

Sentencia C-420/24
M.P. Juan Carlos Cortés González
Expediente D-15253

La Corte declaró constitucional la disposición que establece que las empresas que se dediquen a la extracción de petróleo crudo deberán adicionar a la tarifa general del impuesto sobre la renta unos puntos adicionales, conforme a la variación de los precios internacionales

La decisión se produjo al conocer cargos por vicios de trámite legislativo, que también se dirigieron contra la norma que modificó los descuentos tributarios, y por asuntos de fondo, respecto de los principios de irretroactividad y justicia tributaria.

1. Normas demandadas

A continuación, se transcriben parcialmente las disposiciones acusadas y se subrayan los apartados demandados:

“LEY 2277 DE 2022
(diciembre 13)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones (...)

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

Artículo 240. Tarifa General para Personas Jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades

nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%).

(...)

PARÁGRAFO 3. Las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de

entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, deberán adicional a la tarifa general del impuesto sobre la renta unos puntos adicionales, cuando desarrollen alguna o

algunas de las siguientes actividades económicas, así:

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

<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</u> <u>Cero por ciento (0%)</u>	<u>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.</u>
<u>Cinco (5) puntos adicionales</u> <u>Cinco por ciento (5%)</u>	<u>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.</u>
<u>Diez (10) puntos adicionales</u> <u>Diez por ciento (10%)</u>	<u>Cuando el precio 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.</u>
<u>Quince (15) puntos adicionales</u> <u>Quince por ciento (15%)</u>	<u>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.</u>

Los precios promedio de la tabla anterior para la actividad económica extracción de petróleo crudo CIIU - 0610 corresponderán al precio promedio internacional del petróleo crudo de referencia Brent, USD/Baril deflactado con" el Índice de Precios al Consumidor, para todos los

consumidores urbanos de los Estados Unidos de América, publicado por la Oficina de Estadísticas Laborales de ese país.

Para la aplicación de los puntos adicionales, la Unidad de Planeación Minero Energética, en el caso de las actividades de extracción de hulla (carbón de piedra) CIIU 0510 y extracción de

carbón lignito CIIU 0520, y la Agencia Nacional de Hidrocarburos, para el caso de la actividad económica de extracción de petróleo crudo CIIU- 0610, publicarán a más tardar, el último día hábil de enero de cada año, mediante resolución, la información correspondiente a los precios promedio del año gravable inmediatamente anterior, así como la tabla de percentiles de precios promedio mensuales, incluyendo por lo menos:

1. El precio promedio del petróleo crudo que se encuentre en el percentil 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.

Estos puntos adicionales sobre la tarifa del impuesto sobre la renta solo son - aplicables a los contribuyentes de que trata este parágrafo que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 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 parágrafo, por la proporción que dé como resultado la división de la totalidad de los ingresos brutos diferentes a la venta de gas natural entre los ingresos brutos totales". [...]

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

Artículo 115. Deducción de impuestos pagados y otros. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del Impuesto sobre la renta y complementarios.

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

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

Parágrafo 1. La contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 261 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, e independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie. Para efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables.

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

$$CTP = \Sigma CP$$

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

$$CP = VR \times CU$$

Donde:

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

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

PARÁGRAFO 2. El impuesto al patrimonio y el impuesto de normalización no son deducibles en el impuesto sobre la renta,

PARÁGRAFO 3. Las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta.

PARÁGRAFO 4. No se podrán deducir del impuesto sobre la

renta los pagos por afiliaciones a clubes sociales, gastos laborales del personal de apoyo en la vivienda u otras actividades

ajenas a la actividad productora de renta, gastos personales de los socios, partícipes, accionistas, clientes y/o sus familiares".

2. Decisión

PRIMERO. Declararse **INHIBIDA** para fallar respecto de las censuras por violación de la retrospectividad tributaria y por el desconocimiento de la igualdad y la equidad tributaria, contra el párrafo 3.º (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10º de la Ley 2277 de 2022 "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-489 de 2023, que declaró inexecutable el párrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones".

