Imprimir

La Corte Constitucional, en la sentencia C-489 de 2023, declaró inexequible el parágrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, que prohibía la deducción del pago por concepto de regalías de la renta bruta de las empresas petroleras y mineras. La decisión se basó en la argumentación de que esta restricción violaba el principio de equidad tributaria en sus dimensiones vertical y horizontal. La sentencia, que tuvo como Magistrados Ponentes a Jorge Enrique Ibáñez Najar y Cristina Pardo Schlesinger, contó con el salvamento de voto del Magistrado Juan Carlos Cortés González y la separación parcial de la decisión por parte de la Magistrada Natalia Ángel Cabo. Además, la Magistrada Diana Fajardo Rivera y los Magistrados Antonio José Lizarazo Ocampo, José Fernando Reyes Cuartas y Alejandro Linares Cantillo reservaron su aclaración de voto[i].
La decisión beneficia a las empresas minero energéticas dedicadas al petróleo y al carbón en el país, permitiéndoles deducir las regalías de la base gravable del impuesto de renta para pagar menos tributos. Sin embargo, esta medida afecta negativamente el recaudo tributario nacional, con una pérdida estimada de alrededor de 5 billones de pesos anuales.

La política tributaria, como parte integral de la política fiscal del Estado, tiene fundamentalmente dos objetivos: recaudar los ingresos necesarios para el funcionamiento del Estado como proveedor de bienes públicos y orientar las decisiones individuales y empresariales para impulsar la economía en beneficio del interés general. En este contexto, surgen los incentivos o beneficios tributarios otorgados por el Estado, los cuales deben existir para fomentar la equidad, el crecimiento y un desarrollo redistributivo. Según la teoría tributaria, cualquier beneficio tributario debe justificarse, ya sea porque contribuye a hacer más equitativa la estructura impositiva o porque impulsa sectores económicos de interés general o los objetivos colectivos del Estado.

El principio de equidad tributaria se desglosa en dos dimensiones fundamentales. En primer lugar, la dimensión vertical demanda la progresividad, garantizando que aquellos con mayor capacidad económica asuman una proporción más significativa de la carga tributaria. La segunda dimensión, horizontal, establece que individuos con igual capacidad económica, o que se encuentran en una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera.

Lo inconstitucional: no prohibir la deducción de las regalías en la renta bruta[ii]

Es importante recordar que el artículo 360 de la Constitución Política establece que *"La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables"*. En consecuencia, el fundamento constitucional de las regalías radica en el agotamiento progresivo de los recursos naturales no renovables durante su explotación y su naturaleza difiere del impuesto. De ahí se deduce que la norma demandada de la reforma tributaria estaba alineada con la Carta Política al prohibir a las empresas minero energéticas la deducción de las regalías pagadas para el cálculo de la renta líquida gravable. No solo no existe una norma constitucional que prohíba tal deducción en el cálculo de la renta gravable, sino que la misma Corte Constitucional, en diversas sentencias, había establecido que tanto las regalías como los impuestos pueden coexistir en el marco de la explotación de un recurso natural no renovable[iii].

En efecto, si toda persona que explota un recurso no renovable debe pagar una regalía, y este hecho es compatible con la imposición, por parte del legislador, de un impuesto a este sujeto por dicha actividad, entonces no puede concluirse de ninguna manera que la Constitución prohíba al legislador establecer una restricción a la deducción del pago de regalías en el impuesto sobre la renta. El pago de las regalías, obligatorio debido al agotamiento de los recursos no renovables por su explotación, desaparece al ser descontado para determinar el monto de la renta gravable. En el fondo, no hay un pago efectivo de la regalía. Lo que el contribuyente desembolsa como regalía por explotar un recurso no renovable lo recupera como deducción para determinar la renta gravable. En otras palabras, no permitir su deducción es inconstitucional, ya que esta deducción implica la pérdida de la regalía que es obligatoria según el artículo 360 de la Constitución, y hace que el Estado asuma las consecuencias económicas, sociales, y ambientales de la explotación de recursos no renovables.

