



Radicación de demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 39 (parcial) de la Ley 14 de 1983

Desde Manuel José Cepeda <manueljcepeda@gmail.com>

Fecha Mié 09/10/2024 12:35

Para Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@cor-teconstitucional.gov.co>

CC mplazas@mpvabogados.com <mplazas@mpvabogados.com>

 1 archivos adjuntos (2 MB)

Demanda ICA regalías con CC.pdf;

Buenos días,

Por medio de este correo, procedemos a radicar la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 39 (parcial) de la Ley 14 de 1983

Al mismo archivo de PDF, han sido adjuntadas las dos cédulas de ciudadanía de los demandantes, que en este caso somos:

Mauricio Plazas Vega

Cc 19.301.289

Manuel José Cepeda Espinosa

Cc 79158071

Para efectos de trazabilidad, los correos de notificación de ambos demandantes están copiados en este correo y por supuesto están al final de la demanda.

Agradecemos de antemano la atención prestada.

Cordialmente,

Manuel Jose Cepeda y Mauricio Plazas

Sent from my iPhone

Bogotá, D.C., 4 de octubre de 2024

Honorables Magistradas y Magistrados
Corte Constitucional

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 39 (parcial) de la Ley 14 de 1983.

Los suscritos, **Manuel José Cepeda Espinosa**, ciudadano colombiano, identificado con la cédula de ciudadanía número 79.158.071 y **Mauricio Alfredo Plazas Vega**, ciudadano colombiano, identificado con la cédula de ciudadanía número 19.301.289, por medio de este escrito presentamos demanda, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, contra la expresión “*cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio*” incluida en el literal c, del numeral 2, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Esta expresión, como se explicará a continuación, incurre en dos ostensibles vicios de constitucionalidad: (1) es indeterminada, en violación del principio de legalidad tributaria, porque no define (i) a qué nivel opera la prohibición (¿es una prohibición para los concejos municipales al momento de definir el ICA o para las administraciones municipales al momento de aplicarlo?), (ii) quién tiene la carga de determinar el monto recibido por el municipio por concepto de regalías; ni (iii) cuál es la metodología y los parámetros para comparar las regalías y el ICA; y (2) desconoce los principios de igualdad, justicia y equidad, debido a que impone una diferenciación injusta e inequitativa entre contribuyentes, al gravar a un grupo de contribuyentes doblemente con ICA y regalías, mientras que respecto de otro grupo se mantiene la prohibición de gravar con ICA.

La norma principal prohíbe a los municipios gravar con el impuesto de industria y comercio “*la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos*”. Esta prohibición es consecuencia de una elemental consideración de justicia y equidad, teniendo en cuenta que la explotación de estas canteras y minas ya implica reconocer a favor del Estado la contraprestación de regalías prevista en el artículo 360 de la Constitución, por lo cual los municipios ya son beneficiados con un ingreso derivado de tal actividad económica.

Sin embargo, la expresión demandada condiciona la aplicación de esta prohibición a que las regalías o participaciones para el municipio “*sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio*”. Esta norma es indeterminada y por lo tanto viola

al artículo 338 Superior, que ordena al Congreso Nacional, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La norma omite definir unos aspectos básicos del condicionamiento a la prohibición, como los siguientes:

- (i) *¿A qué nivel operan la prohibición y el condicionamiento?* La jurisprudencia del Consejo de Estado, como se verá a continuación, se refiere a esta norma como una especie de exención tributaria y afirma que, en los casos en que se aplica, opera una especie de “desgravación” del ICA. Sin embargo, la norma se refiere textualmente a una de varias “prohibiciones” y una excepción a dicha prohibición. Al tratarse de una prohibición a los municipios, sus destinatarios en principio serían los concejos municipales, habilitados como están para establecer tributos autorizados por la ley (artículos 338 y 313-4 de la Constitución

Esta indeterminación impide establecer, por ejemplo, si los acuerdos municipales que gravan con ICA las actividades de minas y canteras, y no contemplan expresamente la prohibición señalada en la norma demandada, son contrarios a dicha norma.

- (ii) *¿Quién debe determinar los montos de “regalías o participaciones para el municipio”?* Por otra parte, la norma no establece quién debe establecer el monto para el municipio por concepto de regalías, monto que es indispensable establecer porque el municipio recibe recursos de regalías por vía de las asignaciones directas y adicionalmente por otros caminos posibles del Sistema General de Regalías, de acuerdo con la Ley 2056 de 2020. En estos casos, además, tampoco es factible ligar lo recibido por el municipio a los aportes de una determinada empresa. En estas condiciones, la norma tendría que precisar *a quién corresponde establecer el monto para el municipio*. Podría afirmarse que dicha carga corresponde al contribuyente, por tratarse de una exención tributaria. Podría, por otra parte, afirmarse que corresponde al municipio, por tratarse de una excepción a una prohibición que le impone la ley al municipio. La norma no señala a quién corresponde esta carga, violando así el principio de certeza y legalidad tributaria, puesto que del cumplimiento de esa carga depende la activación del tributo.

- (iii) *¿Cómo se comparan el ICA y las regalías?* La indeterminación más grave de esta norma radica en que no define el término “regalías o participaciones para el municipio”. Una primera interpretación aludiría a *todos* los recursos del Sistema General de Regalías recibidos por el municipio, provenientes de los pagos de la empresa. En este caso, sin embargo, la norma tendría que establecer la metodología para hacer la comparación, cosa que no hace. Una segunda, se concretaría en que el municipio debe comparar la totalidad del ICA teórico que tendrían que pagar *todos* los contribuyentes por la actividad de explotación de minas y canteras, con la totalidad de regalías pagadas por estos contribuyentes. Una tercera interpretación consistiría en que la comparación se hiciera entre el ICA teórico y el monto de regalías destinadas o reclamables por el municipio, independientemente de si estas fueron o no giradas al municipio. La norma no dice cuáles son los objetos de comparación, ni precisa

cómo se calculan y se comparan. Con esto, introduce una amplia indeterminación a la prohibición impuesta a los municipios.

Por otra parte, la norma permite gravar la explotación de canteras y minas con el impuesto de industria y comercio, aun cuando el municipio se beneficie con regalías en montos cercanos a lo que correspondería pagar por concepto del impuesto. Así, por ejemplo, si el municipio debe percibir por regalías el 99% de lo que le correspondería pagar al sujeto pasivo por concepto del impuesto de industria y comercio, la norma le permite al municipio cobrar en todo caso la totalidad del impuesto y además beneficiarse de las regalías que le corresponden. Mientras que, si el municipio tiene derecho a percibir por regalías el 100% de lo que correspondería por concepto del impuesto, la norma le prohíbe inmediatamente cobrar la totalidad del impuesto, debido a que el municipio se benefició de las regalías. La norma, con esto, introduce una distinción injustificada e inequitativa entre quienes se encuentran en situaciones similares. Con esto se incurre en una vulneración del principio de igualdad (art. 13 CP) al igual que del principio de equidad horizontal en materia tributaria (arts. 95 y 363 CP), temática sobre la que se formulará aquí un cargo específico.

