitucional de equidad tributaria en sentido vertical previsto en los artículos 13 y 363 de la Constitución Política, al no consultar la capacidad contributiva real de las empresas que desarrollan la actividad extractiva de extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU – 0520?
- iv. ¿El párrafo 3.º del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, vulnera los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria en sentido horizontal previsto en los artículos 13 y 95.9 de la Constitución Política, al establecer un trato diferenciado entre las empresas cuya actividad principal es la “extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU – 0520” y las empresas dedicadas a otras actividades que también son contribuyentes del impuesto sobre la renta?

21. Al efecto, la Sala abordará el alcance de los principios de legalidad y certeza en materia tributaria (3.1); la relación del principio de legalidad con los principios de soberanía y territorialidad de la ley en materia tributaria (3.2), irretroactividad de la ley en materia tributaria (3.3), y de equidad e igualdad en materia tributaria (3.4.); para finalmente abordar el caso concreto (3.5).

### **3.1. Legalidad y certeza tributaria. Reiteración jurisprudencial**

22. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de la ley. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le compete al Legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los métodos y procedimientos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones de acuerdo con los requisitos previstos en la Constitución y la ley<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> El inciso 2º del artículo 338 de la Constitución dispone que: “(...) La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”

23. Como lo ha manifestado la Corte, esta potestad de configuración normativa del legislador es amplia, pues el Congreso es titular de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación de gravámenes, disponer la manera como se configuran sus elementos esenciales e, incluso, excluir a determinados sujetos de cargas impositivas<sup>16</sup>. Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que no se trata de un poder absoluto carente de límites, pues el ejercicio de esta potestad, en los términos varias veces expuestos por esta Corporación, se somete, por una parte, al acatamiento de los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad que se derivan del texto superior y, por la otra, al deber de construir el sistema tributario respetando los principios de justicia, equidad, eficiencia, irretroactividad y progresividad previstos en los artículos 95.9, 338 y 363 de la Constitución<sup>17</sup>.

24. Los artículos 150.12 y 338 de la Carta contienen la esencia del *principio de legalidad* en materia tributaria, el cual se deriva del *principio de no existencia de tributo sin representación*.

25. Las características principales de este principio en materia tributaria son las siguientes: (i) en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales, pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales –reserva de ley-. En concordancia con dichas disposiciones, el artículo 150.10 de la Carta prohíbe expresamente que el Congreso confiera facultades extraordinarias *pro tempore* al Presidente de la República para decretar impuestos<sup>18</sup>; (ii) la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben establecer directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, lo que se conoce como predeterminación del tributo; (iii) el legislador puede autorizar a las autoridades administrativas para regular o reglamentar determinados aspectos de los tributos siempre que lo haga cumpliendo ciertas exigencias de conformidad con el marco fijado por la ley<sup>19</sup>; y (iv) establece la irretroactividad de la ley tributaria, especificando que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones basadas en hechos ocurridos durante un período determinado solo pueden aplicarse a partir del período siguiente al inicio de su vigencia.

26. En armonía con lo expuesto, la jurisprudencia constitucional ha identificado una manifestación del principio de legalidad en materia tributaria, denominada jurisprudencialmente como *principio de certeza*, que, de conformidad con las normas constitucionales, consiste en que: (i) además de exigir que sea el legislador el que fije directamente los elementos del tributo, es necesario que lo haga con suficiente claridad y precisión<sup>20</sup>; (ii) lo anterior tiene implicaciones para la seguridad jurídica en cuanto permite a los ciudadanos conocer de antemano el contenido de sus obligaciones tributarias para con el Estado y garantizar el debido proceso del contribuyente; y (iii) este principio se desconoce con la falta de fijación de alguno de los elementos del tributo, así como con la falta de claridad y precisión en la determinación de alguno de

<sup>16</sup> Véanse, entre otras, las sentencias C-222 de 1995, C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009, C-748 de 2009, C-913 de 2011 y C-198 de 2012 de la Corte Constitucional.

<sup>17</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-913 de 2011.

<sup>18</sup> Al respecto ver las sentencias C-891 de 2012, C-594 de 2010, reiterada en las Sentencia C-602 de 2015, Sentencias C-130 de 2018 y C-155 de 2019 de la Corte Constitucional.

<sup>19</sup> Consultar las sentencias C-594 de 2010 y C-615 de 2013, reiterada en la Sentencia C-030 de 2019 de la Corte Constitucional.

<sup>20</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-594 de 2010.

ellos<sup>21</sup> o de elementos normativos accesorios a los elementos esenciales de la obligación tributaria que tienen una “repercusión cierta e indiscutible en la determinación de algunos de éstos”<sup>22</sup>.

27. En desarrollo de este principio, la Corte ha sostenido que la declaratoria de inexecutable por infracción del principio de certeza tributaria concurre “cuando de la prescripción dispuesta por el legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo”<sup>23</sup>, o cuando la indefinición de los elementos esenciales del tributo se torna “irresoluble[s], por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales”<sup>24</sup>. Lo anterior, por cuanto al alcanzar tal grado de imprecisión, la misma atenta contra lo dispuesto en el artículo 338 de la Carta Política, pues conllevaría a que las autoridades encargadas de ejecutarla se vean llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso”<sup>25</sup>.

28. Así, si bien las normas fiscales y, en general, toda disposición jurídica, conserva un grado de indefinición derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural, resulta necesario, en todo caso, que el legislador fije, de la manera más precisa posible, los marcos estructurales del tributo. No obstante, la vigencia de este principio no significa que el legislador esté conminado a regular íntegramente la materia, incluso en sus aspectos más técnicos y específicos. De acuerdo con este postulado, la competencia exclusiva del legislador está relacionada con la fijación de los aspectos esenciales y definitorios del asunto sometido a reserva legal, la cual no puede ser de ningún modo diferida en su totalidad al reglamento. La reglamentación de los tributos se refiere, entonces, a la determinación de aspectos puntuales y técnicos, que no se encuentren sometidos a la reserva de ley.

29. En línea con lo dicho, en cuanto a la facultad reglamentaria, esta Corte en la Sentencia C-585 de 2015 señaló que, no obstante que los elementos esenciales del tributo deban ser fijados por el legislador, los aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos pueden ser válidamente delegados a la administración, así:

“[...] cuando se trata de la regulación de *obligaciones sustanciales* impuestas por el poder tributario, ‘la determinación política de los elementos del tributo est[á] sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad’, pero ‘las variables económicas que inciden sobre los mismos son susceptibles de un tratamiento menos restringido’. Por tanto, en estos casos: (i) la ley debe determinar directamente los elementos del tributo,

<sup>21</sup> Consultar las Sentencias C-488 de 2000, C-726 de 2009, C-228 de 2010, C-585 de 2015, C-030 de 2019, entre otras.

<sup>22</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-622 de 2015.

<sup>23</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-060 de 2018.

<sup>24</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-253 de 1995. En esa ocasión, la Corte consideró que una norma tributaria, que regulaba uno de los elementos esenciales de una contribución parafiscal, no violaba el principio de certeza tributaria, por cuanto si bien acarrea problemas de interpretación, estos no eran insuperables con arreglo a criterios razonables de interpretación. Más adelante en la Sentencia C-714 de 2009, la Corte Constitucional conoció una demanda por supuesta falta de claridad de una norma tributaria que creaba una exención deducción por la inversión en “activos fijos reales productivos”. La Corte declaró exequible la disposición, y al definir los alcances del principio de certeza y predeterminación fiscal, sostuvo: “[...] una reacción [...] podría llevar a interpretar el principio de legalidad tributaria en un sentido tan estricto y riguroso, que prohibiría cualquier tipo de imprecisión en el acto tributario general, así fuera mínima o superable con arreglo a otros elementos derivados del contexto normativo y situacional en que el referido acto se expidió. Pero, en ese caso, en aras de evitar un vaciamiento del principio de legalidad por la vía de admitir regulaciones indeterminadas o abiertas, prácticamente termina por eliminarse el poder tributario que la Carta le confiere a los órganos de representación popular pluralistas, pues les exige un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario en el que se expresa la ley, que a menudo le depara al intérprete encargado de aplicarla o ejecutarla varias alternativas de entendimiento”.

<sup>25</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-030 de 2019.



pero esto no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados ‘con un alto nivel de certeza’; (ii) si bien no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar esa variable, sí se debe ‘indicar la manera como debe ser fijado’ en el reglamento el mecanismo correspondiente, lo cual significa que debe haber pautas, criterios o estándares generales incluso flexibles, que orienten la reglamentación de la materia; (iii) en ningún caso la ley puede facultar al Ejecutivo para ‘cambiar, introducir nuevos elementos [...], ni modificar las reglas ya trazadas por la Ley’”<sup>26</sup>.

30. Así, la jurisprudencia ha encontrado ajustada a la Constitución la delegación de la regulación de los aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, por tratarse de elementos técnicos, variables, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle<sup>27</sup>. Bajo este entendido, en diversas oportunidades, la Corte ha declarado exequibles normas que defieren a las autoridades administrativas la determinación de aspectos formales de tributos, tasas y contribuciones<sup>28</sup>, por lo que en la citada Sentencia C-585 de 2015, reiterada en la Sentencia C-030 de 2019, esta Corporación concluyó que las “variables técnicas o económicas pueden ser válidamente adscritas para su definición por las autoridades gubernamentales, siempre y cuando se cumplan dos condiciones: (i) que se trate de aspectos que por su naturaleza o por su necesidad de continua actualización no puedan ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; y (ii) que, en todo caso, exista un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el Legislador, o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica”.

31. Lo anterior, con independencia de que la Corte haya declarado la exequibilidad de normas tributarias que establecen que la base gravable de un impuesto es un “precio” cuya metodología de cálculo no aparece directamente en la disposición<sup>29</sup> y, a pesar de que existen pronunciamientos en los que la Corte ha señalado que, en virtud del principio de legalidad tributaria, el legislador sí estaría obligado a determinar la metodología para calcular las variables económicas<sup>30</sup>. Este estándar de control, sin embargo, ha sido matizado por la Corte a partir de la sentencia C-585 de 2015.

32. En dicha sentencia, la Corte estudió una demanda contra algunas disposiciones de la Ley 1739 de 2014, entre las cuales figuraba la determinación de los elementos de la contribución “diferencial de participación” para atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles, las cuales habían sido demandadas por el presunto desconocimiento de los principios de reserva de ley y de certeza tributaria, en tanto expresiones del principio de legalidad tributaria.<sup>31</sup> El artículo 70 de la ley señalaba que “[e]l diferencial se causará

<sup>26</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-585 de 2015, reiterada en Sentencia C-030 de 2019.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> A este respecto ver las sentencias C-060 de 2018, C-040 de 1993, y C-1067 de 2002, C-467 de 1993, C-583 de 1996, C-597 de 2000 de la Corte Constitucional.

<sup>29</sup> Al respecto consultar las sentencias C-040 de 1993, C-842 de 2000, C-480 de 2007 y C-585 de 2015.

<sup>30</sup> Ver por ejemplo las sentencias C-1067 de 2002 y C-621 de 2013.

<sup>31</sup> Otro ejemplo de un caso previo en el que se han tomado indicadores internacionales para establecer obligaciones es la C-1067 de 2002, en la cual se declaró la exequibilidad de los artículos 38 y 40 de la Ley 101 de 1993, en la que se establecía que para definir las tarifas de las cesiones de estabilización de precios de productos agropecuarios y pesqueros se debía tomar el “*margen máximo o mínimo que oscile entre el 80% y el 20% de la diferencia entre el precio fijado en el mercado internacional y el precio de referencia, siendo este último*”

cuando el precio de paridad internacional, para el día en que el refinador y/o importador de combustible realice el hecho generador, sea inferior al precio de referencia”, y la Corte encontró ajustada esta disposición a la Carta a pesar de que el legislador no había determinado de manera precisa la manera en que se debía establecer el “precio de paridad internacional”. Al resolver “la pregunta por la certeza de los numerales 1 y 2, en cuanto emplean las expresiones ‘precio de paridad internacional’ para definir el hecho generador y la base gravable del ‘diferencial de participación’”, señaló:

“El legislador no hace más que emplear una noción cuyo centro semántico es entonces claro, pues está conformado por el precio que se paga por los combustibles en mercados internacionales que se consideran relevantes para la economía del país. Ciertamente, la ley no dice cuáles son esos mercados relevantes. Pero esto no es necesario establecerlo porque los mercados relevantes para Colombia pueden cambiar con el trascurso del tiempo en función de diversos factores, como la política exterior, la situación misma de los mercados, las circunstancias internas, entre otros. El legislador debe poder ejercer su potestad de configuración normativa fiscal o parafiscal en realidades cambiantes, sin necesidad de actualizar directamente la ley, lo cual puede lograrse si deja que la actualización se efectúe en atención a criterios técnicos en el orden reglamentario. Por lo demás, la definición de un marco rígido para determinar los precios de paridad es innecesario, pues este es un asunto técnico de apreciación que está sujeto también a la experiencia, y por tanto definir un mecanismo no susceptible de modificación expedita puede ser incluso contrario a la finalidad que se persigue, cual es la de crear una regulación apta para “atenuar las fluctuaciones de los precios de los combustibles” (art 69 inc. 1).

Los precios de paridad internacional no los define, por otra parte, más que el mercado internacional, y la Rama Ejecutiva del poder público en Colombia no puede más que expresar esa realidad de un modo que resulte técnicamente apropiado. Por lo mismo, no se está en este caso ante una hipótesis de delegación de la potestad legislativa en la administración, sino más bien de un evento en el cual legislador define políticamente el hecho generador y la base gravable en términos que dependen de los precios de paridad internacional, y deja que el Gobierno, en cabeza de su cartera especializada en la materia, sea la encargada de **expresar informativamente** esa variable. El hecho de que la ley tampoco defina los mecanismos para encauzar esas operaciones se explica en el principio de separación de funciones (CP art 113). La ley define entonces los elementos del tributo de manera general, abstracta e impersonal, y en ese diseño dice que la base gravable y el hecho generador del gravamen se edifican sobre la diferencia entre el precio de paridad y el de referencia. Al ejecutar esa norma, la administración debe por tanto prever un mecanismo que permita expresar informativamente, del modo más exacto posible, la cifra a que estos precios ascienden. Como ocurrió en la sentencia C-040 de 1993, cuando se le dio a un Ministerio la facultad de fijar el precio de la panela y la miel, cabe reiterar el llamado a la administración a fin de que consulte “todos los datos necesarios, y realizar los análisis pertinentes de tal forma que se certifique con la mayor certeza posible el monto del precio, más no que se fije de manera arbitraria” (se subraya).