En efecto, si el pago de las regalías es obligatorio y es compatible con el impuesto a la renta,

entonces la ley no puede permitir que las regalías sean descontadas para determinar la renta gravable, ya que, al hacerlo, se eludiría el pago efectivo de las regalías. Lo que va en contra de la Constitución es la deducción del pago de las regalías para el cálculo de los impuestos, ya que esto implica eludir la contraprestación ordenada por el artículo 360 de la Constitución

De acuerdo con el artículo 360 de la Constitución Política de 1991 y la jurisprudencia de la Corte Constitucional una *"Regalía"* es aquella contraprestación económica, a favor del Estado colombiano, originada por la explotación de un recurso natural no renovable (hidrocarburos y minerales), es decir, cuya explotación se acaba con el paso del tiempo. Por su parte, un *"impuesto"* es un tributo obligatorio que los ciudadanos y las empresas deben pagar al Estado para financiar los gastos públicos y contribuir al sostenimiento de los servicios públicos, infraestructuras y otras funciones gubernamentales. Los impuestos normalmente gravan ingresos, bienes, servicios o transacciones. A su vez una *"deducción"* es una cantidad que se resta o descuenta de los ingresos totales de una persona o empresa antes de calcular el impuesto a pagar. Las deducciones se utilizan para reducir la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto, lo que implica una carga tributaria menor. Las deducciones pueden aplicarse a diversas categorías, como gastos médicos, intereses hipotecarios, donaciones, entre otros

En resumen, de esta sección podemos señalar que no es obligatorio que el legislador establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la Renta. Si la ley establece que una empresa tiene la obligación de pagar regalías, pero posteriormente estas pueden ser descontadas para determinar su renta gravable, la ley le permitiría recuperar lo pagado, haciendo que materialmente no se cobren de forma efectiva. Si se cobran y luego se deducen, al final es como si no se hubieran cobrado, lo que claramente va en contra de la obligación de pago establecida por el artículo 360 de la Constitución Política. Se debe interpretar como una obligación el pago de regalías, ya que la Constitución no contempla la posibilidad de realizar deducciones del impuesto sobre la renta por este tipo de contraprestaciones.

La norma derogada no implicaba una violación al principio de equidad fiscal

Las empresas mineras que contaron con el aval de la Procuradora Margarita Cabello argumentaron que la prohibición de deducir las regalías violaba el principio de justicia y equidad tributaria[iv]. Esto se debía a que supuestamente se desconocía que las regalías constituían un gasto o costo asociado a la actividad extractiva, y, por otro lado, no tomaba en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo[v]

La interpretación según la cual el pago de las regalías es un gasto asociado a la actividad de explotación es inadecuada, ya que las regalías son contraprestaciones que las personas o empresas deben abonar por explotar un recurso natural no renovable que pertenece a la Nación, según el artículo 360 de la Constitución. Por otro lado, el pago de las regalías si consulta la capacidad económica de la persona natural o jurídica que lleva a cabo la explotación de recursos no renovables. Esto se debe a que el valor de las regalías depende de la capacidad de la empresa para generar renta, y es en función de esta capacidad que se distribuyen las ganancias para las empresas y las regalías para el Estado.

Otro argumento, presentado por los demandantes, es que no se estableció la prohibición de deducción para la explotación de otros bienes del Estado, como el espectro electromagnético, las playas y los cuerpos de agua, lo cual significa un trato desigual que implica una violación del principio de equidad tributaria. La comparación de los bienes del subsuelo con los mencionados es equivocada porque, mientras las regalías tienen fundamento constitucional, las otras contraprestaciones tienen origen legal. Además, las regalías son una contraprestación por la explotación de un recurso natural no renovable, característica que no comparten los otros bienes públicos del Estado que se mencionaron.

El desarrollo sostenible: dimensiones económicas, sociales y ambientales.