I. NORMA DEMANDADA

LEY 14 DE 1983

(julio 06)

Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA;

[...]

Artículo 39. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

[...]

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:

a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda la industria donde haya un proceso de transformación por elemental que ésta sea;

b) La de gravar los artículos de producción transformación por elemental que éste sea;

c) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, **cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio;**

d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;

e) La de gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea;

f) La de gravar las actividades, del Instituto de Mercadeo Agropecuario, Idema.

II. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

Artículos 13, 95, 338 y 363 de la Constitución Política.

III. CONCEPTO DE VIOLACIÓN

1. Contexto y aplicación actual de la norma

Como se explicará a continuación, la normada demandada tiene grandes espacios de indeterminación, que han llevado a que el Consejo de Estado haya hecho diversas interpretaciones sobre el alcance de esta disposición.

La norma acusada se refiere a minas y canteras, pero la evolución legal y jurisprudencial ha conducido a una ampliación de su alcance, como se explica a continuación. No obstante, el *derecho viviente* derivado de la jurisprudencia del Consejo de Estado (a) no ha superado las desigualdades e inequidades derivadas de esta norma (b) ni ha superado la indeterminación de la norma contraria al principio de legalidad.

El artículo 16 del Código de Petróleos, expedido mediante el Decreto Ley 1056 de 1953, dispone que la exploración y explotación de petróleo está exenta *“de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial.”*¹ Esta norma no ha sido derogada ni modificada expresamente.

¹ El texto completo del primer inciso es el siguiente: “Artículo 16. La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial. [...]”

Sin embargo, a partir del año 2011, el Consejo de Estado viene sosteniendo que a la explotación petrolera también le es aplicable el artículo 39(2)(c) de la Ley 14 de 1983, que se refiere a “*canteras y minas*”, sobre la base de que un yacimiento de hidrocarburos también se encuentra comprendido dentro de este concepto². Posteriormente, la misma Corporación comenzó a sostener que esta norma, por ser posterior, se aplica en preferencia a la exención general del artículo 16 del Código de Petróleos. Este es el significado actualmente aplicado de la norma.

La disposición, a diferencia de la exención total prevista en el Código de Petróleos, contempla una exención condicional. Esta fue explicada de la siguiente manera por el Consejo de Estado en sentencia del 2 de octubre de 2003:

*“La anterior disposición, como se evidencia, contempla una exención condicional, para las canteras y las minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías son iguales o superiores al impuesto de industria y comercio, evento en el cual se deben pagar las regalías o participaciones y se exonera del impuesto de industria y comercio; **pero si las regalías son inferiores a lo que se debería pagar por el impuesto de industria y comercio, se debe cancelar ambas obligaciones.**”³*

Este criterio fue variado en la sentencia del 26 de septiembre de 2011, en que el Consejo de Estado consideró que no podían coexistir, respecto de la misma actividad, regalías y tributos, de acuerdo con la *ratio decidendi* de la sentencia C-221 de 1997 de la Corte Constitucional⁴. En efecto, en esa sentencia la Corte había declarado inexecutable unas normas que permitían a los concejos municipales crear un impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra de lecho de río, impuesto que según la Corte, recaía sobre el mismo objeto que recaen las regalías. En la sentencia de 1997 la Corte determinó que *“las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.”*⁵

La sentencia C-669 de 2002 acogió un criterio distinto al indicar, en *obiter dicta*, que *“regalía y tributos bien pueden coexistir en este campo, toda vez que la Constitución no impone la incompatibilidad a que aluden esas decisiones, por lo que será al Legislador, en el marco de su potestad de configuración y en consideración a la política que más convenga en su entender a los intereses del Estado a quien corresponderá establecer o no junto con la regalía, que siempre deberá cobrarse, cargas tributarias sobre la misma explotación.”*⁶

A raíz del anterior *obiter dicta*, el Consejo de Estado continúa sosteniendo, como ya lo había hecho desde el 2003, que las regalías y los impuestos de industria y comercio sí pueden coexistir, con sujeción a la condición prevista en la norma ahora demandada. Veamos:

² Sección Cuarta, sentencia del 26 de septiembre de 2011, Rad. 18213.

³ Sección Cuarta, sentencia del 2 de octubre de 2003, Rad. 13678.

⁴ Sección Cuarta, sentencia del 26 de septiembre de 2011, Rad. 18213.

⁵ Sentencia C-221 de 1997.

⁶ Sentencia C-669 de 2002. En este caso el problema jurídico estudiado no tuvo que ver con la coexistencia entre regalías y tributos sino un cargo que indicaba que las normas del Código de Minas sobre regalías no podían incluirse en esa ley sino que debían tramitarse por una ley separada y violaban el principio de unidad de materia.

En sentencia del 17 de septiembre de 2020 indicó que *“con fundamento en la citada norma de la Ley 14 de 1983, los municipios se encuentran facultados para gravar la explotación de canteras y minas (diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos), pero deben abstenerse de realizar el cobro del impuesto cuando las regalías a que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de ICA”*⁷. En este pronunciamiento el Consejo de Estado parece establecer que la prohibición se activa en la fase de cobro, cuando indica que los municipios *“deben abstenerse de realizar el cobro”* del impuesto en los casos tratados por la excepción. Lo anterior, a pesar de que la prohibición consiste en abstenerse de *gravar* la actividad, y no de *cobrar* el impuesto. Este es un primer espacio de indeterminación de la norma, que no es clara en si esta se aplica a los concejos municipales al intentar gravar la actividad, o si se aplica a las administraciones municipales cuando liquidan y cobran el impuesto. Este pronunciamiento, además, adopta la tesis de que el comparador con el ICA consiste en *“las regalías a que tenga derecho la entidad territorial”*, es decir, no son las regalías efectivamente recibidas por el municipio, o pagadas por haber sido giradas al municipio, sino aquellas a las que *“tenga derecho”*.

En otra sentencia del mismo día, pero en otro expediente, el Consejo de Estado determinó que, según esta norma, *“tanto el cobro del impuesto como de las regalías coexisten. Pero, en caso de que lo que se pague por regalías sea igual o superior al ICA causado en la jurisdicción municipal, el ingreso percibido por el sujeto pasivo por la realización de dichas actividades estará exento del impuesto.”*⁸ Por lo tanto, *“la totalidad de los ingresos obtenidos por la actividad de exploración y explotación de petróleo realizada por un contribuyente en un municipio, a través de uno o varios campos, estarán desgravados de ICA, siempre que se demuestre que la cuantía de las regalías giradas al municipio por la misma actividad de explotación de ese recurso natural no renovable, por el período gravable analizado, son superiores o iguales a la cuota que le correspondería pagar por el impuesto generado sobre la base de aquellos ingresos”*⁹. En esta sentencia, se condiciona la prohibición a *“que se demuestre que la cuantía de las regalías giradas al municipio por la misma actividad de explotación de ese recurso natural no renovable, por el período gravable analizado, son superiores o iguales”*. No es claro qué quiere decir que *“se demuestre”*, es decir, a quién corresponde demostrar el monto de las regalías. Este es un segundo espacio importante de indeterminación en la norma. Además, en esta sentencia se modifica el comparador, para indicar que el parámetro es *“lo que se pague por regalías”* y no las regalías *“a las que tenga derecho”* la entidad territorial, dos conceptos completamente distintos.