Por todo lo anterior, la Corte considera que las expresiones “precio de paridad internacional”, contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 70, Ley 1739 de 2014, no son contrarias al principio de certeza tributaria”.

33. En suma, el mandato constitucional que se deriva del principio de certeza no consiste en la definición exhaustiva por parte del legislador de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición, contraria a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución. De manera que el principio de certeza

---

*determinado a partir de la cotización más representativa en el mercado internacional para cada producto con base en un promedio móvil no inferior a los últimos 12 meses ni superior a los 60 anteriores.”*

tributaria no implica que los elementos esenciales del gravamen sean definidos de una forma completamente inequívoca en la ley, ordenanza o acuerdo. En efecto, una obligación de tal alcance “reduciría drásticamente la competencia de los órganos colegiados de elección popular para crear tributos”<sup>32</sup>, en la medida que se les exigiría un “grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario”<sup>33</sup>. Por ello, el principio de certeza se considera flexible en tanto si bien “la determinación política de los elementos del tributo est[á] sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad”, ‘las variables económicas que inciden sobre los mismos son susceptibles de un tratamiento menos restringido’<sup>34</sup>.

34. Este argumento ha sido sostenido igualmente por la Corte en la reciente sentencia C-384 de 2023, en la que se abordó la discusión acerca de la forma en la que debe ser definida la tarifa aplicable a los usuarios industriales de zona franca, contenida en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. En dicha ocasión se indicó que la definición de la tarifa había sido delegada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, por ser este el encargado de suscribir el “plan de internacionalización” con los usuarios industriales. No obstante, la Corte concluyó que, al ser el mismo usuario el encargado de diseñar su plan y definir el monto estimado de ingresos que recibiría por exportaciones y por ingresos diferentes a estas, se le permitía conocer con antelación cuál sería la tarifa aplicable a cada uno de sus ingresos. El precedente resulta aplicable a este caso, dado que la disposición acusada dispone una fórmula clara y concreta con base en la cual el contribuyente puede entender y conocer los puntos adicionales que le serían aplicables.

### **3.2. La relación del principio de legalidad con los principios de soberanía y territorialidad de la ley en materia tributaria**

35. Del principio de legalidad se deriva el postulado conforme al cual solo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Ello implica que, sin perjuicio de las especiales facultades de regulación que la Constitución o la ley asignen a determinados órganos del Estado, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o restricciones para las personas. Así, en los artículos 114 y 150, numerales 1 y 2 de la Constitución, se incluyó una cláusula general de competencia para el legislador, conforme a la cual, es el Congreso el órgano que tiene la potestad genérica de desarrollar la Constitución y expedir las reglas de derecho. En consecuencia, el desarrollo de la potestad reglamentaria radicada en el Gobierno exige que la ley haya previamente configurado una regulación básica a partir de la cual pueda ejercer la función de reglamentar.

36. En materia tributaria, la reserva de ley está prevista en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución. De conformidad con el primero, corresponde al Congreso, mediante una ley, “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Para ese efecto se ha excluido la posibilidad de legislación delegada, por cuanto de acuerdo con el numeral 10 del artículo

<sup>32</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-019 de 2022.

<sup>33</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-585 de 2015.

<sup>34</sup> Ibid.

150 de la Carta, las facultades extraordinarias legislativas no pueden conferirse para decretar impuestos.

37. En el artículo 338 Superior se dispone que corresponde a la ley, y en ocasiones, en los términos de esta, a las ordenanzas de las asambleas departamentales o a los acuerdos de los concejos municipales, determinar los elementos esenciales de los tributos. En la Sentencia C-155 de 2003, la Corte hizo un recuento de la jurisprudencia constitucional en relación con el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, señalando, entre otros aspectos, que el mismo es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados y que materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual una ley previa y cierta debe señalar los elementos de la obligación fiscal, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca.

38. En adición a lo anterior, la Corte ha sostenido que, aunque los elementos esenciales del tributo deban ser fijados por el legislador, los aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos pueden ser válidamente delegados a la administración. De este modo, la Corte ha admitido la remisión al reglamento o a la administración en normas que tienen que ver con la certificación del precio de la panela, la fijación del precio de los productos agropecuarios como punto de partida para establecer la tarifa de las contribuciones parafiscales aplicables, las exenciones del IVA implícito para la importación de bienes cuando exista insuficiencia de oferta, la determinación de los parámetros para la fijación del índice de bursatilidad de las acciones, la valoración de activos patrimoniales y el avalúo catastral.

39. Estas hipótesis de remisión a la administración tienen como denominador común que se refieren a elementos variables, que no es posible predeterminar en la ley, pero que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción con un alto nivel de certeza. Así, aun cuando exista un relativo margen de apreciación, la determinación del valor de un inmueble, el precio de un producto, el valor de unos activos o el índice de bursatilidad de unas acciones está necesariamente vinculada a la realidad objetiva que tales conceptos comportan.

40. En este contexto, es posible concluir que la determinación de los elementos del tributo contenidos en la ley puede quedar librada a la actividad de entidades administrativas cuando, en un análisis de razonabilidad, se pueda concluir que no es posible que la determinación que se deja a la administración se cumpla por el propio legislador. De este modo, aunque el legislador ha expresado su voluntad en torno a la configuración de un impuesto, ciertas variables escapan a la posibilidad de determinación legislativa, bien sea por el carácter cambiante que revisten o por su naturaleza técnica especializada.

41. En conclusión, el principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria establecen que los elementos esenciales del tributo deben ser fijados por el legislador, pero es posible delegar en la administración la concreción de

variables técnicas y económicas que inciden en esos elementos, siempre y cuando se establezcan pautas claras y precisas en la ley para su aplicación. Esta flexibilidad permite que la normativa tributaria se adapte a la realidad económica cambiante, garantizando al mismo tiempo la certeza y seguridad jurídica necesarias para la correcta aplicación de las obligaciones tributarias.

42. Ahora bien, el principio de soberanía y la territorialidad son fundamentos esenciales del poder tributario del Estado. La facultad de ejercer, dentro de un determinado territorio y sobre sus habitantes, las funciones de un Estado, identifica el concepto de soberanía, tal y como lo ha reconocido esta Corte:

“El principio de la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio. [...] El principio de la territorialidad, como se ha visto, es la regla general. Sin embargo, existen excepciones que permiten el ejercicio de la jurisdicción del Estado en relación con personas, situaciones o cosas que se encuentran por fuera de su territorio. Así, es posible que el Estado pueda asumir jurisdicción y aplicar sus normas en relación con actos o situaciones jurídicas que tuvieron origen en su territorio, pero que se perfeccionaron o agotaron en otro Estado, o con respecto a actos o situaciones generadas ocurridas fuera de su territorio pero que se ejecutan o tienen efectos dentro de sus fronteras territoriales”<sup>35</sup> (subrayado fuera de texto).

43. En este sentido, el principio de territorialidad, de acuerdo con el cual cada Estado puede prescribir y aplicar normas dentro de su respectivo territorio, por ser este su “natural” ámbito espacial de competencia, se erige como un fundamento esencial de dicha soberanía.

44. La Constitución en los artículos 4 y 95, inciso 2, ordena a quienes se encuentren en territorio colombiano, sean nacionales o extranjeros, cumplir con las leyes de la República. Es decir, toda persona que se encuentre dentro de los límites territoriales a los cuales se refiere el artículo 101 Superior, está sometida a las normas prescritas por el legislador nacional.

45. Cabe precisar que, esta Corte ha entendido<sup>36</sup> que forman parte integral de este principio las reglas de “territorialidad subjetiva”, según la cual el Estado puede establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio, pero culminaron en el de otro Estado, y de “territorialidad objetiva”, en virtud de la cual cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él<sup>37</sup>.

46. De esta forma, este principio de territorialidad se complementa con el principio de soberanía, que implica que el poder tributario del Estado es una manifestación de su poder de imperio, el cual le permite imponer tributos a las personas y bienes dentro de su jurisdicción. La potestad tributaria del Estado es entonces una expresión de su soberanía, que le permite establecer tributos conforme a las necesidades y a las políticas públicas que diseñe al efecto.

<sup>35</sup> Corte Constitucional, Sentencia T-1157 de 2000, citada en la Sentencia C-294 de 2004.

<sup>36</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-1189 de 2000.

<sup>37</sup> Corte Constitucional, Sentencia c-198 de 2012.

47. En consecuencia, es en el marco del poder tributario, bajo el cual el legislador goza de una amplia potestad de configuración para crear, modificar y suprimir tributos, así como para establecer sus elementos esenciales, como lo son el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Esta potestad se ejerce conforme a los principios de equidad, progresividad y eficiencia del sistema tributario, tal como lo ordena el artículo 363 de la Constitución. De ahí que, los principios de legalidad y de reserva de ley, encuentren su fundamento en el poder tributario que se expresa por medio de la territorialidad de ley en materia tributaria.

48. En este contexto, el principio de soberanía permite al Estado colombiano ejercer su poder tributario de manera plena y autónoma como expresión del poder de imperio, dentro de los límites territoriales establecidos por la Constitución, garantizando así la financiación de sus actividades y el cumplimiento de sus fines esenciales, por medio de la materialización de los principios de legalidad y de reserva de ley que legitiman la conformación del sistema tributario.

49. De lo anterior se extrae que el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración normativa, puede establecer tributos y definir sus elementos esenciales, utilizando índices de precios como herramientas técnicas para ajustar la base gravable o la tarifa del tributo a la realidad económica. Asimismo, los principios de legalidad y de reserva de ley se respetan al integrar los índices de precios en el ordenamiento jurídico mediante una ley, garantizando que su uso esté subordinado a las normas y principios constitucionales del ordenamiento jurídico.

### **3.3. El principio de irretroactividad de la ley tributaria. Reiteración de jurisprudencia**

50. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Aunado a ello, el inciso final del artículo 338 dispone que “[l]as leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

51. Este principio ha sido explicado por la jurisprudencia constitucional como “la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad”<sup>38</sup>.

52. En tal sentido, la Corte ha indicado que “una ley es retroactiva cuando tiene efectos o alcance hacia el pasado, modificando las consecuencias previstas en un régimen jurídico anterior: ‘En términos muy amplios se entiende que una ley es retroactiva cuando proyecta sus efectos sobre el pasado o –con mayor

<sup>38</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-549 de 1993.

rigor técnico- cuando modifica los efectos jurídicos de hechos o situaciones ocurridos en el pasado. Es decir, cuando les otorga efectos jurídicos que son distintos de los que les otorgaba a esos hechos o situaciones del pasado la ley vigente en el momento en que ellos ocurrieron o se configuraron”<sup>39</sup>.

53. Los pronunciamientos de esta Corporación han resaltado la aplicación de este principio frente a la potestad del Estado previniendo que imponga tributos que se extiendan hacia el pasado<sup>40</sup>. En efecto, la irretroactividad de la ley tributaria garantiza el principio de seguridad jurídica, de manera que “su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica”<sup>41</sup>.

54. La Corte también ha reiterado que “los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria”<sup>42</sup>. Lo expuesto en momento alguno pretende proscribir cualquier tipo de modificación de las leyes tributarias, ni limitar la libertad de configuración legislativa, pues solamente persigue que “una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas”<sup>43</sup>.

55. Esta regla general no es absoluta y, en tal sentido, la Corte ha aceptado una excepción cuando la norma dispone variaciones favorables al contribuyente<sup>44</sup>. Para este Tribunal “[e]n asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que debe cumplir. El recaudo de tributos es básico en toda sociedad, ya que constituye el instrumento esencial de política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento; adelantar programas de diversa índole en el campo de la salud, la educación, las obras públicas, la seguridad social, la seguridad ciudadana, en fin, satisfacer las necesidades públicas básicas”<sup>45</sup>.

56. También ha destacado que “el principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede modificar, adicionar y derogar

<sup>39</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-635 de 2011.

<sup>40</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-185 de 1997.

<sup>41</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-430 de 2009.

<sup>42</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-393 de 1996, C-604 de 2000

<sup>43</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-604 de 2000 y C-809 de 2007, entre otras.

<sup>44</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-785 de 2012.

<sup>45</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 1996.

disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales. De no ser así, ‘el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes’<sup>46</sup>.

57. Puntualmente, frente a las normas con efectos retroactivos, la Corte ha indicado que “si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”<sup>47</sup>.

58. Empero, esta excepción ha sido interpretada de manera cautelosa por la Corporación en razón a que se encuentran en juego la protección de las situaciones jurídicas consolidadas y el carácter de derecho público que comporta la obligación tributaria.

59. Al respecto, la Corte ha afirmado que “la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente”<sup>48</sup>.

60. Entonces, colige la Sala que el artículo 363 superior que constituye una garantía para los contribuyentes, no limita la competencia del legislador, pues a partir de un análisis ponderado frente a la conservación del interés general y el principio democrático, el Congreso cuenta con la competencia para determinar los fines de la política tributaria y las medidas necesarias para alcanzarla, pudiendo modificar el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere pertinentes, de acuerdo con la realidad del país, con obligatoria observancia del equilibrio de cargas para los contribuyentes y, por ende, de las situaciones jurídicas consolidadas de terceros.

61. En suma, el principio de irretroactividad de la ley tributaria -de consagración constitucional- se soporta en el respeto de la seguridad jurídica y la confianza legítima. En tal sentido, generalmente, las normas de contenido tributario no pueden incorporar efectos hacia el pasado, sino que su aplicación

---

<sup>46</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-604 de 2000.

<sup>47</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-527 de 1996.

<sup>48</sup> Sentencia C-785 de 2012.



debe hacerse imperativa a partir de su expedición. Sin embargo, lo anterior no implica que el legislador esté cohibido para incorporar variaciones en las normas que regulan la materia con la finalidad de atender las necesidades derivadas del dinamismo de la economía, sino que las regulaciones que se expidan deben ser respetuosas del ordenamiento constitucional que rige la materia y, en especial, de las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes.

### **3.4. Principio de equidad tributaria, el derecho a la igualdad y el juicio integrado de igualdad en materia tributaria.**

62. El principio de equidad tributaria está previsto en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución. Según su desarrollo jurisprudencial, constituye “una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo”<sup>49</sup>, pues “opera como límite formal y material de la potestad impositiva del legislador”<sup>50</sup>. Sin embargo, como ha sido reiterado por esta corporación, el principio de equidad tributaria goza de autonomía conceptual: ostenta una naturaleza estructural que se predica del sistema tributario y no de un tributo en particular. En ese sentido, el principio de equidad se encamina a que el sistema tributario sea equitativo en su integridad, y no respecto de los contribuyentes individualmente considerados.