TERCERO. Declarar **EXEQUIBLES**, por los cargos analizados, el párrafo 3.º (parcial) del artículo 240 y el artículo 115 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 10º y 19 de la Ley 2277 de 2022, "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", respectivamente, esta última norma con excepción de su párrafo 1º.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional resolvió la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el párrafo 3.º (parcial) del artículo 240 y el artículo 115 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 10.º y 19 de la Ley 2277 de 2022, respectivamente. Previo al análisis de los cinco cargos planteados, la Sala Plena concluyó que se configuró la cosa juzgada absoluta en relación con el párrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, que fue declarado inexecutable en la Sentencia C-489 de 2023 y dispuso estarse a lo resuelto en esa providencia.

En cuanto a los vicios de procedimiento, la demanda formuló tres cargos contra el párrafo 3.º del artículo 240 y el artículo 115 íntegro del Estatuto Tributario. La primera censura se fundó en la violación de los artículos 157 de la Constitución y 157 y 173 de la Ley 5ª de 1992, al omitirse en la

Comisión Tercera del Senado la votación de la ponencia de archivo del proyecto de ley. Al respecto, la Sala Plena constató que la omisión de la votación aludida configuró un vicio de inconstitucionalidad, pero aquel, en atención al principio de instrumentalidad de las formas que orienta el proceso legislativo y el postulado *pro legislatore*, fue convalidado y subsanado por el Congreso de la República.

El segundo cargo consistió en el supuesto desconocimiento de los artículos 157.2 superior y 111, 112, 115, 160 y 162 de la Ley 5ª de 1992, porque los artículos demandados se habrían aprobado sin que se debatieran y votaran dos proposiciones modificativas de los mismos, presentadas por congresistas de partidos minoritarios y que no fueron retiradas ni dejadas como constancias por sus autores. La Sala Plena concluyó que este vicio no se presentó en el trámite del proyecto de ley que dio lugar a la Ley 2277 de 2022. En particular, se verificó que en el debate en las comisiones conjuntas hubo una solicitud del coordinador ponente en cuanto que las proposiciones sobre el bloque de artículos en el que se encontraban las disposiciones demandadas, fueran dejadas como constancias y esto fue avalado por los integrantes de las comisiones terceras conjuntas, incluidos los autores de varias de las proposiciones que sustentaron el reproche de la demandante. Además, la Corte señaló que no podría entenderse configurada esa irregularidad, en tanto los autores de las proposiciones que no estuviesen de acuerdo con que fueran tramitadas como constancias, no aplicaron la diligencia necesaria para garantizar que se sometieran aquellas a debate y votación, si ese era su propósito.

El tercer cargo formulado se refirió a la supuesta violación de los artículos 134, 158 y 173 de la Ley 5ª de 1992 al haberse votado las normas demandadas, en primer debate, en un bloque de artículos sin cumplir los requisitos previstos para ello. Para resolver esta censura, la Corte recordó que es el artículo 134 del Reglamento del Congreso la norma especial que regula la votación por partes de los proyectos de ley. Además, la Sentencia C-044 de 2015 fija parámetros para que la decisión discrecional de la mesa directiva de optar por la votación en bloque no se torne arbitraria. A partir del trámite que se adelantó para adoptar la decisión de votar parte de articulado en bloque, la Sala Plena estimó que se cumplieron las exigencias jurisprudenciales para que esa decisión se tomara en forma adecuada. Lo anterior, porque (i) la mesa directiva otorgó oportunidad para exponer los argumentos a favor o en contra de la propuesta de votación por partes, antes de la votación de la proposición al respecto, (ii) no hubo consenso acerca de votarse en bloque y, finalmente, (iii) no se desconocieron las garantías de la votación por artículo, puesto que se demostró que durante el debate en sesiones

conjuntas se consideraron proposiciones por parte de los congresistas que tenían observaciones a algunos artículos, pero no se pidió por ello votación separada, sino que se dejaron como constancia, y no se afectó la finalidad de la votación individualizada.