Esta sentencia también revela el tercer espacio de indeterminación, ya que se refiere a la *“cuantía de las regalías giradas al municipio”*, a pesar de que en ningún caso las regalías se *“giran al municipio”*, pues estas se giran por parte de las empresas, según el sector de que se trate, a la Agencia Nacional de Minería y a la Agencia Nacional de Hidrocarburos. Ahora, si se trata de las regalías que *“gira”* el Sistema General de Regalías, tendría que definirse cómo se determina cuántas han sido *“giradas”* en un determinado periodo. Por ejemplo, si se trata de la apropiación de los

⁷ Sección Cuarta, sentencia del 17 de septiembre de 2020, Rad. 23936.

⁸ Sección Cuarta, sentencia del 17 de septiembre de 2020, Rad. 24004.

⁹ *Ibíd.*

recursos en el presupuesto bienal del Sistema General de Regalías, o en la ejecución de estos recursos, o en otra etapa distinta. Este es un importante espacio de indeterminación que impide aplicar la norma con certeza.

Adicionalmente, entre las dos sentencias del mismo día (17 de septiembre de 2020) existen conceptos contradictorios sobre las regalías que deben observarse. La sentencia con radicación 23936 se refiere a *“las regalías a que tenga derecho la entidad territorial”*, mientras que la sentencia con radicación 24004 se refiere a regalías *“giradas al municipio”*.

En sentencia del 6 de mayo de 2021, el Consejo de Estado reiteró los anteriores criterios e indicó que *“coexisten el cobro del impuesto y de las regalías. Pero, en caso de que lo que se reciba por regalías sea igual o superior al ICA causado en la jurisdicción municipal, el ingreso percibido por el sujeto pasivo por la realización de dichas actividades estará exento del impuesto”*¹⁰. Esta sentencia cambia de nuevo el sentido de la norma, ya que no se refiere a las regalías *“giradas al municipio”*, ni a las *“regalías a que tenga derecho la entidad territorial”*, sino a *“lo que se reciba por regalías”*. Con todo, no define cómo se determina *“lo que se reciba”*, si se trata solamente de lo recibido por asignación directa o si se trata de lo recibido por todos los conceptos del Sistema General de Regalías, ni cómo se determina cuándo un recurso ha sido *“recibido”* por el municipio. Por ejemplo, si se entiende que un municipio ha recibido el recurso cuando se le aprueba un proyecto de inversión, o cuando, con cargo a la *“cuenta única del Sistema General de Regalías, se le transfiere al municipio el importe monetario correspondiente.”*

Adicionalmente, indica que la consecuencia de la norma es que el contribuyente estará *“exento del impuesto”* pese a que a norma habla de una *prohibición*, no de una *exención*. Luego la sentencia del 2020 se refiere a una prohibición, pero del *cobro* y no de *gravar* con el impuesto. Si bien al parecer lo que la sentencia quiere decir cuando alude a que el contribuyente está *“exento”* del impuesto es que no ha de sufragarlo, como consecuencia de la prohibición legal, esta sentencia de 2021 puede sugerir una tercera interpretación, en el sentido de que la disposición establece una exención tributaria, lo cual ratifica la existencia de un espacio importante de indeterminación en la norma.

En sentencia del 12 agosto de 2021, el Consejo de Estado igualmente permitió a un municipio gravar con ICA la actividad de una empresa de hidrocarburos, a pesar de que esta actividad había producido regalías a favor del mismo municipio. La alta Corporación consideró que *“dado que las regalías recibidas de [la sociedad demandante] fueron menores al impuesto teórico, se concluye que la sociedad demandante no se encontraba en el supuesto de hecho de desgravación previsto en el literal c) numeral 2 del artículo 259 del Código de Régimen Municipal, razón por la cual, los ingresos brutos obtenidos sí debían someterse a tributación por concepto del referido tributo”*¹¹. Esta sentencia introduce una cuarta interpretación del sentido de la norma, en que ya no se trata ni de una *prohibición*, ni un condicionamiento para el *cobro*, ni una *exención*, sino una *“desgravación”*. Es decir, continúa la indeterminación de la norma.

¹⁰ Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo de 2021, Rad. 24251.

¹¹ Sección Cuarta, sentencia del 12 de agosto de 2021, Rad. 25195.

En sentencia del 9 septiembre 2021 el Consejo de Estado aclaró que el monto de regalías que debe compararse con el impuesto de industria y comercio teórico es el efectivamente recibido por el municipio, de acuerdo con las reglas de reparto del Sistema General de Regalías, y no la totalidad de las regalías pagadas por la empresa: *“las regalías que deben tenerse en cuenta y a las que hace mención el literal c del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 son las regalías recibidas por el municipio o para el municipio, y no el total de regalías aportadas al sistema en general [...]”*¹². Esta sentencia precisa que lo determinante son las regalías que reciba el municipio, pero no define cómo se han de relacionar con lo que pague el explotador del recurso natural no renovable por ese concepto.

Por último, en sentencia del 4 agosto 2022, el Consejo de Estado precisó que, para efectos de determinar si una actividad se encuentra o no desgravada del impuesto de industria y comercio, se deben comparar los montos totales de las regalías recibidas por el municipio y del ICA teórico, y no desagregados por campos petroleros¹³. La sentencia, sin embargo, mantiene los importantes espacios de indeterminación antes anotados.

Todos los anteriores pronunciamientos, además de explicar la manera en que opera el artículo demandado, han establecido que el término *“canteras y minas”* incluye las actividades de explotación petrolera. Por tal motivo, el Consejo de Estado ha considerado que esta norma modificó tácitamente el artículo 16 del Código de Petróleos (Decreto 1056 de 1953), el cual dispuso que la exploración y explotación del petróleo *“quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos [...]”*.

A partir de lo anterior se concluye que la norma demandada, de acuerdo con el derecho viviente¹⁴, (i) es aplicable a la explotación de recursos naturales no renovables, (ii) constituye una excepción a la prohibición general de gravar con impuestos departamentales y municipales a la explotación y exploración petrolera (iii) desgrava/exime/inaplica la prohibición/impide el cobro (la jurisprudencia no ha sido consistente en la naturaleza jurídica de la figura prevista en la norma) del impuesto de industria y comercio a las empresas, solamente si el valor de regalías recibido por el municipio es mayor o igual al impuesto de industria y comercio a pagar, y (iv) es necesario que lo anterior “se demuestre” pero no es claro quién debe demostrarlo. A partir de esas consideraciones se concluye que hay importantes espacios de indeterminación en la norma, que el *derecho viviente* no ha superado.