63. Ahora bien, el principio de equidad no debe ser entendido como un deber formal en el cual todo contribuyente deba pagar los “impuestos, tasas y contribuciones con los mismos porcentajes y bajo un criterio rígidamente matemático que mida a todos con el mismo rasero”<sup>51</sup>. En efecto, este principio no supone una paridad entre los contribuyentes, ni tampoco una “igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados”<sup>52</sup>, sino que exige que, en la determinación de los tributos, el legislador fundamente la imposición en criterios adecuados de capacidad económica de los contribuyentes.

64. Cabe resaltar que el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones: horizontal y vertical. La dimensión horizontal establece que “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”<sup>53</sup>. Es decir, la equidad en su dimensión horizontal es una manifestación del principio de igualdad ante las cargas públicas.<sup>54</sup> De otro lado, la dimensión vertical, que se identifica con el mandato de progresividad de los tributos, ordena “distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen”<sup>55</sup>.

65. Así, mientras que la *equidad horizontal*, se refiere a que los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica deben contribuir de forma análoga o equivalente, de suerte que el principio en comento se expresa por la vía de la generalidad y uniformidad en el tratamiento tributario, cercano al principio de igualdad; la *equidad vertical*, exige una mayor carga

<sup>49</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-266 de 2019. Ver, también, sentencias C-304 de 2019, C-266 de 2019, C-010 de 2018, C-883 de 2012 y C-1107 de 2001.

<sup>50</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998.

<sup>51</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-419 de 1998.

<sup>52</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-932 de 2014.

<sup>53</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-711 de 2001 y C-606 de 2019.

<sup>54</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-057 de 2021.

<sup>55</sup> Ibid.

contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica, circunstancia en la que este principio se relaciona de forma estrecha con el mandato de progresividad y el principio de justicia tributaria<sup>56</sup>.

66. Dicho esto, la jurisprudencia 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. Una aproximación que incluye tanto el carácter sistémico como individual en el examen de la equidad se expuso en la sentencia C-1003 de 2004, en la que se advirtió que una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental no viola el principio de equidad, si la medida establecida por la norma “es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Incluso, en esta providencia se cita la sentencia C-250 de 2003, en la que se advierte que las rentas de trabajo exentas son un desarrollo concreto de la equidad respecto del impuesto sobre la renta. Expresamente se manifestó que:

“La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional. En ocasiones, tales beneficios obedecen a imperativos constitucionales, por razones de equidad, como sería el caso, por ejemplo, de las exenciones previstas en los primeros numerales del artículo 206 del Estatuto Tributario, a las cuales, en cuanto que se refieren al mínimo laboral, resulta aplicable el criterio expuesto por la Corte (...) según el cual ‘... el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar ... constituye la frontera a la presión fiscal individual...’, que responde a la necesidad de proteger valores constitucionales tales como los que se desprenden de los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos”<sup>57</sup>.

67. Ahora, en la sentencia C-052 de 2016 se explicó que el límite individual, por virtud del cual los conceptos de justicia y equidad (previstos en el artículo 95.9) prohíben imponer cargas fiscales que no consulten la capacidad económica del contribuyente, tiene una doble proyección: por una parte, “obliga al legislador a definir el tributo sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como la renta, la riqueza o el patrimonio, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo)”, y, por la otra, exige consultar el poder “real” de los contribuyentes para financiarlo:

“El principio de equidad, según la jurisprudencia, tiene dos implicaciones relevantes para este proceso. En primer lugar, obliga al legislador a definir el tributo sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como la renta, la riqueza o el patrimonio, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo). En la sentencia C-169 de 2014, la Corte Constitucional declaró inexecutable la ley que desarrollaba para entonces el denominado ‘arancel judicial’ por cuanto no determinaba su monto sobre la base de una realidad indicativa de capacidad económica y, por lo tanto, consideró que vulneraba el principio de equidad tributaria. Al efecto sostuvo:

“Esta regulación, si bien tiene en cuenta entonces, como puede verse, algunos criterios que revelan la capacidad de pago lo hacen sólo para determinar cuáles sujetos están obligados a cancelar el arancel y cuáles no. Una vez llega a ese punto, y está entonces configurado el grupo de quienes sí deben pagar el arancel cuando se dé el hecho generador, la ley acusada no usa ningún criterio revelador de la capacidad de pago para establecer el monto del arancel que debe pagar cada

<sup>56</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009.

<sup>57</sup> Énfasis por fuera del texto original.

sujeto. No aplica la tarifa a magnitudes conformadas por la renta, la riqueza, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo) del contribuyente, que son las realidades económicas y jurídicas reveladoras de la capacidad de pago. En vez de eso, define el monto tributario a pagar por parte del contribuyente con arreglo a una estimación de las pretensiones formuladas, o de hecho sobre el monto efectivo de condenas adversas. No obstante, la formulación de pretensiones dinerarias, o las condenas adversas en un proceso, no son en concepto de la Corte *prima facie* realidades demostrativas de la capacidad de pago de un contribuyente, y en este proceso no se ha mostrado, con argumentos suficientes, que efectivamente lo sean.

(...) El principio de equidad en materia fiscal tiene, además, otra implicación, que también protege el derecho de los contribuyentes a no ser gravados al margen de su capacidad económica. En efecto, en virtud suyo, 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. Por lo mismo, por ejemplo en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque si bien establecía una reforma fiscal sobre una base gravable teóricamente reveladora de su capacidad económica (el patrimonio), consagraba también una presunción sobre la magnitud de esa base que, por su configuración, podía de hecho ser superior a la real, con lo cual tenía la virtualidad de gravar a los sujetos con exacciones superiores a su precisa capacidad de contribuir (CP arts. 95-9 y 363)".

68. Recientemente, en la Sentencia C-489 de 2023, la Corte precisó el alcance del principio de equidad y su relación con el principio de igualdad en materia tributaria. Sostuvo que el principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución Política de Colombia, se erige como una extensión del principio de igualdad en el ámbito fiscal. Este principio actúa como un límite sistémico a la potestad legislativa en la configuración de tributos, requiriendo que se considere la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. De este modo, se busca evitar cargas fiscales excesivas o beneficios desproporcionados, asegurando que la estructura tributaria en su totalidad sea equitativa y justa. La capacidad contributiva se evalúa mediante indicadores de riqueza como el patrimonio y la renta, lo que permite un análisis preciso de la condición fiscal de cada contribuyente.

69. Asimismo, señaló que la equidad tributaria se presenta en dos dimensiones: horizontal y vertical. La equidad horizontal exige un trato impositivo igual para sujetos con igual capacidad económica reflejando el principio de igualdad ante las cargas públicas. La equidad vertical, por otro lado, está intrínsecamente ligada al principio de progresividad, imponiendo una mayor carga tributaria a quienes poseen mayor capacidad económica. En el control constitucional de la equidad tributaria generalmente se emplea la metodología del juicio de razonabilidad, verificando que los fines buscados por las normas fiscales sean legítimos y los medios empleados adecuados, preservando la coherencia macroeconómica del Estado.

70. La violación del principio de equidad ocurre cuando los tributos se definen sin atender la capacidad de pago del contribuyente, cuando se grava de manera desigual a sujetos en situaciones análogas sin justificación válida, o cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias.<sup>58</sup> Asimismo, se aplica un

<sup>58</sup> Resulta claro que no existe un criterio nominal para proceder al análisis respecto de la confiscatoriedad, por lo que su análisis se debe realizar caso a caso.

juicio integrado de igualdad para evaluar la equidad horizontal, asegurando que las normas fiscales no impongan cargas o beneficios desproporcionados o irrazonables. Esta interpretación del principio de equidad garantiza una distribución justa de las cargas tributarias, acorde con los fines constitucionales y las capacidades reales de los contribuyentes.

71. Al efecto, en la jurisprudencia se han identificado tres grados de intensidad o escrutinio distintos: leve, intermedio y estricto. La intensidad se determina a partir del grado de margen de configuración que la Constitución Política reconoce al legislador y a la administración<sup>59</sup> de acuerdo con los siguientes criterios orientadores: (i) la materia regulada<sup>60</sup>, (ii) los principios constitucionales o derechos fundamentales comprometidos<sup>61</sup> y (iii) los grupos de personas perjudicados o beneficiados con la medida sometida a escrutinio<sup>62</sup>. En la sentencia C-345 de 2019, la Corte unificó la jurisprudencia en la materia así:

“El **escrutinio débil o suave** en el juicio integrado de igualdad está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas. Así, para que una norma sea declarada constitucional, la medida que trae un trato diferente debe ser potencialmente adecuada para alcanzar una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente.

Por lo tanto, en este tipo de juicio el ejercicio de la Corte se dirige a establecer 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.

Esta intensidad de escrutinio se usa como regla general, debido a que existe, en principio, una presunción de constitucionalidad de las normas expedidas por el legislador. En la **Sentencia C-673 de 2001**, esta Corporación recordó hipótesis en las que ha aplicado el escrutinio de intensidad leve, como, por ejemplo, en casos relacionados (i) con materias económicas y tributarias, (ii) con política internacional, (iii) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, (iv) cuando se examina una norma preconstitucional derogada que aún produce efectos y (v) cuando no se aprecia, en principio, una amenaza para el derecho en cuestión<sup>63</sup>.

Por otra parte, el **escrutinio intermedio** ordena que el fin sea constitucionalmente importante y que el medio para lograrlo sea efectivamente conducente. Además, se debe verificar que la medida no sea evidentemente desproporcionada. Esta intensidad del juicio se aplica “1) cuando la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental, o 2) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia”<sup>64</sup>. Asimismo, se aplica en los casos en que existen normas basadas en criterios sospechosos, pero con el fin de favorecer a grupos históricamente discriminados. Se trata de casos en los que se establecen acciones afirmativas, tales como las medidas

<sup>59</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-057 de 2021, C-138 de 2019, C-114 y 115 de 2017 y C-104 de 2016.

<sup>60</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2019.

<sup>61</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-521 de 2019.

<sup>62</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-109 de 2020.

<sup>63</sup> Específicamente, la Corte enumeró como ejemplos en los que ha aplicado el escrutinio débil o suave “casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional, sin que ello signifique que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve. 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. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de una norma contenida en un tratado que afecta derechos fundamentales. [...] Por otra parte, la jurisprudencia de la Corporación ha aplicado igualmente en tres hipótesis más un test leve de razonabilidad de medidas legislativas: 4) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional; 5) cuando se trata del análisis de una normatividad preconstitucional derogada que aún surte efectos en el presente; y 6) cuando del contexto normativo del artículo demandado no se aprecie prima facie una amenaza para el derecho en cuestión”.

<sup>64</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-673 de 2001.

que utilizan un criterio de género o raza para promover el acceso de la mujer a la política o de las minorías étnicas a la educación superior<sup>65</sup>.

Por último, el **escrutinio estricto o fuerte** evalúa (i) si el fin perseguido por la norma es imperioso; (ii) si el medio escogido, además de ser efectivamente conducente, es necesario, esto es, si no puede ser reemplazado por otros menos lesivos para los derechos de los sujetos pasivos de la norma; y, por último, (iii) si los beneficios de adoptar la medida exceden o no las restricciones impuestas sobre otros valores o principios constitucionales; es decir, si la medida es proporcional en sentido estricto.

Esta modalidad de escrutinio se aplica a hipótesis en las que la misma Constitución señala mandatos específicos de igualdad, lo que se traduce en una menor libertad de configuración del Legislador y, por consiguiente, en un juicio de constitucionalidad más riguroso. De esta forma, la Corte Constitucional ha aplicado el escrutinio estricto o fuerte cuando la medida (i) contiene una clasificación sospechosa como las enumeradas no taxativamente en el inciso 1° del artículo 13 de la Constitución; (ii) afecta a personas en condiciones de debilidad manifiesta o grupos discriminados o marginados; (iii) en principio, impacta gravemente un derecho fundamental; o (iv) crea un privilegio<sup>66</sup>.

72. Como se mencionó anteriormente, en virtud de la amplia facultad de configuración normativa en materia tributaria de que goza el legislador, el estándar de escrutinio que debe ser utilizado es el leve. Este juicio se limita a verificar que la actividad legislativa sea ejercida en un marco de razonabilidad y, por ende, examina que sea una medida potencialmente adecuada para alcanzar un propósito que no esté prohibido por el ordenamiento jurídico. Al respecto, en la Sentencia C-489 de 2023 se hicieron algunas precisiones:

“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”. Por ello, “[s]olo existirá ese indicio de inequidad cuando la exclusión se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable 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”.

73. Así, resulta claro que es plausible que las materias tributarias que naturalmente deberían ser analizadas bajo una intensidad leve, debido a las razones previamente expuestas, sean analizadas bajo un nivel de escrutinio superior.

74. Por último, la Sala considera pertinente precisar que en la Sentencia C-057 de 2021, la Corte analizó una demanda contra el parágrafo 1 del artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, mediante el cual se estableció que las instituciones financieras<sup>67</sup> debían liquidar y pagar unos puntos adicionales sobre la tarifa

<sup>65</sup> Como el criterio sospechoso no promueve una diferenciación, sino que intenta reducir la brecha entre dos o más comunidades, este Tribunal considera este trato legítimo, pues es efectivamente conducente para obtener una finalidad constitucionalmente importante.

<sup>66</sup> Para la Corte, el escrutinio estricto o fuerte se aplica “1) cuando está de por medio una clasificación sospechosa como las enumeradas en forma no taxativa a manera de prohibiciones de discriminación en el inciso 1° del artículo 13 de la Constitución; 2) cuando la medida recae principalmente en personas en condiciones de debilidad manifiesta, grupos marginados o discriminados, sectores sin acceso efectivo a la toma de decisiones o minorías insulares y discretas; 3) cuando la medida que hace la diferenciación entre personas o grupos prima facie afecta gravemente el goce de un derecho constitucional fundamental; 4) cuando se examina una medida que crea un privilegio”. Sentencia C-673 de 2001.