Los cargos cuarto y quinto de la demanda eran de carácter material y estaban dirigidos únicamente contra el parágrafo 3.º (parcial) del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022. Por una parte, la demandante sostuvo que el apartado demandado contradice la prohibición de retroactividad y retrospectividad de la ley tributaria, prevista en los artículos 338 y 363 de la Constitución. A su juicio, esa disposición impone tributos aplicables en el mismo año en que entra a regir la ley y se aplica al año gravable ya transcurrido, además establece que los sujetos pasivos del sobrecargo solo pueden conocer uno de los elementos esenciales de la tarifa luego de finalizar el período gravable respectivo. Lo anterior, pues los puntos porcentuales de la sobretasa se definen cada año, pero se aplican a la renta líquida gravable del año inmediatamente anterior.

Por otro lado, la parte actora señaló que esa disposición también desconoce los principios de justicia, equidad e igualdad tributarias, al no tener en cuenta la capacidad contributiva de las compañías de la industria del petróleo y tratarlas de manera discriminatoria frente a otras empresas gravadas con renta. Lo anterior, al contemplar que los puntos porcentuales adicionales no obedecen a la renta líquida de los contribuyentes, sino a un factor externo, que corresponde a los precios del crudo. Por lo tanto, la tarifa no se basa en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, sino en su pertenencia a un grupo, aplicando un tributo de carácter “estrangulador”.

En relación con la cuarta censura, la Sala Plena encontró que, en cuanto a los argumentos dirigidos a sustentar que la norma no se ajustaba a la retrospectividad tributaria, la demanda no era apta para generar un pronunciamiento de fondo, por falta de claridad, especificidad y certeza. En concreto, porque la argumentación presentada compartió similitudes con la censura por violación del principio de irretroactividad; si bien refirió el artículo 338 de la Constitución no precisó las razones para comprender el parámetro de control sobre el principio de retrospectividad y la estructura de la sobretarifa no prevé su aplicación a situaciones jurídicas en proceso de consolidación.

De otra parte, analizó de fondo la censura basada en el presunto desconocimiento de la irretroactividad tributaria y destacó que la sobretarifa relacionada con la extracción de petróleo crudo que

consagra la norma acusada no prevé su aplicación a un año gravable determinado y anterior a la vigencia de la ley. Por el contrario, la determinación del año gravable aplicable corresponde al siguiente al de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022, y del contenido de la norma examinada no se advierte que esta disponga efectos sobre liquidaciones del impuesto de renta de años gravables anteriores o en curso al momento de su entrada en vigor. En este punto, la Sala encontró que el legislador estableció la base gravable y el método para determinar la tarifa, todo lo anterior en el marco del periodo fiscal en que se causa el impuesto de renta. La aplicación de dicho método implica la actuación de una autoridad administrativa en enero de cada anualidad, con carácter meramente informativo, y a efectos de que se liquide el impuesto que ya se causó, con base en el criterio fijado por el legislador y la realidad económica del respectivo periodo de causación y de periodos anteriores, lo cual ha sido pacíficamente admitido por la jurisprudencia constitucional. Esta circunstancia descartó la afectación de situaciones jurídicas consolidadas, que suponga la infracción de la prohibición de irretroactividad.

En cuanto al quinto cargo, la Corte consideró que la censura fundada en el desconocimiento de la igualdad y la equidad tributaria no era apta para generar un pronunciamiento de fondo por falta de especificidad y suficiencia. En concreto, la demanda no acreditó que los grupos identificados en la demanda fueran comparables, por cuanto no identificó las razones por las que los obligados con la sobretarifa y el resto de contribuyentes del impuesto de renta compartan similitudes y deban ser destinatarios de un tratamiento fiscal igual.

De otra parte, en relación con el reproche por justicia y equidad tributaria, la Corte Constitucional consideró que la sobretarifa sí consultó la capacidad contributiva de los sujetos pasivos porque: i) está sustentada en la renta líquida de los contribuyentes; ii) se establecieron tarifas progresivas y iii) la arquitectura de la medida contiene elementos y criterios de fijación de la tarifa sensibles a la realidad económica del sector. En consecuencia, la norma acusada se estimó exequible por esta censura.



José Fernando Reyes Cuartas
Presidente
Corte Constitucional de Colombia