¹² Sección Cuarta, sentencia del 9 de septiembre de 2021, Rad. 24836.

¹³ Sección Cuarta, sentencia del 4 de agosto de 2022, Rad. 26494.

¹⁴ Sentencia C-557 de 2001: *“ (1.) la interpretación judicial debe ser consistente, así no sea idéntica y uniforme (si existen contradicciones o divergencias significativas, no puede hablarse de un sentido normativo generalmente acogido sino de controversias jurisprudenciales); (2.) en segundo lugar, la interpretación judicial debe estar consolidada: un solo fallo, salvo circunstancias especiales, resultaría insuficiente para apreciar si una interpretación determinada se ha extendido dentro de la correspondiente jurisdicción; y, (3.) la interpretación judicial debe ser relevante para fijar el significado de la norma objeto de control o para determinar los alcances y efectos de la parte demandada de una norma.”*

Lo anterior quiere decir que cuando el monto de regalías recibido por el municipio existe y es significativo, pero es menor al impuesto de industria y comercio, no es viable descontar este monto de regalías del impuesto. En estos casos, se pagan plenamente ambas obligaciones.

2. Aspecto preliminar: ausencia de cosa juzgada

En la sentencia C-335 de 1996, la Corte decidió sobre un cargo atinente a la competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble, es decir, un cargo completamente ajeno al ICA y a la prohibición fijada en la ley. La Corte declaró la exequibilidad del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, a que aquí se alude. La demanda, en esa oportunidad, se centró en un cargo de violación del artículo 317 de la Constitución, que otorga a los municipios la potestad exclusiva para gravar la propiedad inmueble. Según lo indicado por la Corte en la definición del problema jurídico, bajo el encabezado *“Lo que se debate”*, el cargo consistió en que *“las normas demandadas quebrantan la Constitución, porque al determinar que los inmuebles por destinación no harán parte del avalúo catastral, y al prohibir a los municipios y departamentos establecer algunos gravámenes, limitan la “potestad plena” de gravar la propiedad inmueble que tienen tales entidades.”*

La Corte declaró exequible la norma debido a que *“la potestad impositiva de los departamentos y municipios tiene que ejercerse de conformidad con la ley.”* Encontró que, en este caso, *“esos límites son razonables, y no vulneran la autonomía relativa de los municipios.”* Respecto del literal c, materia de esta demanda, la Corte anotó:

“En cuanto al literal c), además del artículo 334, militan en favor de la prohibición razones de equidad, pues lo que se deja de percibir por el impuesto de industria y comercio, se compensa, al menos, con las regalías o participaciones que percibe el municipio.”

Por tal motivo, la norma fue declarada exequible.

La parte resolutive de la sentencia no limitó la exequibilidad a los cargos analizados. Sin embargo, es claro de la lectura de la parte motiva, que la confrontación de la norma no fue con la totalidad de la Constitución, sino únicamente con el cargo relacionado con la posible vulneración de una denominada *“potestad plena”* de los municipios de gravar la propiedad inmueble.

En este caso se presenta, entonces, el fenómeno de la cosa juzgada relativa implícita, que se configura cuando *“el juez constitucional limita los efectos de la decisión dejando abierta la posibilidad de formular un cargo distinto al examinado en decisión anterior”*, y tal limitación *“puede extraerse de forma inequívoca de la parte motiva de la decisión, sin que se exprese en la resolutive”*¹⁵.

El cargo que ahora se presenta contra la norma no solo es distinto, sino diametralmente opuesto al que examinó la Corte en la sentencia C-335 de 1996. En ese caso, el demandante buscaba que la

¹⁵ Sentencia C-039 de 2021, citada en la sentencia C-436 de 2021.

competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble fuera plena, por lo cual pidió levantar totalmente la prohibición de imponer ciertos gravámenes, debido a que consideraba que esta vulneraba lo que denominó una “potestad plena” de los municipios en materia fiscal. La Corte indicó que esta potestad no es plena, pues debe ejercerse de conformidad con la ley, la cual puede establecer límites razonables.

Ahora, los cargos que se proponen en esta demanda no se dirigen contra la prohibición, sino contra la excepción a esa prohibición. Como se verá a continuación, esta demanda no argumenta que se deba desgravar siempre y en todos los casos la actividad sujeta al impuesto de industria y comercio, sino que debería siempre poder descontarse el monto recibido por el municipio por concepto de regalías, independientemente del valor de este monto. Al no permitir descontar los montos recibidos por regalías, cuando ellos resultan inferiores al impuesto teórico, la norma incurre en una violación de los principios de igualdad (art. 13 CP) y equidad horizontal (art. 363 CP), como se explicará a continuación.

3. Primer cargo: violación del principio de certeza y predeterminación en materia tributaria

El artículo 338 de la Constitución establece que “(...) *La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)*”. Esta norma establece los principios de certeza y predeterminación de los tributos.

La sentencia C-084 de 1995 precisó que “*la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido*”.

La sentencia C-569, de 2000, en la que la Corte exige, como corresponde al principio de reserva de ley, que no solo incluya la ley correspondiente todos los elementos de los tributos, sino que lo haga con absoluta claridad y certeza en relación con cada uno de ellos “*pues en la base del régimen general de obligaciones que regula el ordenamiento jurídico, se encuentra la necesidad de conocer con precisión cuál es el contenido de las cargas que se le imponen a un deudor*”.

La sentencia C-228 de 1993: dijo la Corte sobre el principio de certeza:

“El principio de certeza, en materia tributaria, tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresen con claridad, o porque en el evento de que una disposición remita a otra para su integración, sea posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del tributo”.

De acuerdo con la sentencia C-315 de 2022, “**el principio de certeza tributaria exige claridad en la definición de los elementos estructurales de los tributos, a pesar de que se reconoce que todas las**

normas tienen algún nivel de indefinición, ambigüedad o vaguedad. En otros términos, las normas que definen tributos pueden tener cierto grado de indeterminación en sus elementos esenciales, “siempre y cuando est[e] sea superable a partir de las pautas y cánones generales de interpretación jurídica”. En consecuencia, una norma que determina los elementos de la obligación tributaria será declarada inconstitucional, desde la perspectiva de la certeza tributaria, únicamente cuando su falta de claridad sea insuperable”.

El principio de certeza es vulnerado cuando uno de los elementos del tributo queda librado a la discrecionalidad de las autoridades administrativas, lo cual ocurre con frecuencia cuando la norma legal carece de un mínimo de densidad normativa que guíe las actividades de las administraciones tributarias.

En este caso, la norma legal introdujo una prohibición a los municipios en relación con el impuesto de industria y comercio. Sin embargo, seguidamente introdujo una excepción o condicionamiento a la prohibición que es indeterminado. Las indeterminaciones de esa excepción impiden a los contribuyentes conocer si han de sufragar o no el impuesto o, en definitiva, si se configura en su caso o no el *hecho generador* de la obligación tributaria.