<sup>67</sup> Para efectos de esta sentencia, instituciones financieras y entidades financieras se utilizará de manera indistinta.

ordinaria de renta. El demandante, entre otros cargos, argumentó que dicha norma suponía una violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, ya que establecía un trato diferencial entre las instituciones financieras y otras sociedades por tres razones principales: (i) que la sobretasa al sistema financiero se aplicaba en función de la actividad desarrollada por el contribuyente y no en razón de su capacidad contributiva; (ii) si se analizara la norma en el escenario de un juicio estricto de igualdad, se evidenciaría que carecía de una justificación para el trato desigual entre las instituciones financieras y las demás sociedades, y (iii) en el desarrollo de ese juicio, también se haría evidente que la norma no conducía a realizar los fines perseguidos por el legislador, a saber, un mayor ingreso fiscal y un fortalecimiento de las finanzas públicas.

75. En primer lugar, la Corte reconoció que el legislador goza de una facultad amplia para establecer, modificar o derogar los tributos, así como para definir sujetos pasivos, sujetos activos, hechos generadores, bases gravables y tarifas. No obstante, estos poderes tienen límites en los principios del sistema tributario, como la equidad.

76. Asimismo, enfatizó que la equidad es un principio que se aplica al sistema tributario en su conjunto y no solo a un impuesto específico, y que, “en la determinación de los tributos, el legislador [debe considerar] la capacidad económica de los obligados, con el objeto de evitar que [hayan] cargas excesivas o beneficios exagerados”, partiendo de sus dimensiones horizontal y vertical. Teniendo en cuenta que la demanda entonces analizada argumentaba una afectación al principio de equidad en su dimensión horizontal, se aplicó un juicio de igualdad de intensidad leve.

77. En el desarrollo del caso concreto, se determinó que la medida demandada atendía a las consideraciones de la capacidad contributiva teniendo en cuenta que:

- El surgimiento de la obligación tributaria no lo determina la existencia de renta bruta no depurada, sino la identificación de renta gravable, esto es, la renta luego de haber tenido en cuenta deducciones, exenciones y otros beneficios tributarios. En efecto, los únicos obligados de la tarifa son las empresas con renta líquida gravable igual o superior a 120.000 UVTs.
- Las cifras de crecimiento económico aportadas en la ponencia legislativa tenían como fin el cuestionamiento de que algunas personas jurídicas han sido objeto de beneficios tributarios, pero no han contribuido en la creación de empleos formales.
- No se lograron establecer vínculos entre la tarifa acusada y la información sobre crecimiento económico de las entidades financieras, toda vez que la misma fue introducida en el primer debate de las comisiones conjuntas y no en la exposición de motivos del proyecto.

78. Además, se aclaró que, para efectos tributarios, las entidades financieras gozan de algunos beneficios con los que no cuentan las demás sociedades, por lo que no son sujetos comparables con el resto de las compañías, en el marco de un juicio integrado de igualdad. Sin embargo, señaló, en gracia de discusión,

que si la disposición se analizara bajo dicho parámetro superaría el examen de proporcionalidad. Así, la Sala Plena concluyó que la norma cuestionada no vulneraba los principios de igualdad y equidad tributaria<sup>68</sup>.

79. La demanda que condujo a la Sentencia C-057 de 2021 argumentaba que la sobretasa a las entidades financieras contrariaba el principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95.9 y 363 CP, argumento que se replica en esta oportunidad. También alegó la afectación de la equidad tributaria al no considerar la norma demandada la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la sobretasa. En dicha sentencia se defendió la idea de que el sector gravado mediante la sobretasa al sistema financiero no era un sujeto comparable con el resto de las sociedades comerciales, como lo argumentaba la demanda. Así, esta Corte concluyó que las condiciones tributarias específicas aplicables a las instituciones financieras, que entre otras incluían especiales beneficios tributarios, eran únicas a este tipo de sociedades. Por lo tanto, la Corte explicó que no era posible analizar la constitucionalidad de la medida a través de un juicio integrado de igualdad, ya que no existía un parámetro de comparación o *tertium comparationis* mediante el cual se pudiera realizar un análisis relacional. A este respecto, la Corte definió que las personas jurídicas que componen el grupo de las instituciones financieras tienen unas características diferenciadas que las separan del resto de las sociedades comerciales.

#### **4. Análisis de constitucionalidad de la norma acusada. Caso Concreto.**

80. Luego de revisar el principio constitucional de legalidad tributaria y su faceta de certeza, los principios de igualdad y equidad tributaria y los juicios de igualdad aplicados a asuntos tributarios, pasa la Sala a realizar el análisis de constitucionalidad de la norma demandada.

##### **4.1. Primer cargo. El párrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario no vulnera los principios de legalidad y certeza en materia tributaria en relación con los principios de soberanía nacional y de irretroactividad de la ley tributaria.**

81. La Sala Plena de la Corte Constitucional considera que el Legislador no desconoció los principios de legalidad y certeza tributaria, ni los de soberanía y de irretroactividad de las leyes tributarias, en la adopción del párrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones.

82. En primer lugar, en relación con los principios de legalidad y certeza tributaria, previstos en los artículos 3, 4, 9, 29, 93, 100, 123, 363 y 338 de la Constitución, el demandante sostiene que el procedimiento regulado en el párrafo 3 del artículo 240 del ET para establecer la tarifa de la sobretasa, desconoce dichos principios por cuanto, en su criterio, la forma en que está redactado resulta ambigua e insuficiente para determinar con certeza la tarifa final a cargo del contribuyente dentro del periodo gravable.

---

<sup>68</sup> Es importante destacar que en esta sentencia también se evaluó otro cargo relacionado con la destinación específica de la sobretasa, y la Corte determinó que constituía una excepción justificada a la prohibición de establecer rentas nacionales con una finalidad específica, ya que estaba relacionada con el sentido social del Estado y la implementación del Acuerdo de Paz.

83. Igualmente, considera que el principio de soberanía y los principios del derecho internacional no permiten que un país disponga que los contribuyentes y autoridades usen variables de información económica estadística internacional elaborados por particulares extranjeros, que no son de uso público sino comercializados, como bases vinculantes para obligaciones tributarias. En su concepto, la determinación de tarifas basadas en índices elaborados por empresas privadas extranjeras (API 2, BCI 7) y un índice de precios de un gobierno extranjero (Estados Unidos), viola el principio de legalidad y soberanía, ya que estos índices no son susceptibles de control ni responsabilidad en Colombia.

84. Con el fin de comprender la acusación del actor, conviene en este punto realizar algunas precisiones sobre el contenido y alcance de la norma acusada. La modificación al párrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario por medio del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, en lo pertinente para el asunto bajo examen, se enmarca en la tarifa del impuesto sobre la renta de “las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país” que desarrollen la actividad de extracción de hulla (carbón de piedra) o de extracción de carbón lignito en el país.

85. En síntesis, los apartes demandados del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 introducen un mecanismo de ajuste en la tarifa del referido impuesto en función del precio promedio del carbón observado durante el año fiscal en comparación con los precios promedio históricos de la última década (120 meses). A medida que incrementa el precio superando el promedio histórico, aumenta a su vez la tarifa a cargo del contribuyente.

86. Este mecanismo se asimila a lo que la doctrina tributaria internacional ha denominado como *Windfall Profit Taxes* o impuestos a las ganancias extraordinarias. Es de advertir que en este caso la sobretasa no constituye un impuesto nuevo, sino se presenta como un aumento condicionado a la tarifa estatutaria del impuesto sobre la renta a cargo de los referidos sujetos pasivos del impuesto. Este aumento en la tarifa del impuesto sobre la renta solo es aplicable a los contribuyentes cuya renta gravable sea igual o superior a 50.000 Unidades de Valor Tributario (UVT) (\$2.353.250.000 en 2024). Además, en casos donde un contribuyente obtenga ingresos de múltiples actividades sujetas a este régimen, los puntos adicionales se determinarán por la actividad que genere mayores ingresos fiscales. Para los contribuyentes con ingresos por venta de gas natural, los puntos adicionales se calcularán multiplicando los determinados por la proporción de ingresos brutos no derivados de la venta de gas natural entre los ingresos brutos totales.

87. Para calcular el precio promedio del carbón en el año fiscal, se toma el precio internacional de referencia API2<sup>69</sup> y se le resta el valor del flete BCI7<sup>70</sup> en USD/Tonelada. Luego, este precio se ajusta por la inflación utilizando el Índice de Precios al Consumidor de EE. UU. En relación con la tarifa adicional

<sup>69</sup> El Ministerio de Minas y Energía, en respuesta a las pruebas requeridas en los autos de 18 de mayo de 2023 y 20 de junio de 2023 en el expediente, manifestó que “[l]a evaluación de precios API 2 es la referencia de precios para el carbón importado al noroeste de Europa. Se calcula como un promedio de la evaluación de precios CIF ARA de Argus y el marcador IHS McCloskey NW Europe Steam Coal”.

<sup>70</sup> La Resolución 682 de 2023 “por la cual se determina los precios base para la liquidación de las regalías de Carbón, aplicables al cuarto trimestre de 2023” de la Unidad de Planeación Minero-Energética señala que el BCI7 “es el indicador de los valores diarios del flete marítimo entre Puerto Bolívar y Rotterdam, publicados en el SSY Mineral FFA Report, con fuente Baltic Exchange”.



en el impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes que desarrollen las actividades mencionadas, la norma específica que, si el precio promedio ajustado supera el percentil 75 de los precios promedio de los últimos 10 años, se aplicará un incremento del 10% en la tarifa del impuesto sobre la renta; si el precio se encuentra entre el 65% y el 75% de esos precios históricos, el incremento será del 5%; y si se ubica por debajo del 65%, no hay incremento en la tarifa estatutaria pues la tarifa adicional aplicada es de 0%.

88. Adicionalmente, el artículo 10 establece que la Unidad de Planeación Minero-Energética debe publicar, a más tardar el último día hábil de enero de cada año, mediante resolución, la información correspondiente a los precios promedio del año gravable inmediatamente anterior y una tabla de percentiles de precios incluyendo los correspondientes a los percentiles 65 y 75.

89. Al respecto, el demandante advierte que el “cargo se funda, pues, en la redacción del Parágrafo 3 –no en el simple hecho de que se usen índices-, porque esa redacción implica que el uso de los índices adecuados no tendrá la ‘certeza’ necesaria, según la Constitución, para definir, en la práctica, si la empresa carbonera será o no sujeto pasivo de la sobretasa, ni, entre los tres posibles, el porcentaje de la tarifa de la sobretasa que debe usar para definir el monto de su obligación tributaria”<sup>71</sup>. Esta indefinición del procedimiento contenido en la sobretasa se evidencia, según el actor, en varios problemas técnicos de carácter estadístico y de fuente normativa que impiden conocer con certeza cómo se determinan los precios y los percentiles a los que se refiere la norma<sup>72</sup>, lo que a su vez le imposibilita a la empresa conocer la tarifa aplicable en el impuesto sobre la renta en el curso del respectivo periodo gravable. Lo anterior, por cuanto (i) el método estadístico contemplado en la ley presenta varias “incógnitas”, (ii) se utilizan índices de precios elaborados fuera del país y (iii) su publicación se realiza en enero del periodo gravable siguiente.

90. En desarrollo de lo anterior, el actor, por ejemplo, precisa que es un defecto insuperable de redacción el que la norma no señale qué ocurre cuando el promedio del precio se ubique exactamente en el percentil 65 o en el percentil 75, pues la norma se refiere a “por debajo”, “entre” o “por encima” de dichos puntos de referencia. Igualmente advierte que no es claro quién determinará el promedio del precio internacional, pues la norma solo habilita a la UPME para publicarlo, más no para producir dicha información. Tampoco es claro, a su juicio, si la deflactación incluye el precio base (promedio anual de precios internacionales) o no, o si los 120 meses a que se refiere la disposición son antes del mes en que se presente la declaración o si son 120 meses desde diciembre del año gravable. También pone de presente que el índice API2 no contiene promedios anuales por lo que a su juicio tampoco se sabe de manera cierta quién debe producir esos promedios anuales, pues la norma solo le asignó a la UPME la función de publicarlos más no de producirlos, “ni, sobre todo, si quien deba hallarlos hará promedios simples, o promedios ponderados en función de las cantidades que usó el productor del índice API2, o de qué otra manera”<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> Demanda, p. 44.

<sup>72</sup> Ibid., pp. 51-61.

<sup>73</sup> Demanda, p. 51.

91. En consecuencia, el accionante sostiene que cuando se analiza “el procedimiento, necesario para definir la tarifa de la sobretasa que deberán pagar las empresas afectadas, se encuentra que ese procedimiento incumple con el requisito de certeza”<sup>74</sup>. Adicionalmente destaca que la falta de certeza y de legalidad de dicho procedimiento se observa en el hecho de que este le deja “la determinación de la tarifa de una sobretasa fiscal colombiana a la evolución de dos índices (API 2 Y BCI 7), elaborados por empresas particulares extranjeras, de acuerdo con metodologías que esas empresas pueden crear o modificar a voluntad, sin que al hacerlo estén sujetas a vigilancia de las autoridades colombianas”<sup>75</sup> que “inciden en la fijación de las tarifas de un impuesto en Colombia”<sup>76</sup> y en que el resultado de este se da a conocer después de que ha transcurrido el periodo gravable afectando el conocimiento cierto y predeterminado dentro del periodo gravable de la tarifa a aplicar a los hechos ocurridos en el transcurso del referido periodo.

*Los apartes demandados del parágrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, no desconocen los principios de legalidad, certeza ni de soberanía en materia tributaria*

92. La Corte considera que la aplicación de índices internacionales para la determinación de la sobretasa del impuesto sobre la renta para las empresas extractoras de carbón no constituye una infracción a los principios de certeza, legalidad ni de soberanía nacional, establecidos en la Constitución.

93. Primero, es pertinente aclarar que los índices API2 y BCI7 son indicadores de precios a nivel internacional que reflejan las fluctuaciones en el mercado global del carbón, una mercancía de exportación significativa para Colombia. Estos índices no configuran por sí mismos elementos estructurales del tributo; más bien, delimitan una condición económica que, de cumplirse, activa la aplicación de la sobretasa.

94. Segundo, la incorporación de estos índices como referencia para la imposición de la sobretasa no implica una delegación indebida de la potestad tributaria del Estado ni una violación a la soberanía nacional, dado que el establecimiento de la sobretasa, su hecho generador y los elementos esenciales del tributo son definidos por la ley colombiana. Los índices simplemente funcionan como un mecanismo para ajustar la tarifa aplicable según condiciones económicas verificables y objetivas, permitiendo así que la tributación sea equitativa y acorde con la realidad económica que enfrentan los contribuyentes.