La justificación para la no deducción de las regalías se fundamenta en criterios no solo económicos, sino también sociales y ambientales. Si no se pagaran, el Estado se vería obligado a asumir los costos económicos, sociales y ambientales generados por las explotaciones de recursos naturales no renovables llevados a cabo por las empresas. La Constitución Política[vi] establece claramente que la propiedad no solo tiene una función

social, sino también ecológica, plantea el derecho de las personas a disfrutar de un ambiente sano y el compromiso del Estado con el desarrollo sostenible en sus tres dimensiones: económica, social y ambiental.

La regulación tributaria, que hace parte de la política fiscal, ha sido utilizada para la protección ambiental, como lo ejemplifica el impuesto al consumo de bolsas plásticas, al carbón, a la gasolina y al ACPM; entre otros. Esta preocupación del Estado se relaciona de igual manera con impuestos que se crearon para proteger la salud de la población al gravar el consumo de bebidas azucaradas y productos con alto contenido de sodio y grasas saturadas.

Conclusiones sobre el fallo de la Corte Constitucional

1. El párrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, que prohibía la deducción del pago por concepto de regalías para el cálculo de la renta líquida gravable de las empresas petroleras y mineras, tenía como propósito una función social y de protección ambiental que expresaba un interés general de la sociedad. Su derogatoria favorece intereses particulares en detrimento del interés colectivo.
2. El beneficio tributario de permitir la deducción de las regalías del impuesto de renta de las empresas minero-energéticas es cuestionable desde el punto de vista constitucional y representa un costo para el Estado de aproximadamente 5 billones de pesos al año.
3. El fallo de la Corte Constitucional que deroga la prohibición de la deducción de las regalías para determinar el impuesto de renta de las empresas petroleras y carboníferas se aparta de la jurisprudencia que la misma Corte ha venido desarrollando y parece tener motivaciones políticas.
4. Las dificultades fiscales del Estado se agravan con este fallo de la Corte Constitucional, limitando aún más las capacidades del gobierno para llevar a cabo proyectos de inversión que puedan contrarrestar la tendencia recesiva de la economía. La posibilidad de deducir las regalías para el pago de menores impuestos afecta directamente la capacidad del Estado para financiar iniciativas cruciales, poniendo en riesgo el desarrollo económico y social a largo plazo.

5. Esto obliga al gobierno a facilitar nuestra participación en procesos como la Iniciativa de la Franja y la Ruta impulsada por la República Popular China y en Acuerdos de Integración como el de los BRICS, junto con su brazo financiero, el Nuevo. Banco de Desarrollo. Estas acciones son fundamentales para realizar inversiones masivas en infraestructura y dinamizar la economía, contrarrestando así los impactos negativos de la situación fiscal actual y promoviendo un desarrollo sostenible a largo plazo.

---

[i] https://www.corteconstitucional.gov.co/noticia.php?Nota-de-prensa–EXPEDIENTE-D-15097-9650

[ii] Ver: https://www.dejusticia.org/wp-content/uploads/2023/06/20230424-Intervencion-ciudadana-sobre-constitucionalidad-de-art.-19-Ley-2277-Reforma-tributaria-1.pdf

[iii] Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-240 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-254 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[iv] https://www.corteconstitucional.gov.co/noticia.php?Corte-realizar%C3%A1-audiencia-p%C3%BAblica-sobre-la-deducci%C3%B3n-de-las-regal%C3%ADas-del-impuesto-sobre-la-renta,-de-acuerdo-con-la-%C3%BAltima-reforma-Tributaria-9540

[v] https://www.eltiempo.com/justicia/cortes/se-cae-en-la-corte-norma-con-la-que-gobierno-pretendia-recaudar-mas-de-cuatro-billones-826635#:~:text=16%20de%20noviembre%202023%2C%2008%3A11%20P.%20M.,-Enviar&text=La%20Corte%20Constitucional%20tumb%C3%B3%20un,de%20recursos%20naturales%20no%20renovables.

[vi]

https://www.oas.org/dsd/EnvironmentLaw/Serviciosambientales/Colombia/(Microsoft%20Word%20-%20Constituci.pdf

Carlos Julio Diaz Lotero

Foto tomada de: Ámbito Jurídico