A continuación, se describen de nuevo los tres grandes espacios de indeterminación que contiene la norma, y se demuestra que comportan una falta de claridad insuperable. A tal extremo, que el propio Consejo de Estado no ha podido superarlas, ya que ha realizado hasta cuatro interpretaciones distintas de la misma norma.

- (i) *Primera indeterminación: ¿prohibición, exención, desgravación o prohibición de cobro?* El Consejo de Estado no ha sido consistente en la denominación de la naturaleza jurídica de la figura que contiene la norma demandada. En sentencia del 17 de septiembre de 2020 dice que se trata de una obligación de “abstenerse de realizar el cobro del impuesto”. Es decir, que los municipios sí podrían gravar, pero luego deben no cobrar. Pero en sentencia del 6 de mayo de 2021 se habla de una “*exención*”, que es distinto a abstenerse de cobrar un impuesto. En sentencia del 12 de agosto de 2021 se dice que opera una “*desgravación*”, lo que supone que una actividad está gravada, y que luego se desgrava.

La norma, textualmente, no se refiere ni a desgravación, ni a exención, ni a prohibición de cobro, sino a una prohibición de gravar.

Lo anterior demuestra que no hay claridad acerca de la naturaleza, ni de la prohibición, ni del condicionamiento que se introdujo.

Esta falta de claridad no se traduce en un aspecto meramente semántico. Es central para la determinación real de la obligación de los contribuyentes y, fundamentalmente, para determinar en qué momento opera la norma.

Si se trata de una prohibición a los concejos municipales, entonces los municipios estarían vedados, desde un inicio, para gravar las actividades de canteras y de minas, salvo que los mismos concejos municipales pudieran verificar que reciben menos por concepto de regalías que lo que podrían recibir por concepto del ICA que se recibiría de toda la industria.

Si, en cambio, se trata de una exención, podría afirmarse que se trata de una posibilidad que puede usar un determinado contribuyente al declarar y liquidar el impuesto. Tal posibilidad, sin embargo, supone que existe la facultad jurídica de gravar la actividad, premisa que la norma misma parece negar.

- (ii) *Segunda indeterminación: ¿quién calcula el monto recibido por el municipio?* La comparación entre regalías e ICA no es fácil de realizar. Las regalías las giran las empresas a las respectivas entidades a cargo del sector (ANH o ANM), seguidamente se transfieren por ellas a la *cuenta única del Sistema General de Regalías* y luego se dispersan hacia los distintos componentes del sistema previstos en la Constitución y la ley. ¿Quién tiene la carga de calcular y comparar las regalías y el denominado ICA teórico? Si se trata de una prohibición general a los concejos municipales, tendrían que ser dichos concejos quienes definen y precisan la comparación entre las regalías que recibe por todo concepto el municipio y el ICA que teóricamente podría cobrarse a toda la industria. En cambio, si se trata de una exención, podría pensarse en un traslado de la carga de la prueba al contribuyente. Con todo, la distribución de estas cargas a los contribuyentes la tendría que hacer la ley y no podría derivarse de la interpretación ni de un ejercicio de reglamentación.
- (iii) *Tercera indeterminación: ¿Qué se compara y cómo se compara?* La indeterminación más grave de esta norma es que no define el término “*regalías o participaciones para el municipio*”. Una interpretación se concretaría en que hay que comparar, en cada caso, lo sufragado en particular por el explotador del recurso natural no renovable al Sistema General de Regalías. En este caso, sin embargo, la norma tendría que establecer la metodología para hacer la comparación, cosa que no hace.

Otra interpretación radicaría en que el municipio debe comparar la totalidad del ICA teórico que tendrían que pagar *todos* los contribuyentes con la actividad de explotación de minas y canteras, con la totalidad de regalías pagadas por estos contribuyentes. La norma no dice cuáles son los objetos de comparación, ni dice cómo se calculan y se comparan. Con esto introduce una amplia indeterminación a la prohibición impuesta a los municipios.

Las anteriores indeterminaciones son insuperables. La ley no contiene ningún elemento, por ejemplo, para establecer un método para calcular las regalías que recibe el municipio cuando a este se le aprueban proyectos de inversión con cargo al Sistema General de Regalías, ni para imputarlas a contribuyentes específicos, en caso de que la comparación sea a nivel de contribuyentes y no a nivel general de la industria.

Varias de las opciones indicadas en este texto pueden ser potencialmente válidas y razonables. Pero, crucialmente, no se pueden inventar o establecer por vía de interpretación. Es el Congreso, quien estableció la prohibición en primer lugar, quien debe determinar con certeza y precisión los contornos de la excepción o condicionamiento a esta prohibición.

Es de recordar que la Ley 141 de 1994, relacionada con el denominado en su momento Fondo Nacional de Regalías, incluyó, en el parágrafo 5° de su artículo 50 (derogado más adelante por el artículo 19 de la Ley 619 de 2000), un porcentaje presunto del 12,5% de las regalías generadas por la explotación de hidrocarburos en un determinado municipio, como importe a comparar con el impuesto de industria y comercio que tendría que sufragar el contribuyente, a favor de ese municipio, según las reglas generales. Todo ello, como lo precisaba el mismo parágrafo, con el único fin de hacer posible la aplicación de lo previsto por el literal c) del numeral 2° del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, objeto de esta demanda. Importa traer al texto, al respecto, lo aducido en su momento por la Corte, en la sentencia número C - 567 de 1995, al pronunciarse sobre una demanda de inconstitucionalidad que censuró, entre otras normas, al aludido parágrafo:

"Ahora bien, en lo que se refiere a lo dispuesto en el Parágrafo 5o. del artículo 50 también demandado, la Corte encuentra que se trata de una disposición legal de interpretación de la ley tributaria, prevista para evitar que la producción de hidrocarburos que corresponde a bienes de propiedad del Estado y afectada con la carga constitucional y legal de la regalía, sea además, gravada por el tributo local de industria y comercio en los municipios productores y beneficiarios de la regalía y de las compensaciones en el caso de gran producción; es esta una medida que se ajusta a lo dispuesto por la ley 14 de 1983, que establece como límite de la prohibición al municipio de gran producción en el ejercicio de la atribución legal de gravar las actividades de la explotación de hidrocarburos como actividad industrial y comercial, cuando el correspondiente tributo sea inferior al porcentaje que correspondería pagar por dicho concepto. En efecto, la ley 14 de 1983, que reproduce la prohibición consignada en la ley 26 de 1904, establece que cuando la regalía sea igual o superior a lo que correspondería pagar por concepto de aquel tributo local, los municipios no pueden gravar la mencionada actividad, por tanto, como en este caso se trata de municipios de gran producción cuyas regalías se escalonan hacia abajo y por razones de prudencia y sano manejo constitucional de la economía, precisamente a partir de grandes cifras de producción petrolera, el legislador establece la mencionada regla compensatoria para evitar una sobre carga de costos a los productores en dichos casos y una eventual doble tributación.