95. Tercero, respecto al principio de certeza, este Tribunal reconoce que las normas tributarias deben ser claras y precisas para garantizar que los contribuyentes puedan conocer de antemano sus obligaciones fiscales.

96. Cuarto, la utilización de tales índices tiene como objetivo principal reflejar un entorno económico que influye directamente en la capacidad

---

<sup>74</sup> Ibid., p. 54.

<sup>75</sup> Ibid., p. 56.

<sup>76</sup> Ibid., p. 59.

contributiva de las empresas extractoras, al estar mayormente vinculadas a mercados internacionales. Por esta razón, los índices internacionales y su metodología de verificación no están sujetos de manera rigurosa a los principios de legalidad, certeza y soberanía en materia tributaria. En consecuencia, el control de constitucionalidad que debe adelantar la Corte consiste en verificar si la variable y su metodología son comprensibles y que su elección por parte del legislador no haya sido arbitraria.

97. Quinto, en el caso de los índices en cuestión, su utilización no compromete la certeza del tributo, ya que la ley establece de forma explícita cómo estos índices afectan la tarifa impositiva y en qué condiciones específicas se aplicarán dichas tarifas. Así, los contribuyentes tienen la capacidad de anticipar sus obligaciones tributarias en función de la información pública y accesible sobre el comportamiento de dichos índices. Asimismo, las variables económicas que reflejan estos índices son plenamente comprensibles en su sentido gramatical y no parecen haber sido elegidos de manera arbitraria por el legislador.

98. Finalmente, es importante destacar que, si bien los índices son elaborados por entidades privadas internacionales, su adopción por parte del legislador colombiano como referencia para la aplicación de un tributo se realiza bajo el cumplimiento del principio de equidad al intentar consultar de manera precisa la mayor capacidad contributiva del contribuyente, lo cual es un ejercicio legítimo del poder tributario como expresión de la soberanía en materia tributaria.

99. En efecto. Para la Sala, la objeción del actor según la cual el procedimiento desconoce los principios de legalidad, certeza y soberanía en materia tributaria, parte del supuesto de que dicho procedimiento, apoyado en índices internacionales y cuyo resultado solo se conoce hasta el año siguiente al periodo fiscal gravable, es un componente accesorio de la tarifa por su incidencia indirecta y parcial en su determinación.

100. Ciertamente, como se sostuvo previamente, la exigencia del principio de certeza y legalidad se hace extensible a aquellas normas que inciden de manera cierta e indiscutible, aunque parcial e indirecta en un elemento esencial<sup>77</sup> y el accionante destaca esta relación en la formulación del cargo<sup>78</sup>. Adicionalmente, es preciso recordar que “cuando se trata de la regulación de obligaciones sustanciales impuestas por el poder tributario, ‘la determinación política de los elementos del tributo est[á] sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad’, pero ‘las variables económicas que inciden sobre los mismos son susceptibles de un tratamiento menos restringido’”<sup>79</sup>.

101. Así, es claro entonces que, dado que el procedimiento establecido en la norma acusada se refiere a elementos que tienen “una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad)”<sup>80</sup> tal y como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Corte “no es preciso que se defina estrictamente en la ley el mecanismo para medir o expresar

<sup>77</sup> Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-622 de 2015.

<sup>78</sup> Demanda, p. 45.

<sup>79</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-585 de 2015.

<sup>80</sup> Ibid.

esa variable”<sup>81</sup> y, dado que no hay una delegación a la administración para su determinación, pues quien crea el indicador que refleja la realidad económica no es la administración, no es exigible que legislador indique “la manera como debe ser fijado’ en el reglamento el mecanismo correspondiente”<sup>82</sup>.

102. Pues bien, a juicio de la Sala, tanto la tarifa -0%, 5% y 10%- como sus condiciones de aplicación -esto es, que se superen ciertos rangos de precios históricos en un periodo gravable- están claramente predeterminadas en la ley. Dicho de otra forma, las tarifas están establecidas en la ley y son 0%, 5% y 10%, y las condiciones que se tienen que cumplir para la adición de esos puntos están asimismo claramente establecidas en la norma: se tienen que superar ciertos rangos percentiles de precios promedio internacional del carbón en el periodo gravable.

103. Cuestión distinta es que la expresión informativa de ese promedio internacional dependa de unas variables económicas como es la referencia API2, el BCI7 y IPC para todos los consumidores de Estados Unidos, y que la fluctuación de esas variables afecte el precio promedio internacional, pero esa relación en sí no significa entonces que el procedimiento por medio del cual ellas se expresan sea un elemento de la tarifa. Sin duda alguna, tienen incidencia en la tarifa, pero no se confunden con ella.

104. Así, aunque procede el control de constitucionalidad sobre ese procedimiento y sobre la elección de la variable, dicho control no tiene el nivel de intensidad que aquel que se lleva a cabo sobre los elementos esenciales de los tributos.

105. Al respecto, la Corte considera que, en el presente caso, los índices internacionales utilizados en el Parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario no constituyen en sí mismos elementos del tributo. Más bien, estos índices actúan como indicadores de una condición económica específica, a saber, el precio internacional del carbón, que refleja la capacidad contributiva de las empresas extractoras de carbón. La función de estos índices es meramente instrumental, delimitando fácticamente el hecho económico que activa la sobretasa, sin alterar la esencia normativa de los elementos tributarios definidos por el legislador.

106. Los precios históricos y los precios observados en el periodo gravable del carbón son, en los términos de la C-030 de 2019 “una realidad económica variable o determinable a través de criterios técnicos” que, en este caso, no forma parte de la tarifa pues responde a circunstancias objetivas que el mismo mercado valida por medio del uso de los indicadores referidos en la norma<sup>83</sup>. Una comprensión distinta terminaría por integrar cualquier elemento, en este caso uno propio de la ciencia económica, al ámbito de valoración estricta de los referidos principios dificultando en exceso la actividad legislativa en desmedro

---

<sup>81</sup> Ibid.

<sup>82</sup> Ibid.

<sup>83</sup> Tal y como lo señaló el Ministerio de Minas, replicando lo dicho por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su respuesta a las pruebas requeridas en los autos de 18 de mayo y 20 de junio de 2023, “el API2 logra reflejar de manera precisa las dinámicas a la que se enfrentan los productores nacionales de carbón, esto teniendo en cuenta las tendencias en el mercado internacional asociadas a las presiones de oferta y demanda ligadas a este producto”. Al respecto conviene destacar que el Ministerio de Minas también señaló que “dentro de las metodologías para establecer el precio de base de liquidación de regalías para carbón se considera el indicador API2 como el precio de referencia internacional para el carbón térmico de exportación” por lo menos desde la Resolución 181074 de 2007, “Por la cual se modifican algunos criterios de fijación del precio base para liquidación de las regalías del carbón de exportación” de dicha Cartera.

de la amplia potestad de configuración del legislador en la conformación de la política fiscal.

107. En efecto, a diferencia de aquellos escenarios normativos en los que el precio se utiliza como instrumento de medición de la base gravable de un tributo<sup>84</sup>, en esta oportunidad, el precio del carbón internacional expresado en los índices mencionados es tan solo un “dato que se produce de manera externa a la norma y que no comporta la expresión de un contenido volitivo en relación con ella”<sup>85</sup> cuya determinación no ha sido delegada en la administración, sino ha sido establecida de manera directa por el legislador. Por lo que, con mayor razón, estima la Sala que la determinación del precio internacional del carbón y sus promedios históricos no está sujeta al rigor de los principios de legalidad y certeza del tributo.

108. En consecuencia, la Sala reitera que “solo la determinación política de los elementos del tributo est[á] sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad, al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos son susceptibles de un tratamiento menos restringido”<sup>86</sup>. Por lo que, tal como se vio en la parte considerativa de esta sentencia respecto del principio de legalidad y su dimensión de certeza tributaria, si bien la Corte ha precisado que “la ley debe determinar directamente los elementos del tributo”, ello “no le impide remitir a nociones que tengan una contrapartida variable en la realidad económica (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), aunque su expresión concreta le corresponda a la administración, pues en tales eventos las reglas técnicas permiten aplicar los conceptos empleados con un alto nivel de certeza”<sup>87</sup>.

109. En consecuencia, para la Sala los índices de precios elaborados en el exterior no tienen un valor jurídico en sí mismos salvo por la referencia legal a dichos índices por razón de la relevancia económica que tienen en el comercio internacional del carbón, la cual es reconocida por el propio demandante en su demanda. Es decir, lo que se encuentra sujeto a control no es la elaboración del índice ni el hecho económico que este contiene (la relación de precios), sino las consecuencias que tiene en el impuesto sobre la renta, a la luz de los principios constitucionales. Consecuencias que están mediadas, por ejemplo, por la redacción de la norma que se refiere al índice (certeza) y la escogencia del índice como indicador de riqueza o de ingresos (relevancia como indicador de capacidad contributiva a la luz de los principios de equidad y justicia tributaria).

110. Así, el control de constitucionalidad que debe adelantarse sobre las disposiciones acusadas bajo el cargo de presunta vulneración de los principios de legalidad, certeza y soberanía, no exige el mismo rigor requerido para analizar los elementos esenciales del tributo. Por lo tanto, el control que debe adelantar la Sala recae sobre la elección de la variable económica y su metodología de verificación, conforme a los siguientes parámetros: (i) la variable económica y su metodología de verificación deben ser susceptibles de ser comprendidos a la luz de alguna de las herramientas a las que ha recurrido

---

<sup>84</sup> Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-040 de 1993, Sentencia C-467 de 1993, C-583 de 1996, Sentencia C-597 de 2000, C-1067 de 2002, entre otras.

<sup>85</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 2003.

<sup>86</sup> Ibid.

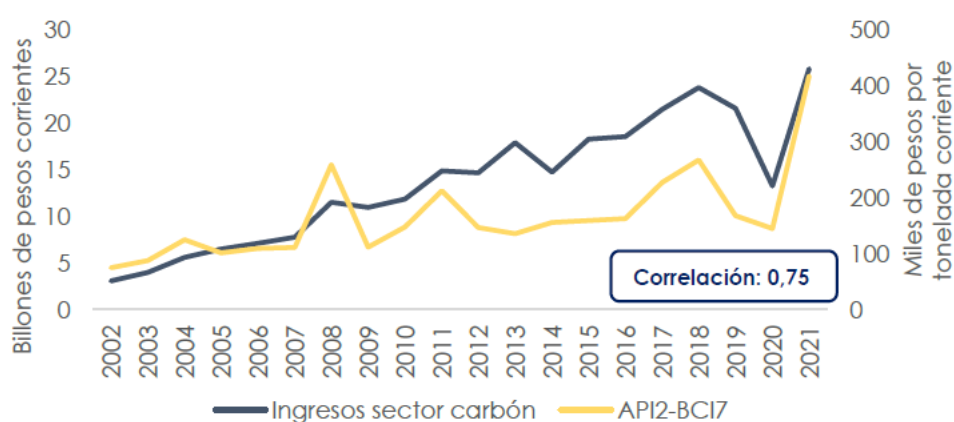
<sup>87</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-030 de 2019.

la Corte para determinar el alcance de las normas tributarias<sup>88</sup>, y (ii) la fijación de la variable no debe ser arbitraria<sup>89</sup>.

111. Ciertamente, la elección del mecanismo para expresar esa variable sí está sujeta a un mínimo de razonabilidad, de modo que resultaría contrario al principio de certeza tributaria la elección arbitraria de un indicador, o la delegación a la autoridad administrativa para determinar discrecionalmente el indicador sin condicionamiento alguno.

112. En el presente asunto la elección de la variable económica escogida por el legislador se encuentra claramente establecida en la norma acusada, pues es el precio promedio internacional del carbón de referencia API2, restado por el valor del flete BCI7 (API2 - BCI7) USD/Tonelada, deflactado con el Índice de Precios al Consumidor para todos los consumidores urbanos de los Estados Unidos de América del respectivo año gravable objeto de declaración.

113. Asimismo, dicha elección no parece ser arbitraria pues, tal como lo señaló el Ministerio de Hacienda en su respuesta al cuestionario formulado, “al analizar el comportamiento del índice de precios API2-BCI7 en pesos y compararlo con los ingresos del sector en el periodo comprendido entre 2002 y 2021, se puede concluir que este indicador tiene una alta correlación con los ingresos del sector carbonero y refleja de forma adecuada la capacidad contributiva:



Fuente: DGPM con base en DIAN y Bloomberg.

»90

114. El Ministerio de Minas y Energía en respuesta a la solicitud de pruebas indicó que el 90% de los derivados del carbón del mundo tienen un precio de acuerdo con las evaluaciones de precios API2. Esto significa que es un indicador ampliamente aceptado en el mercado internacional. Asimismo, desde el 2014, el precio de referencia API2 es utilizado en la metodología para establecer el precio de base de liquidación de las regalías del carbón. Es decir, es un índice que ya se encuentra incorporado al ordenamiento jurídico por otras disposiciones aplicables al sector. Además, la deflactación con el Índice de

<sup>88</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-486 de 2020: “[...] la Corte ha referido al uso de una amplia gama de herramientas para definir el alcance de las normas, las cuales se agrupan, básicamente, (i) en la interpretación gramatical de la ley; (ii) en la utilización que de una expresión se hace en otros cuerpos normativos (bien sea por remisión expresa de la ley tributaria o porque implícitamente se asumió su significado); (iii) en la forma como el contexto sistemático de una regulación apela a una manifestación lingüística; (iv) en los antecedentes de la medida legislativa; y (v) en el modo de entendimiento dominante que sobre una expresión se realiza en la comunidad jurídica. Solo en el caso en el que ninguna herramienta permita determinar el alcance de lo regulado, ya sea de las previamente expuestas o de otras que garanticen la satisfacción de los objetivos del principio de certeza, es que cabría una declaratoria de inconstitucionalidad”.

<sup>89</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-040 de 1993.

<sup>90</sup> Respuesta a requerimiento probatorio, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 11.

Precios al Consumidor para todos los consumidores urbanos de Estados Unidos parece necesaria para que el precio quede expresado en un valor que refleje el poder adquisitivo constante del dólar.

115. Adicionalmente, los siguientes elementos son indicativos de la razonabilidad del índice: a) se trata de uno compartido por la comunidad internacional y los actores del mercado; b) esa apropiación general incide en la cadena del negocio de modo que el indicador no es ajeno a los contribuyentes dedicados a la actividad; y c) este mismo indicador ha sido reconocido en otras normas del ordenamiento interno como un indicador válido del precio internacional del petróleo, por ejemplo, en las que liquidan las regalías, o en las que estiman las rentas minero energéticas en el presupuesto.

116. Por lo anterior, la Corte encuentra que la objeción del accionante no evidencia que el legislador haya incurrido en la “prohibición de indefinición” de alguno de los elementos esenciales del tributo ni en algún componente accesorio que tenga repercusión indirecta y/o parcial en dicho elemento esencial. Tampoco encuentra que la variable económica escogida por el legislador o su metodología de verificación desconozcan los principios de legalidad, certeza y soberanía tributaria. Lo anterior por cuanto, estos elementos son plenamente comprensibles en la forma en que están redactados y su elección no es arbitraria. Igualmente, la Sala estima que el uso de los índices en la ley constituye un ejercicio legítimo de la potestad tributaria asignada al Congreso de la República para transformar, por medio de los elementos esenciales del tributo, la realidad económica a través de una institución que permita materializar el deber de contribuir a los gastos del Estado de manera equitativa y justa.

117. En virtud de lo anteriormente expuesto, la Sala encuentra que los apartes acusados del parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022 no desconocen los principios de certeza, legalidad y soberanía en materia tributaria y, en concordancia, así lo declarará.

*Los apartes demandados del parágrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, no desconocen el principio de irretroactividad de la ley tributaria*

118. En el presente cargo se alega que el Parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario (ET), modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, contraviene los artículos 338, 363 y 29 de la Constitución Política, en cuanto vulnera los principios de legalidad, certeza tributaria e irretroactividad de la ley en materia tributaria y debido proceso. La norma demandada establece una sobretasa en el impuesto sobre la renta para contribuyentes que extraigan hulla o carbón lignito, basada en índices de precios internacionales elaborados por entidades privadas extranjeras.

119. En el caso del Parágrafo 3, el demandante aduce que la producción de los índices API2 y BCI7, necesarios para determinar la sobretasa, se realiza después del cierre del año gravable y depende de metodologías privadas extranjeras. Esta circunstancia genera una incertidumbre insuperable sobre la obligación

tributaria, ya que los contribuyentes no pueden conocer con certeza, durante el año gravable, si deben pagar la sobretasa y, en caso afirmativo, cuál es la tarifa aplicable entre las opciones de 0%, 5% o 10%.

120. En su concepto, el Parágrafo 3 genera incertidumbre tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias al final del año gravable, dado que los índices necesarios para determinar la sobretasa no se habrán elaborado ni publicado en ese período. La situación contable de las empresas extractoras de carbón, consolidada al 31 de diciembre según la Ley 222 de 1995 y el Estatuto Tributario, se verá alterada por eventos posteriores ajenos a su control, contraviniendo el principio de certeza tributaria.

121. Asimismo, el Parágrafo 3 aplica retroactivamente las normas tributarias al permitir que hechos nuevos, ocurridos después del cierre del año gravable, determinen la obligación de pagar la sobretasa y la tarifa aplicable. Esta retroactividad vulnera la predeterminación de las cargas tributarias y la consolidación de situaciones jurídicas al finalizar el año gravable, en contra de lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución.

122. Además, sostiene que el Parágrafo 3 contraviene el debido proceso en materia administrativa y tributaria al permitir que la determinación de la obligación tributaria dependa de actos administrativos y datos producidos por entidades privadas extranjeras, luego del cierre del año gravable. Esto impide a los contribuyentes conocer con certeza sus obligaciones durante el período fiscal correspondiente, afectando la seguridad jurídica y la confianza legítima en las normas vigentes.

123. Por las razones expuestas, solicita a la Corte Constitucional declarar la inexecutable del Parágrafo 3 del artículo 240 del ET, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, por violar los principios de legalidad, certeza tributaria e irretroactividad de la ley establecidos en los artículos 338, 363 y 29 de la Constitución Política.

124. Tal y como se sostuvo previamente, el artículo 363 de la Constitución Política establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. Este principio tiene como objetivo proteger la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes, evitando que nuevas disposiciones fiscales modifiquen los efectos de hechos y situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de normas anteriores.

125. Adicionalmente, el artículo 338 de la Constitución dispone que las normas que regulan contribuciones basadas en hechos ocurridos durante un periodo determinado solo pueden aplicarse a partir del periodo que comience después de la entrada en vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. Esta disposición refuerza la prohibición de la retroactividad en materia tributaria, asegurando que las obligaciones fiscales se determinen con base en hechos y actos ocurridos dentro del periodo gravable correspondiente.

126. En el presente caso, el Parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario establece una sobretasa en el impuesto sobre la renta para los contribuyentes que extraigan hulla o carbón lignito, basada en índices de precios



internacionales (API2 y BCI7). Estos índices son elaborados por entidades privadas extranjeras y se publican en el año siguiente al año gravable, permitiendo así la determinación de la tarifa de la sobretasa (0%, 5% o 10%).

127. La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido clara en definir la retroactividad como la aplicación de una norma a situaciones jurídicas consolidadas antes de su entrada en vigor, modificando sus consecuencias jurídicas. Este principio ha sido ampliamente analizado y defendido por esta Corporación en diversas sentencias, como la C-635 de 2011, donde se señala que la irretroactividad implica la imposibilidad de aplicar nuevas disposiciones fiscales a hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigencia, protegiendo así la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes.

128. Pues bien, en el análisis de los apartes demandados del Parágrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, la Corte concluye que la norma no tiene efectos retroactivos ya que no modifica situaciones jurídicas consolidadas en periodos anteriores. La aplicación de los índices de precios internacionales para determinar la sobretasa se realiza con base en hechos ocurridos durante el año gravable correspondiente. Asimismo, la publicación de estos índices en el año siguiente no afecta la consolidación de situaciones jurídicas ni modifica las consecuencias fiscales de hechos pasados, sino que simplemente proporciona los datos necesarios para calcular la obligación tributaria correspondiente al año gravable en curso.

129. A juicio de la Sala, aunque la disposición acusada contempla un procedimiento para su aplicación que involucra la publicación de una resolución por parte de la UPME después del cierre del año fiscal, en la cual se establecen los índices internacionales mencionados, ello no supone una violación de los principios de legalidad ni de certeza tributaria, puesto que la norma no permite ni autoriza a las autoridades públicas para “fijar unilateral y caprichosamente el alcance de los deberes en esta materia”. Esto en la medida que dicha resolución es un acto administrativo informativo de una realidad económica que se extrae de unas fuentes que tanto el legislador como los actores del mercado -del cual forman parte los contribuyentes obligados por la sobre tarifa-, han validado y reconocido como legítimas, sin que la administración pueda incidir en su determinación, y cuyo control se encuentra a cargo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

130. Así, se estima que, dado que la norma señala de manera clara y completa todos los elementos esenciales de la sobretasa y las condiciones para su aplicación, el contribuyente conoce de manera previa y con certeza las condiciones que exige la norma para estar obligado al pago de la sobretasa. Por consiguiente, una vez el contribuyente cumple los supuestos de la norma y la autoridad competente publica la regulación pertinente sobre los elementos técnicos (precios promedio del año gravable inmediatamente anterior y tabla de percentiles de precios promedio mensuales), en los términos ilustrados por la misma norma, deberá proceder a la liquidación de la sobretasa. Esto de ninguna manera implica una aplicación retroactiva, pues los supuestos que dan lugar a la acusación del tributo seguirán siendo validados al final de la vigencia fiscal y ello no significa que solo hasta ese momento el contribuyente se entera de los

elementos esenciales del tributo y las condiciones de su concreción ya que, estos son conocidos desde el inicio.

131. La Corte reitera que el uso de índices internacionales, cuya publicación se realiza en el año siguiente al año gravable, no implica retroactividad en la aplicación de la norma tributaria. Estos índices son instrumentos técnicos que permiten ajustar las obligaciones fiscales a las condiciones del mercado internacional, garantizando así la equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario, tal como lo exige el artículo 363 de la Constitución.

#### **4.2. El presunto desconocimiento de los principios de equidad e igualdad en materia tributaria por parte del Legislador al adoptar los apartes demandados del parágrafo 3° del artículo 240 del Estatuto Tributario**

132. En el presente asunto el accionante propone un cargo por vulneración del principio de equidad como capacidad contributiva y como igualdad<sup>91</sup>. La Corte considera que el planteamiento del actor en realidad se refiere al principio de equidad en su doble faceta horizontal y vertical. Bajo esta comprensión, en el presente asunto el análisis de constitucionalidad de la disposición por la presunta vulneración al principio de equidad en su doble faceta se realizará por medio de un juicio integrado de igualdad toda vez que este incluye un juicio de proporcionalidad sobre la justa asignación de las cargas públicas, ya que implica una comparación entre las capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo<sup>92</sup>. Lo anterior en atención al reciente pronunciamiento de la Corte en la Sentencia C-489 de 2023 en la que precisó que la herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical es, por regla general, el juicio leve de razonabilidad o de proporcionalidad mientras que ante la presunta vulneración del principio de equidad en su faceta horizontal “el juez constitucional deberá aplicar el test integrado de igualdad de intensidad leve” salvo que existan indicios de arbitrariedad que conminen a adoptar un nivel de intensidad mayor.<sup>93</sup>

133. De esta forma, el análisis de la equidad tributaria entrará a verificar si el gravamen (i) fue definido con base en la capacidad contributiva del sujeto o grupo de sujetos; y (ii) si grava, injustificadamente, dos sujetos o grupos de sujetos que deberían estar en iguales condiciones de manera diferenciada. Esto por medio de la metodología del juicio integrado de igualdad previamente reseñado.

134. Ahora, esta Sala considera que la ya mencionada Sentencia C-057 de 2021, constituye un precedente jurisprudencial relevante para la solución del cargo bajo examen dada su pertinencia para la solución de los problemas

<sup>91</sup> Demanda, p. 62.

<sup>92</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-056 de 2019. Ver, también, sentencias C-117 de 2018, C-291 de 2015 y C-169 de 2014, entre otras.

<sup>93</sup> Al respecto indica la Sentencia C-489 de 2023: “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. 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. Esto, “independientemente de si tal trato asimétrico es o no constitucional”.

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 proporcionalidad, 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.”

jurídicos formulados previamente. En consecuencia, la Sala adelantará el juicio de constitucionalidad de la disposición acusada en atención al referido precedente y, al igual que en dicha oportunidad, estima pertinente comenzar por analizar si la norma atiende el criterio de capacidad contributiva de las empresas que realizan la actividad extractiva de hulla y de carbón lignito, dada la conexión relevante que formula el cargo entre equidad horizontal y vertical.

135. En el presente asunto, el accionante objeta que el “Parágrafo 3 no contiene una regla “razonable”, para tener en cuenta la “capacidad contributiva” de las empresas, porque obtener ingresos altos no significa, necesariamente, que haya capacidad para pagar más impuestos, como ha dicho la Corte. Además, porque no relaciona la utilidad con alguna medida del patrimonio necesario para obtenerla, o con un indicador que revele que puede seguir haciendo las inversiones necesarias para mantenerse como una “empresa en marcha”, es decir, indicadores como el ROE o similares violan el “principio de equidad”, y las normas constitucionales arriba indicadas en relación con él, en su perspectiva de “capacidad contributiva”<sup>94</sup>.

136. En efecto, frente a este punto, el actor reconoce que en “apariencia, la norma acusada en el Parágrafo 3 tiene en cuenta el criterio de “capacidad económica” del contribuyente (i) cuando dice que sólo estarán sujetos a los puntos adicionales de sobretasa quienes tengan una renta gravable igual o superior a 50.000 UVT; y (ii) cuando establece que la sobretasa solo se aplicará si ciertos “precios promedios” del carbón en el año gravable, menos los fletes, han estado por encima (65 o 75 centiles) de los promedios de los varios datos mensuales en varios años. De modo que, según como hayan de deflactarse los datos sobre precios, la norma podría operar solo cuando los precios del carbón superaran ciertos límites históricos”. Sin embargo, sostiene que, en su criterio, “el Parágrafo 3 no tiene en cuenta, en una forma “razonable”, la real capacidad contributiva de una empresa [pues la] norma que acusamos solo tiene en cuenta la “capacidad contributiva” de las empresas extractoras de carbón atendiendo a la proporción de las utilidades que deberían pagar para satisfacer sus obligaciones tributarias, y a los ingresos altos que podrían obtener en algunos años. Pero, tal como sugiere el artículo 23 de la Ley 222, ese criterio para medir ‘capacidad contributiva’ no es ‘razonable’”.

137. En esta línea, el actor advierte que la razonabilidad en la determinación de la capacidad contributiva no puede ser valorada sin tener en cuenta que un “buen hombre de negocios”<sup>95</sup> invierte sus recursos para obtener rendimientos adecuados a su capital”<sup>96</sup>. Lo anterior por cuanto, en su concepto, “no es “razonable” suponer que un empresario asume su actividad para pagar impuestos y obtener luego cualquier nivel de utilidades, inclusive aquel que lo llevaría a abandonar su negocio”<sup>97</sup>. Para demostrar la falta de razonabilidad de la sobretasa desde este particular punto de vista, el accionante remite a un concepto técnico que aparece como anexo a la demanda<sup>98</sup>, en el cual los autores

---

<sup>94</sup> Demanda, p. 69.

<sup>95</sup> La demanda fundamenta su argumentación en un concepto contenido en la legislación ordinaria, que no se eleva a un criterio que pueda fundamentar el análisis de constitucionalidad.

<sup>96</sup> Ibid., p. 66.

<sup>97</sup> Ibid., p. 67.

<sup>98</sup> Concepto de la firma Sumatoria S.A.S, la cual según advierte “es una banca de inversión fundada en el año 2001 por profesionales con amplia experiencia en el sector real (minería, energía, petróleo, gas, acueducto y alcantarillado, y consumo masivo), el sector de transporte masivo, el financiero y el público, con más de 15 años de experiencia en dictámenes periciales y opiniones de experto en sectores tales como minería, infraestructura y servicios públicos”, pp. 479 a 544 de la demanda.

señalan que la “noción financiera de retorno razonable”<sup>99</sup> de una inversión está desarrollada en el modelo conocido como *Capital Asset Pricing Model* (CAPM). En desarrollo, de este argumento el accionante señala que el concepto técnico aporta criterios para determinar “cuál es el nivel de utilidades que el empresario diligente al que se refiere el artículo 23 de la Ley 222 [de 1995] aspira luego de pagar impuestos”<sup>100</sup> pues señala que “si el pago de impuestos impide que el empresario obtenga esa utilidad quiere decir que no tiene ‘capacidad contributiva’ y que el nivel de impuestos, en esas condiciones, no es ‘razonable’, porque hará que la empresa desaparezca”<sup>101</sup>.