Lo cierto es que la regalía se reconoce y se paga en altos porcentajes en los casos de producción pequeña, normal y corriente dentro de las condiciones generales y tradicionales de la producción nacional, pero también es cierto que en grandes cantidades de producción de hidrocarburos en un municipio y por disposición del legislador, se establecen unos escalonamientos en los que los porcentajes de participación en las regalías se reducen razonablemente, con base en criterios de sano manejo macroeconómico y de dirección constitucional de la economía y de los presupuestos públicos, lo cual supone una especie de disminución apenas formal y aparente de los ingresos que por aquel concepto correspondería a los municipios, en relación directa pero aparente a la reducción de los porcentajes de participación en las regalías, lo cual no puede dar pie ni fundamento para establecer un gravamen que, según el legislador, no ha sido de su voluntad desde 1904.

La cifra establecida del 12.5 % como supuesto de los ingresos por este concepto, es apenas un límite formal establecido por la ley dentro de un complejo sistema que busca dar equilibrio práctico a unas fórmulas aritméticas y matemáticas de escalonamiento progresivo y descendente de los porcentajes de las regalías, las cuales no pueden resultar más dañinas que los efectos que se pretende evitar por los excesos en el

impacto generado en la economía nacional por grandes cifras en los ingresos por concepto de regalías en los municipios.

Además, apenas son limitaciones que tienen por objeto armonizar los derechos de participación de las regalías por parte de las entidades territoriales, es decir de las productivas, de las no productivas y de las portuarias".

Hoy, en cambio, no hay regla ni parámetro legal alguno que le permita al contribuyente superar la inconstitucional incertidumbre a que se refiere este cargo.

4. Segundo cargo: violación de los principios de igualdad y de equidad horizontal

La norma demandada, además de ser indeterminada, trata de manera disímil varias situaciones análogas. Según dicha norma, a quienes pagan regalías que le reportan al municipio un ingreso mayor o igual que el del ICA teórico, se les exime¹⁶ *totalmente* del ICA. En cambio, a quienes pagan regalías que derivan en un ingreso significativo, que representa un porcentaje importante del ICA teórico, no se les exime de *ninguna parte* del ICA, sino que deben pagar de manera plena ambas obligaciones. Esta situación vulnera la igualdad y la equidad horizontal.

Estos dos principios constitucionales, a pesar de que son distintos y cada uno tiene una identidad jurídica propia, se tratan de manera conjunta en el presente cargo, debido a que en la verificación de vulneración de la equidad horizontal la herramienta analítica usada por la jurisprudencia de la Corte Constitucional es el juicio integrado de igualdad. Además, la jurisprudencia constitucional ha establecido que *“el principio de equidad tributaria [...] debe ser entendido como expresión concreta del principio de igualdad”*¹⁷, *“el principio de equidad [...] se proyecta como una manifestación del principio general de igualdad”*¹⁸, *“el principio de equidad, comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria”*¹⁹ y *“[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas”*²⁰.

El principio de equidad tributaria fue sintetizado recientemente en la sentencia C-489 de 2023, relacionada con la no deducibilidad de las regalías de la base gravable del impuesto sobre la renta. En dicho pronunciamiento se indicó que *“la equidad horizontal exige un trato impositivo igual a los sujetos que son iguales”*²¹ y, citando pronunciamientos anteriores, estableció que el principio de equidad tributaria se vulnera cuando *“la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello”*²².

En esta sentencia, la Corte indicó que

¹⁶ La jurisprudencia del Consejo de Estado no es clara en si esta es una exención, una prohibición de gravar, una prohibición de cobro o una “desgravación”. Por simplicidad en la presentación del cargo, se utiliza en este punto la expresión “eximir”.

¹⁷ Sentencia C-520 de 2019.

¹⁸ Sentencia C-657 de 2015.

¹⁹ Sentencia C-913 de 2011.

²⁰ Sentencia C-511 de 1996 citada en la sentencia C-734 de 2002.

²¹ Sentencia C-489 de 2023, párr. 154.

²² Sentencia C-748 de 2009, citada en la sentencia C-489 de 2023.

“159. [...] para determinar el desconocimiento del principio de equidad en su dimensión horizontal, el juez constitucional deberá aplicar el test integrado de igualdad de intensidad leve, el cual consta de las siguientes partes: (i) verificar el patrón de igualdad o tertium comparationis y establecer si los sujetos o situaciones son comparables fáctica y jurídicamente; (ii) constatar la existencia de una afectación prima facie al principio de equidad; (iii) determinar que la finalidad de la medida y el medio utilizado no se encuentren prohibidos por la Constitución; y, (iv) evaluar si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto.”²³

Así, de acuerdo con lo expuesto, los argumentos de violación del principio de igualdad son los mismos que conllevan la violación del principio de equidad. Se presenta entonces un solo cargo en el que se demuestra que la norma viola simultáneamente los principios de igualdad y de equidad tributaria.

La Corte, con anterioridad, se ha pronunciado sobre los principios de igualdad y equidad en el marco de la potestad tributaria. En relación con exclusiones y exenciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido la necesidad de respetar la igualdad y la equidad tributaria:

“Así como la universalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, la generalidad y homogeneidad en la configuración de las exenciones y beneficios garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros.”²⁴

Hay varios precedentes en que la diferenciación injustificada entre sujetos comparables, o la asimilación injustificada de sujetos diversos, ha resultado en la inexecutable o exequibilidad condicionada de normas sobre exenciones tributarias, algunos de los cuales se resumen a continuación²⁵.

En la sentencia C-349 de 1995 se declaró inexecutable una norma que eximía del impuesto a las ventas las comisiones de seguros solamente cuando el servicio financiero hubiera sido prestado por una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria. La Corte consideró que esta medida *“implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad.”²⁶*

La sentencia C-183 de 1998 declaró la exequibilidad condicionada de una norma que eximía del IVA a las sociedades fiduciarias, pero únicamente por las comisiones que recibieran por la administración de fondos comunes y no otras actividades, con lo cual se verificó un trato disímil con las sociedades comisionistas de bolsa. La Corte consideró que ambos contribuyentes eran asimilables y que no existía justificación para el trato diferenciado²⁷.

²³ Sentencia C-489 de 2023.

²⁴ Sentencia C-1060A de 2001.

²⁵ La mayor parte de estos precedentes aparece en el resumen jurisprudencial de la sentencia C-657 de 2015.

²⁶ Sentencia C-349 de 1995.

²⁷ Sentencia C-183 de 1998.