138. En el concepto adjunto los autores critican la metodología empleada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para determinar la Tasa Efectiva de Tributación -TET- y el *Return on Equity* (ROE) en sus análisis del impacto de las medidas económicas, antes y después de la promulgación de la Ley 2277 de 2022. En síntesis, desarrollan varios ejercicios técnicos con el fin de demostrar que la capacidad contributiva del sector fue indebidamente establecida y que, en realidad, la TET en estudios retrospectivos y prospectivos es considerablemente más alta a la proyectada y que dicha carga evidencia que el retorno requerido por efectos del CAPM<sup>102</sup> para el sector carbón es de 11.7% y que “el ROE, tanto histórico como proyectado, este último asociado a la normativa de la Ley 2277 de 2022, es menor a la tasa establecida por el CAPM”, según se evidencia en la siguiente tabla<sup>103</sup>:

Tabla 10. ROE vs. CAPM para ejercicio prospectivo y retrospectivo<sup>28</sup>.

	ROE	CAPM	ROE - CAPM
Retrospectivo MHCP (Precios Medios), sin RT	9,0%	11,7%	-2,7%
Sumatoria Prospectivo P50 (Precios MHCP), con RT	8,2%	11,7%	-3,5%

Fuente: elaboración propia.

139. Ello demuestra, según el documento de opinión de experto, que “aplicando la medida del EVA del profesor Damodaran [...] la reducción del ROE asociada a los cambios establecidos en la Reforma Tributaria sobrepasa sustancialmente la carga tributaria soportable sin afectar el patrimonio y hace irracional cualquier inversión en el sector”<sup>104</sup>, ante lo cual concluye que “tras la expedición de la Ley 2277 de 2022, las compañías del sector minero que operan en Colombia están teniendo, vía impuestos, un desmedro o pérdida patrimonial”<sup>105</sup>.

140. Ahora bien, este panorama presenta una especial dificultad para la Sala Plena que también fue advertida en la Sentencia C-489 de 2023<sup>106</sup>, en el sentido de que las divergencias que se observan en los planteamientos de estas mediciones por parte del Gobierno nacional y algunos intervinientes e invitados

<sup>99</sup> Demanda, p. 509.

<sup>100</sup> Ibid.

<sup>101</sup> Ibid.

<sup>102</sup> El concepto señala que “[e]n la medida en que el retorno obtenido por el inversionista sea inferior al del modelo CAPM, el valor presente neto de la inversión se torna inferior a cero. Esto, bajo el concepto dinámico del valor del patrimonio, implica un desmedro o pérdida patrimonial”, demanda, p. 510.

<sup>103</sup> Demanda, p. 518.

<sup>104</sup> Ibid.

<sup>105</sup> Ibid., p. 489.

<sup>106</sup> Sobre este punto conviene preciar que los argumentos empleados para este efecto resultan ser muy similares a aquellos presentados en el caso de la Sentencia C-489 de 2023, por cuanto tanto el accionante como el autor del concepto técnico allegado intervinieron en el proceso D-15097, el cual dio lugar a la sentencia anotada.

expertos “impiden a la Corte dar por demostrado uno u otro cálculo”. Por esta razón, en esta oportunidad la Sala acoge la solución allí propuesta en el sentido de que se estima pertinente que, en estas circunstancias, “deberá privilegiarse la información considerada y avalada por el Gobierno y el Congreso en el proceso democrático adelantado para la adopción de la medida legislativa analizada”<sup>107</sup>.

141. Dicho esto, la Corte considera que la norma sí consulta de manera razonable la capacidad contributiva de las empresas extractivas de hulla y carbón lignito, por las siguientes razones:

142. *En primer lugar*, el umbral de renta gravable igual o superior a cincuenta mil (50.000) UVT es, en oposición al criterio del accionante, un indicador relevante de la capacidad contributiva de las empresas que deban adicionar los puntos adicionales a la tarifa estatutaria. En la respuesta al auto de requerimiento de 22 de junio de 2023<sup>108</sup>, a la pregunta sobre la proporción de empresas sujetas a la sobretasa, la Unidad Administrativa Especial de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, respondió: “Para el año gravable 2021, la proporción del total de empresas del sector de Extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y Extracción de carbón lignito CIU – 0520 que superan el umbral de renta gravable igual o superior a cincuenta mil (50.000 UVT) fue de aproximadamente del 6% (80 empresas). De otro lado, existen 3 empresas que, de manera agregada para las actividades realizadas por personas vinculadas, superan el mencionado umbral para el año gravable 2021 (las tres empresas están vinculadas, y solo una tiene renta gravable superior al umbral)”<sup>109</sup>. Esto evidencia que los puntos adicionales solo deben ser adicionados por aquellas empresas que superen el referido umbral en relación con su renta gravable del impuesto sobre la renta y no sobre los ingresos brutos, pero, además, que la focalización ha sido adecuadamente asignada afectando a solo el 6% de las empresas que desarrollan la actividad gravada a la cual le es aplicable la sobre tarifa.

143. Según lo expuesto en la Sentencia C-057 de 2021, la relevancia del enfoque del umbral de la sobretasa al sistema financiero en la renta líquida gravable del contribuyente se debe a que esto asegura que “únicamente son obligados a pagar la sobre tarifa quienes tengan utilidades disponibles, aspecto que, por un lado, es indicativo de capacidad contributiva y, por el otro, está directamente relacionado con el hecho generador del impuesto sobre la renta”.

144. *En segundo lugar*, el trámite legislativo de la disposición demandada da cuenta de que tanto el legislador como el Gobierno nacional tuvieron presente desde la génesis del proyecto, la importancia de que el respectivo tributo consultara adecuadamente la capacidad contributiva de las empresas del sector minero-energético. En efecto, en la Gaceta del Congreso 1199 de 2022, en el informe de ponencia para primer debate en comisiones conjuntas de Cámara y Senado, en la justificación al pliego de modificaciones, se destaca la eliminación del impuesto sobre las exportaciones al petróleo crudo, carbón y oro propuesto en el proyecto de ley de iniciativa gubernamental, con el fin de crear una sobretasa para el sector de hidrocarburos y minero-energético, así:

<sup>107</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-489 de 2023.

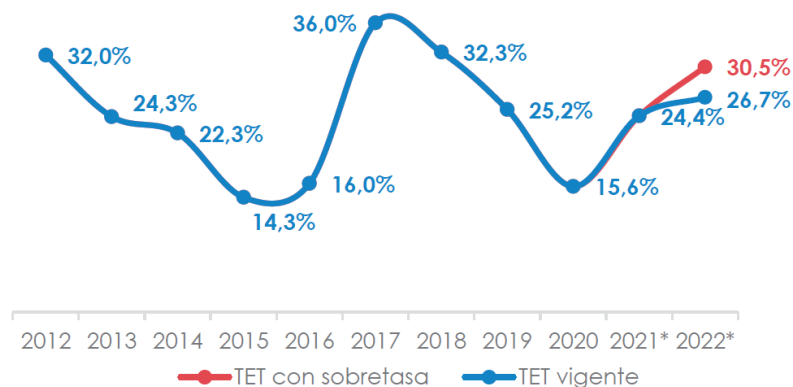
<sup>108</sup> Respuesta DIAN al oficio No. OPC-106 de 2023, con fecha de 12 de julio de 2023.

<sup>109</sup> Ibid.

**“Sector de hidrocarburos y minero-energético. Sobretasa a ciertas entidades del sector de hidrocarburos y minero.** Considerando la capacidad contributiva de ciertas entidades del sector de hidrocarburos y minero y con la finalidad de seguir incorporando instrumentos que permitan crear un sistema tributario más equitativo y progresivo, así mismo, con el objetivo de continuar avanzando en la transición energética y aumentar el recaudo derivado de las actividades extractivas para financiar, entre otros, el gasto público social, se establece una sobretasa para este sector.

Se estima relevante destacar que las tasas efectivas de tributación (TET) del sector minero-energético reportan niveles inferiores a la tarifa nominal y con una perspectiva histórica que evidencia una tasa efectiva proyectada para 2022 inferior a la registrada en periodos anteriores. Así mismo, se estima relevante indicar que con la inclusión de la sobretasa se mantiene una TET para el sector inferior a la reportada en vigencias pasadas (Gráfico 1).

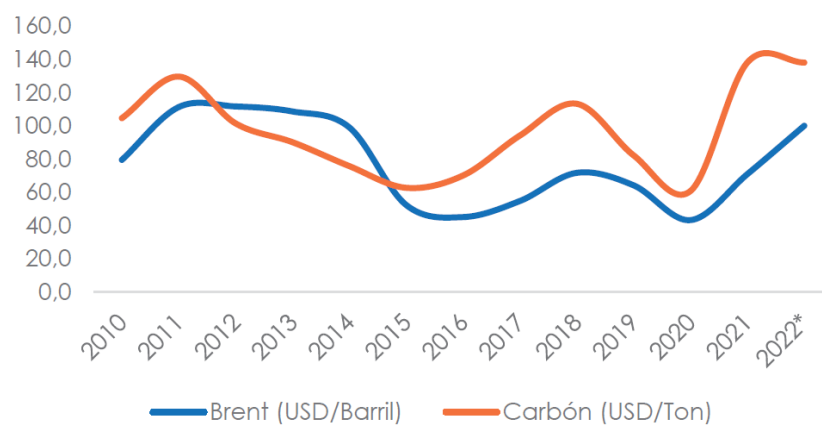
Gráfico 1. Serie histórica TET sector minero-energético



Fuente: DIAN. Cálculos DGPM-MHCP

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

Gráfico 2. Serie histórica precio internacional petróleo y carbón



Fuente: Bloomberg.

Por lo anterior, se establece una sobretasa de 10 pp para el año 2023, de 7,5 pp para el año 2024 y de 5 pp para el año 2025 y siguientes, a ciertas entidades del sector de hidrocarburos, como las entidades extractoras de petróleo y gas natural, y del minero, como las entidades extractoras de carbón, minerales preciosos y otros minerales.

Bajo este entendido, el texto propuesto indica específicamente las actividades que se someten a la sobretasa y se aclara que su causación se da únicamente para las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o

superior a 50.000 UVT. Para efectos del cálculo del umbral, se considerarán los criterios de vinculación del régimen de precios de transferencia. En esta misma medida y por coherencia con la sobretasa a las instituciones y entidades financieras, se establece un anticipo de la sobretasa. Adicionalmente, se prohíbe la deducción de las regalías en el impuesto sobre la renta.

[...]

*Impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro.* Atendiendo las proposiciones de los H. Congressistas, que presentaron una cantidad considerable de proposiciones en relación con el impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro, se procede con la eliminación del impuesto”.

145. Adicionalmente, en la Gaceta del Congreso 917 de 2022 aparece consignada la exposición de motivos del proyecto de ley radicado por el Gobierno nacional, en la cual se explica el impuesto a las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro que inicialmente el ejecutivo proponía crear:

**“4.2.5. Impuesto sobre las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro**

En este Proyecto de Ley se busca establecer un impuesto sobre las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro, alineado con los objetivos de transformación productiva enmarcados en el proceso de transición energética y sostenibilidad ambiental. Asimismo, esta medida tiene como propósito que los beneficios extraordinarios derivados de los ciclos de precios altos de estas materias primas contribuyan al bienestar de la población más vulnerable y a la consolidación fiscal. En ese sentido, se propone establecer una tarifa impositiva sobre un porcentaje del valor total de estas exportaciones, siempre que el precio internacional para estas materias primas supere un umbral (precio de referencia) en periodos de altos precios de estos commodities.

Para la determinación del umbral (precio de referencia), se tomó, para el caso del petróleo, el promedio simple de los precios base de hidrocarburos líquidos por tipo de gravedad API, usado para la liquidación de los Derechos Económicos por Concepto de Precios Altos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), establecidos en la Resolución 400 de 2022 de la ANH (USD 48 por barril). Por su parte, considerando que esta misma información no está disponible para el carbón y el oro, para estimar el precio de referencia del carbón, se tomó la mediana del precio mensual promedio observada para los últimos 7 años (USD 87 por tonelada, para el periodo agosto-2015 a julio-2022). Esta ventana de tiempo se determinó con base en los resultados derivados de la implementación de filtros estadísticos univariados, en donde se encontró que los ciclos de precios para el carbón duran, en promedio, cerca de 7 años. Adicionalmente, se contempló usar la mediana, en vez de la media, dado que esta no responde a aumentos transitorios o datos atípicos. De esta forma, para que los choques actuales en precios alteren el precio de referencia, estos deben ser de larga duración o permanentes, mientras que choques de corta duración no afectarían esta medida. Por último, para el caso del oro, se estableció un precio umbral de USD 400 por onza troy.

La tarifa efectiva de este impuesto será proporcional al tamaño del ciclo positivo de precios y a la ganancia extraordinaria generada por este. Particularmente, este impuesto busca gravar solo la proporción del valor de las exportaciones derivada de un precio internacional que es superior al umbral definido (ciclo positivo de precios). Esta proporción será definida en función del diferencial entre el precio internacional observado y el umbral: [...]

La anterior definición implica que, a mayor ciclo positivo de precios (definido como la diferencia entre el precio observado y el umbral), mayor es la base gravable sobre la cual se aplica este impuesto. Sobre esta proporción del valor de las exportaciones, se aplicaría una tarifa impositiva del 10,0%, que sería igual para estas tres materias primas. De esta forma, la liquidación del impuesto estaría definida por: [...]

146. De lo anterior se extrae que tanto el legislador como el Gobierno nacional buscaban crear un instrumento fiscal que lograra capturar de manera precisa una porción de las ganancias extraordinarias percibidas por el sector minero-energético en 2022 de manera “proporcional al tamaño del ciclo positivo de precios y a la ganancia extraordinaria generada por este” incluyendo mecanismos directamente proporcionales al aumento del precio del recurso natural extraído y exportado.