En la sentencia C-748 de 2009, la Corte consideró que una exención tributaria que beneficiaba únicamente a los magistrados de los tribunales, con exclusión de los magistrados auxiliares de altas cortes y los magistrados de los consejos seccionales de la judicatura, era contraria a la igualdad y la equidad tributaria. Consideró que *“el establecimiento de exenciones tributarias, en la medida en que sólo comprenden a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales, de cierta forma afecta el principio de igualdad. Sin embargo, la afectación de la igualdad supera el umbral de la normalidad cuando el beneficio fiscal se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma que consagra la exención tributaria”*²⁸. Para el caso concreto, la Corte determinó que el trato diferenciado *“no está constitucionalmente justificado y en consecuencia vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria.”*²⁹

En la sentencia C-913 de 2011 la Corte recordó que *“el principio de equidad, comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación”*. En el caso concreto, declaró inexecutable una medida que otorgó un descuento tributario a contribuyentes que recibieran dividendos de sociedades extranjeras, pero solo si tenían participación de al menos el 15% de la sociedad. Para la Corte, esta distinción *“viola los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, toda vez que no se evidencia justificación para que los inversionistas menores no reciban un beneficio tributario que sí se reconoce a los mayores inversionistas”*³⁰. Por tal motivo eliminó de la norma la limitación del 15%.

En la sentencia C-668 de 2015, la Corte declaró inexecutable una norma que impedía a los contribuyentes clasificados como empleados, pero cuyos pagos no fueran provenientes de una relación laboral o legal y reglamentaria, solicitar el reconocimiento de costos y gastos distintos de los permitidos a trabajadores asalariados. La Corte encontró una violación de la equidad tributaria por haberse efectuado una asimilación injustificada entre dos grupos no asimilables: *“nada justifica que quienes deben incurrir en costos y gastos para poder desarrollar su actividad económica sean asimilados a quienes prestan sus servicios sin necesidad de incurrir en dichas erogaciones”*³¹. Esta consideración fue reiterada en la sentencia C-120 de 2018, e igualmente en la sentencia C-520 de 2019 que indicó que *“la norma legal que excluya o incluso que omita la posibilidad de descartar los costos y gastos en que incurrir los trabajadores independientes, para efectos de la definición de la renta líquida gravable, vulnera el principio de equidad tributaria. No se hace por lo tanto necesario realizar un nuevo juicio de igualdad pues claramente, está Corte ha considerado que **un trato tributario diferenciado entre trabajadores dependientes e independientes en materia de depuración de gastos para establecer la base gravable resulta contrario a la Carta Política**”*³².

En la sentencia C-1021 de 2012, la Corte declaró inexecutable una norma que eximió del gravamen a los movimientos financieros las operaciones de factoring realizadas por sociedades vigiladas por la

²⁸ Sentencia C-748 de 2009.

²⁹ Ibid.

³⁰ Sentencia C-913 de 2011.

³¹ Sentencia C-668 de 2015.

³² Sentencia C-520 de 2019.

Superintendencia de Sociedades, sin eximir a las operaciones realizadas por otras empresas. Para la Corte, *“todas estas empresas presentan el mismo objeto social principal, se dirigen a un mismo mercado y tienen clientes cuyas exigencias y necesidades son relativamente comunes”*, razón por la cual consideró que el otorgamiento del beneficio solamente a las empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, constituyó una *“violación del derecho de igualdad (art. 13 CP) y del principio de equidad tributaria (art. 363 CP)”*³³.

En la sentencia C-657 de 2015, la Corte precisó que *“las exenciones y demás beneficios fiscales son medidas que por su naturaleza implican una excepción al principio de igualdad aunque no necesariamente significan su vulneración”*, y que para determinar si se vulnera o no este principio, es necesario recurrir a un *“test de razonabilidad”*.

A partir de estos precedentes, procedemos ahora a realizar el juicio integrado de igualdad, en intensidad leve, tal como lo indican las sentencias C-657 de 2015 y C-489 de 2023:

(i) *Verificar el patrón de igualdad o tertium comparationis y establecer si los sujetos o situaciones son comparables fáctica y jurídicamente*

Los sujetos objeto de comparación son los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que por la misma actividad económica gravada deben pagar regalías al Estado. Tales regalías, de acuerdo con las reglas de reparto previstas en la Constitución y la ley, ingresan parcialmente al municipio. El primer grupo objeto de comparación son aquellos contribuyentes cuyas regalías reportan al municipio un mayor o igual ingreso que el ICA teórico. El segundo grupo comprende a los contribuyentes cuyas regalías reportan al municipio un ingreso menor que el ICA teórico. Este grupo puede incluir casos en que el ingreso de regalías es del 1% o hasta el 99% del ICA teórico.

Para el primer grupo, la consecuencia jurídica, que la Corte Constitucional defendió en la sentencia C-335 de 1996 por *“razones de equidad”*, es que no se paga el ICA, porque el municipio tiene derecho a percibir un ingreso mayor o equivalente por concepto de regalías.

Para el segundo grupo, sin embargo, a pesar de encontrarse en una situación similar a la del primer grupo, sí se paga el ICA, y este se paga de manera plena, sin derecho a descuento alguno por concepto de los ingresos que percibió el municipio con las regalías.

Los dos grupos son comparables y se encuentran situaciones análogas, porque en todos los casos se trata de contribuyentes que (i) realizan una actividad de extracción de recursos naturales no renovables, (ii) pagan regalías al Estado y (iii) deben liquidar un impuesto de industria y comercio en el municipio respectivo. Es decir, (iv) en ambos grupos se encuentran contribuyentes que

³³ Sentencia C-1021 de 2012.

potencialmente le generan a los municipios ingresos por las dos vías. Pero un solo grupo se beneficia de la exención³⁴ dictada por la norma por “razones de equidad”³⁵, mientras que el otro no.

	Primer grupo	Segundo grupo
Descripción	Empresas que en el año gravable respectivo generaron mayores o iguales ingresos al municipio con las regalías que el valor liquidado del ICA.	Empresas que en el año respectivo generaron ingresos de regalías al municipio pero son menores al valor liquidado del ICA.
Consecuencia jurídica	Se descuenta el valor de regalías del ICA, de manera que no hay obligación de pagar el ICA.	No se descuenta, ni siquiera parcialmente, el valor de regalías del ICA. Se paga de manera plena el ICA, a pesar de que se haya entregado al municipio el ingreso por concepto de regalías.
Comparabilidad de los grupos	(i) realizan una actividad de extracción de recursos naturales no renovables, (ii) pagan regalías al Estado y (iii) deben liquidar un impuesto de industria y comercio en el municipio respectivo, por lo cual (iv) potencialmente generan a los municipios ingresos por las dos vías.	

(ii) *Constatar la existencia de una afectación prima facie al principio de equidad*

Existe una afectación prima facie al principio de equidad, debido a que “la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello”³⁶. En efecto, no parece existir justificación para la diferenciación entre contribuyentes en esta materia.

Esta demanda no busca cuestionar la coexistencia del impuesto y de las regalías, que la Corte en un *obiter dicta* de la sentencia C-669 de 2002 permitió, al menos en principio. Lo que se cuestiona es el tratamiento disímil que otorgó el Legislador al diseñar la medida compensatoria para los contribuyentes. Por una parte, consideró que los contribuyentes que hubieran reportado a favor de los municipios un ingreso de 100% o más del ICA teórico, debían poder descontar ese 100% del ICA; pero, por otra parte, no permitió a ningún contribuyente que hubiera reportado el 99% del ICA teórico, o menos, descontarlo del impuesto a pagar. El tratamiento disímil es claro y evidente.