147. Que la norma consulte la capacidad contributiva de las empresas gravadas encuentra mayor sustento cuando se confirma la progresividad de la tarifa, dado que (i) la norma establece una tarifa de la sobretasa que puede ser de 0% cuando se identifique o que la renta gravable del contribuyente sea inferior a cincuenta mil (50.000) UVT o cuando “el precio promedio del respectivo año gravable objeto de declaración se encuentre por debajo del percentil sesenta y cinco (65) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses”; (ii) que la tarifa de la sobretasa en cuestión fluctúa entre un 0% hasta un máximo de 15%, por lo que se garantiza que solo aumente el gravamen cuando la capacidad de contribuir aumenta; (iii) la fluctuación de la tarifa tiene en cuenta la fluctuación general del mercado de carbón, incluyendo dentro de sus factores de determinación los últimos diez años y; por último, (iv) porque la norma dispone una regla para determinar cuándo estará sujeto a la sobretasa un contribuyente que realiza múltiples actividades económicas, indicando que, “cuando un mismo contribuyente tenga ingresos por las diferentes actividades económicas sujetas a lo aquí previsto, los puntos adicionales serán determinados por la actividad que mayores ingresos fiscales genera para el contribuyente”. A tal punto que la norma incluye también una provisión respecto de los contribuyentes que venden gas natural.

148. Ahora bien, es preciso destacar en este punto que, si bien la motivación anteriormente observada se relaciona con el aumento del precio internacional del carbón, ello no significa que la conformación de la sobretasa se haya estructurado con el objetivo de gravar la renta bruta de las empresas extractivas. Como se advirtió previamente, la sobretasa contiene un umbral para su activación que opera en función de la renta líquida gravable de los contribuyentes. En ese sentido, el aumento del precio observado del *commodity* no es el objeto del gravamen, a pesar de que motivó su creación en tanto el aumento extraordinario de los mismos presionó a la adopción de medidas enfocadas en capturar la eventual renta extraordinaria que podría ser percibida por el sector. Existe un interés global en gravar las rentas extraordinarias del sector extractivo que se ejemplifica en la Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones en marzo de 2022, en la cual dicho órgano sugiere a los Estados miembros “la adopción de medidas fiscales temporales sobre los beneficios imprevistos” con el fin de capturar y redirigir estos beneficios a la transición energética y disminuir la dependencia energética de la Unión Europea de combustibles fósiles tras el incremento del precio de recursos energéticos como consecuencia de la guerra entre Ucrania y Rusia<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE EUROPEAN COUNCIL, THE COUNCIL, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS REPowerEU: Joint European Action for more affordable, secure and sustainable energy (Strasbourg, 8.3.2022) en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2022:108:FIN>



Si bien esto no constituye ningún parámetro de control constitucional en Colombia, se eleva como ejemplo de la razonabilidad y los motivos que llevan a la adopción de una sobretasa de este tipo.

149. En concordancia con lo anteriormente expuesto, la Sala Plena considera que la disposición acusada consulta de manera razonable la capacidad contributiva de las empresas extractivas pasibles de los puntos adicionales a los que se refiere la norma, y pasa entonces a adelantar la primera etapa del juicio integrado de igualdad, que parte de la verificación de la comparabilidad entre los sujetos propuestos en el cargo estudiado a la luz del precedente jurisprudencial anteriormente anotado.

150. Pues bien, en el presente asunto, la Sala observa que el sector extractivo de hulla y carbón lignito es objeto de una serie de beneficios tributarios que destacan su falta de comparabilidad con los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta que cuenten con el mismo nivel de renta líquida gravable.

151. En su respuesta a las preguntas formuladas en el auto de requerimiento de pruebas de 20 de junio de 2023, la DIAN contestó las siguientes preguntas formuladas así:

**¿Cuáles son los beneficios fiscales, exenciones, exclusiones, minoraciones estructurales o supuestos de no sujeción de una empresa tipo de extracción y comercialización de Carbón en Colombia que inciden en su carga tributaria global? ¿Cuál es el impacto que estos elementos tienen sobre la TET del sector de extracción y comercialización del Carbón? ¿Cuáles de ellos son exclusivos de este sector? De existir, ¿estos beneficios tienen funciones extrafiscales?**

En primer lugar, es importante señalar que las exclusiones, exenciones o deducciones - especiales o generales- dependerán de las situaciones particulares de cada sociedad y del sector al que pertenezcan. Razón por la cual no resulta posible, a través de un pronunciamiento de carácter general, delimitarlas exhaustivamente. Sin embargo, se pueden enunciar tratamientos exceptivos generales y algunos particulares aplicables a sociedades que extraen y comercializan carbón en Colombia.

En este sentido, las exenciones, exclusiones y deducciones que establece el Estatuto Tributario, aplicables a cualquier sociedad -incluidas aquellas que extraen y comercializan Carbón- son, entre otros:

<b>Impuesto</b>	<b>Tratamientos fiscales especiales</b>
<b>Impuesto sobre la renta</b>	Descuentos tributarios señalados en el Libro I, Título I, Capítulo X del Estatuto Tributario.
	Especialmente relevante resulta el beneficio previsto en el <b>artículo 258-1 del Estatuto Tributario según el cual es descontable del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos.</b>
	Las deducciones señaladas en el Libro I, Título I, Capítulo V del Estatuto Tributario.
	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional señalados en los artículos 36 a 57-2 del Estatuto Tributario.
<b>Impuesto sobre las ventas</b>	Bienes o servicios excluidos del IVA señalados en los artículos 424 y 476 del Estatuto Tributario.
	Bienes gravados con la tarifa del 5% señalados en el artículo 468-1 del Estatuto Tributario.
	Bienes exentos de IVA señalados en los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario.

<b>Beneficios aduaneros</b>	Exenciones del GMF señaladas en el artículo 879 del Estatuto Tributario.
-----------------------------	--

Por su parte, los tratamientos tributarios que inciden en la determinación de la carga fiscal y que son aplicables a empresas del sector de extracción y comercialización del carbón son los siguientes:

<b>Impuesto</b>	<b>Tratamientos fiscales especiales</b>
<b>Impuesto sobre la renta</b>	<b>Artículo 74-1 del Estatuto Tributario.</b> Costo fiscal capitalizable de las inversiones, la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables.
	<b>Artículo 143-1 del Estatuto Tributario.</b> Amortización de las inversiones en la exploración, desarrollo y construcción de minas y yacimientos de petróleo y gas.
	<b>Artículo 159 del Estatuto Tributario.</b> Deducción por inversiones en evaluación y exploración de recursos naturales no renovables.
	<b>Artículo 163 del Estatuto Tributario.</b> Deducción anual por agotamiento normal a base de porcentaje fijo.
	<b>Artículo 164 del Estatuto Tributario.</b> Determinación del valor del producto natural para la deducción anual por agotamiento normal.
	<b>Artículo 167 del Estatuto Tributario.</b> Deducción por agotamiento en explotaciones de minas, gases distintos de los hidrocarburos y depósitos naturales en contratos vigentes a octubre 28 de 1974.
	<b>Artículo 168 del Estatuto Tributario.</b> Sujetos que tienen derecho a la deducción por agotamiento en explotaciones de minas, gases distintos de los hidrocarburos.
	<b>Artículo 169 del Estatuto Tributario.</b> Factores que integran el costo de la deducción por agotamiento en explotaciones de minas, gases distintos de los hidrocarburos.
	<b>Artículo 170 del Estatuto Tributario.</b> Sistema de determinación de la deducción por agotamiento.
	<b>Artículo 290 numeral 3 del Estatuto Tributario.</b> Régimen de transición de los costos de exploración, explotación y desarrollo. Los saldos de los activos pendientes por amortizar por estos conceptos a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, se amortizarán en las mismas condiciones previstas en el segundo inciso del artículo 143 del Estatuto Tributario.  En el año o periodo gravable en que se determine que la mina o yacimiento no es apto para su explotación o se agotó el recurso natural no renovable, se podrán amortizar en el año en que se determine y compruebe tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los 2 años siguientes.
<b>Impuesto sobre las ventas</b>	<b>Artículo 424 del Estatuto Tributario.</b> La venta de coques y semicoques de hulla, lignito o turba se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas.
	<b>Artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario.</b> La importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país no causa IVA. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. El concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal.
<b>Impuesto nacional al carbono</b>	Parágrafo 2 del artículo 221 de la Ley 1819 de 2016. El impuesto nacional al carbono no se causa para el carbón de coquerías.
	Parágrafo 4 del artículo 222 de la Ley 1819 de 2016. La exportación de carbón no genera impuesto al carbono.
<b>Beneficios aduaneros</b>	La importación de coques y semicoques de hulla, lignito o turba tiene una tarifa del 0% correspondiente al gravamen arancelario.
<b>Otros beneficios</b>	Beneficio de auditoría previsto para los años 2024, 2025 y 2026 en el artículo 69 de la Ley 2294 de 2023. Para los años 2022 y 2023, el beneficio está previsto en el artículo 689-3 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, sin perjuicio de los contratos de estabilidad jurídica que hayan suscrito los mencionados contribuyentes con el Estado sobre disposiciones normativas que actualmente no se encuentran vigentes.

Los tratamientos tributarios anteriormente enunciados no se desprenden funciones extrafiscales, en la medida en que no corresponden a beneficios tributarios que incentiven conductas que representan un interés social.

Ahora, en lo que concierne al impacto que tienen estos elementos en la Tasa Efectiva de Tributación (TET), ello dependerá de la situación financiera de cada compañía, en la medida en que tendrán que analizarse diferentes elementos tales como ingresos, costos, gastos, activos y pasivos -al igual que las diferencias fiscales que tengan-, para efectos de establecer si los tratamientos tributarios antes mencionados inciden en el aumento o disminución de su Tasa Efectiva de Tributación.

En el caso concreto, el efecto de introducir la tarifa adicional y prohibir la deducibilidad de las regalías en la declaración de renta de las personas jurídicas con actividades económicas de Extracción de hulla (carbón de piedra) CIU – 0510 y Extracción de carbón lignito CIU – 0520, afecta: (i) el valor de las deducciones procedentes para calcular la base gravable; y (ii) el valor del impuesto total a cargo del declarante.

La Tarifa Efectiva de Tributación se define de la siguiente forma:

$$\text{TET} = (\text{Impuesto neto de renta} + \text{tarifa adicional}) / (\text{Renta Líquida Gravable} + \text{Rentas exentas} + \text{Deducción por inversión en activos fijos})$$

Sin tener en cuenta el efecto de la tarifa adicional y aplicando la tarifa general en renta del 35%, se estima que la TET incluyendo la deducibilidad de regalías es de 34,4%, mientras que la TET sin la deducibilidad de regalías se calcula en 34,5% según lo ha informado la Subdirección de Estudios Económicos de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN”.

152. Así, el concepto de la autoridad tributaria evidencia que el sector extractivo del hulla y carbón lignito cuenta con múltiples beneficios tributarios que evidencian un tratamiento exceptivo en el impuesto sobre la renta y complementarios que no comparten los demás contribuyentes del referido impuesto. De esta manera, se observa una posible menor carga impositiva en comparación con los demás sujetos contrastados, la cual se reafirma con la conclusión a la que se llegó en la sentencia C-489 de 2023, en la cual se indicó que las empresas extractivas pueden tomar como deducible el monto pagado por concepto de regalías.

153. Una situación similar estudió la Corte en la Sentencia C-057 de 2021 en la que declaró la exequibilidad del párrafo primero del artículo 92 de la Ley 2010 de 2019, mediante el cual se estableció que las instituciones financieras debían liquidar y pagar unos puntos adicionales sobre la tarifa ordinaria de renta, de manera análoga al párrafo 3º acusado. En dicha oportunidad la Corte aclaró que, para efectos tributarios, las entidades financieras gozan de algunos beneficios con los que no cuentan las demás sociedades comerciales, por lo que no son sujetos comparables con el resto de las compañías en el marco de un juicio integrado de igualdad. En el mismo sentido, siguiendo el precedente judicial sentado en la Sentencia C-057 de 2021, la Sala Plena considera que los sujetos contrastados por el actor en su demanda frente a los cuales fundamenta la presunta vulneración al principio de equidad en su faceta horizontal no son comparables en los términos del criterio de comparación sugerido por el accionante en relación con su capacidad contributiva.

154. Adicionalmente, la falta de comparabilidad entre los grupos contrastados se observa en el hecho de que la norma apunta a la materialización de un fin extrafiscal relacionado con “internalizar la externalidad negativa que genera en

el medio ambiente la explotación de estos productos en las regiones productoras en el país, así como los efectos que el posterior uso de estos combustibles fósiles y sus derivados tienen en la contaminación ambiental”<sup>111</sup>. Al respecto, la jurisprudencia ha reconocido que “las modificaciones que se hacen a las normas tributarias y, en general, las políticas de intervención económica que se adelantan, afectan directa o indirectamente, a algunos individuos y benefician, directa o indirectamente, a otros”, dado que “en 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”<sup>112</sup>, de ahí que, ante la intención específica del legislador de materializar una finalidad extrafiscal, a la luz de la finalidad de la disposición los grupos mencionados tampoco sean susceptibles de comparación<sup>113</sup>.

155. En línea con lo anterior, el Legislador cuenta con plena libertad para establecer incentivos o desincentivos a determinadas actividades económicas, sin que esto constituya en sí mismo un accionar contrario a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario colombiano. Lo anterior sin omitir, claramente, las limitantes constitucionales que deben regir la determinación de estos incentivos o desincentivos<sup>114</sup>.

156. Dado que los sujetos a los que se refiere el actor no son comparables, la Sala encuentra que no se supera el primer paso del juicio integrado de igualdad y resulta innecesario continuar con el análisis de proporcionalidad. En consecuencia, la Sala Plena declarará la exequibilidad de los apartes demandados del Parágrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, en relación con la presunta vulneración del principio de equidad en su faceta horizontal.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del Pueblo, y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE

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

**SEGUNDO.** Declarar **EXEQUIBLE** los apartes demandados del parágrafo 3 del artículo 240 del Decreto Ley 624 de 1989, “*Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*”, tal como fue modificado por el artículo 10 de la Ley

<sup>111</sup> Gaceta del Congreso No. 1358 del 31 de octubre de 2022, p. 11.

<sup>112</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-665 de 2014 reiterada en la Sentencia C-489 de 2023.

<sup>113</sup> Frente al concepto de los impuestos pigouvianos o impuestos encaminados a corregir externalidades negativas que impactan a la sociedad y la relevancia de la existencia de una finalidad extrafiscal en dichos tributos de cara a la comparabilidad de los grupos en un juicio de igualdad, ver la reciente Sentencia C-435 de 2023.

<sup>114</sup> Así ha sido desarrollado, entre otras, en la sentencia C-657 de 2015

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*”, por los cargos estudiados en esta providencia.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y cúmplase.

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS  
Presidente

NATALIA ÁNGEL CABO  
Magistrada  
Ausente con excusa

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ  
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada

VLADIMIR FERNÁNDEZ ANDRADE  
Magistrado  
Con impedimento aceptado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR  
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA  
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ  
Secretaria General