Igualmente, la alternativa legislativa que habría podido usarse es también evidente. El Legislador habría podido prever, por ejemplo, que el monto de regalías que el municipio tuviera derecho a

³⁴ En este aparte se usa la expresión “exención” para facilitar la lectura. Sin embargo, como se indicó en el primer cargo, la norma realmente no es clara en si la prohibición permite gravar con una exención, o es una prohibición de cobro o una “desgravación”.

³⁵ Sentencia C-335 de 1996.

³⁶ Sentencia C-748 de 2009, citada en la sentencia C-489 de 2023.

recibir se descontara del ICA. De esta manera se habría guardado proporcionalidad y equidad entre contribuyentes.

Sin embargo, por razones que no es posible explicar, se optó por una herramienta con la cual, para quienes cruzan la línea del 100%, se prevé una *exención total*, y para quienes no alcanzan a cruzarla no se prevé *ningún descuento ni exención, en absoluto*.

Como lo dijo la Corte en la sentencia C-748 de 2009, *“el legislador no puede establecer un trato diferente a dos grupos determinados, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal”*.

Con esta verificación prima facie, es posible pasar entonces a los siguientes dos pasos, relacionados con la finalidad de la medida, el medio usado y la relación medio-fin.

(iii) *Determinar que la finalidad de la medida y el medio utilizado no se encuentren prohibidos por la Constitución*

La verificación de la finalidad de la medida es importante, no solo para superar un paso formal del juicio de igualdad, sino porque la Constitución admite sacrificios concretos del principio de equidad cuando se persiguen *“otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”*³⁷. Por tal motivo, es importante verificar si existen *“finalidades extra-fiscales que expliquen razonablemente la diversidad de trato”*³⁸.

En este caso, sin embargo, no es posible verificar una finalidad plausible para el trato diferenciado entre los dos grupos comparables. No existen otros objetivos tributarios, económicos o extrafiscales que puedan explicar razonablemente la diversidad de trato. En realidad, se trata de una falla de diseño de la norma que, sin razón aparente, afecta la igualdad de trato entre contribuyentes.

En gracia de discusión, podría considerarse que se sacrifica la equidad en aras de mejorar la eficiencia en el recaudo. Podría pensarse que la verificación de una norma binaria, como la que establece si el contribuyente paga o no paga el ICA, es más fácil que la de una norma gradual en la que se establecería, por ejemplo, que puede descontar el monto recibido por el municipio. Sin embargo, tal no es el caso acá, porque en cualquiera de las hipótesis, el municipio debe verificar el monto total de regalías a las que tiene derecho.

En el cargo anterior se demuestran las dificultades inherentes a esa operación y la indeterminación de la norma. Sin embargo, no existe ninguna diferencia en las posibles cargas administrativas en los dos escenarios. En ambos, es necesario que una nueva norma legal indique exactamente qué se va a comparar y cómo, por lo cual el sacrificio concreto de la equidad no podría explicarse en ganancia alguna para la eficiencia tributaria.

³⁷ Sentencias C-409 de 1996 y C-249 de 2013.

³⁸ Sentencia C-183 de 1998.

(iv) *Evaluar si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto*

Por lo anterior, no existe una finalidad legítima y, de esta manera, no hay una finalidad con la cual pueda compararse el medio utilizado para determinar la idoneidad. La medida no es razonable, en absoluto, porque sacrifica la igualdad y la equidad, sin perseguir ningún objetivo.

Esto puede parecer extraño, pero obedece a la evolución legal y jurisprudencial – explicada en la sección 2 - que condujo a que una norma diseñada en 1983 para ciertas actividades mineras fuera extendida por vía jurisprudencial a otras actividades no mencionadas en la norma. A lo cual se suma que una norma que prohíbe gravar con ICA terminara siendo interpretada como una permisión de gravar con ICA acompañada de una “exención”, o desgravación.

Además, si se mira el contexto en 1983, la norma tenía un sentido claro de impedir la concurrencia de regalías e ICA. Luego, la jurisprudencia admitió la compatibilidad entre las regalías y dicho impuesto. Era imposible que el legislador en 1983 anticipara una inequidad y una desigualdad de trato que ha resultado de la evolución de las normas y la jurisprudencia. Es decir, sin que nadie se lo propusiera. Por eso, no hay ningún propósito legítimo, ni ninguna finalidad razonable a partir de la cual se pueda analizar si el medio empleado es adecuado.

5. Remedio constitucional adecuado

A partir de lo expuesto, se concluye que la norma, tal como se encuentra prevista en la ley, es inconstitucional por distinguir injustificadamente entre contribuyentes en situaciones similares, para efectos de la exención del impuesto de industria y comercio. No es deber de los demandantes, ni hace parte de los requisitos de la acción de inconstitucionalidad, proponer el remedio constitucional adecuado.

Sin embargo, a continuación, se exploran las dos maneras en que la Corte podría abordar la discusión sobre el remedio adecuado.

En primer lugar, podría declarar la inexecutable pura y simple de la expresión demandada. El efecto inmediato de esta inexecutable sería que toda explotación de recursos naturales no renovables quedaría automáticamente exenta de ICA en todos los municipios, de manera que solo haya lugar al pago de regalías por parte de los explotadores.

Ahora bien, en segundo lugar, la Corte podría considerar la posibilidad de descontar del ICA teórico el monto recibido por el municipio por concepto de regalías.

Tal sentencia integradora se justifica si el presente caso se enmarca como una *omisión legislativa relativa*, cuyos elementos se pasan a exponer.

La omisión legislativa relativa tiene los siguientes requisitos:

“(i) la existencia de una norma respecto de la cual se predique el cargo; (ii) la exclusión de sus consecuencias jurídicas de casos asimilables a los previstos en ella, o la no inclusión de un ingrediente o condición indispensable para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de la Carta; (iii) la ausencia de una razón suficiente para tal exclusión; (iv) la generación de una situación de desigualdad negativa respecto de los grupos excluidos o la vulneración de otros de sus derechos fundamentales; y (v) la existencia de un mandato constitucional específico que obligue al legislador a contemplar los grupos o ingredientes excluidos.”³⁹

La omisión legislativa relativa ha sido aplicada específicamente a casos de exenciones y otros beneficios tributarios⁴⁰.

Los anteriores requisitos se cumplen integralmente en el presente caso, como a continuación se evidencia en doble columna:

Requisito	Argumento para su configuración
(i) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo.	La inconstitucionalidad se predica del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, en particular del literal c) del numeral 2º, según la cual a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que liquiden regalías superiores al impuesto teórico de industria y comercio durante el periodo gravable no se les puede exigir el pago del tributo.
(ii) Que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta.	La norma censurada no tuvo en cuenta, por su carácter taxativo, que sus consecuencias jurídicas implican un tratamiento disímil a los contribuyentes del ICA que liquiden el tributo por un valor superior a lo que deben pagar por concepto de regalías, como ya se explicó en el desarrollo del cargo por violación de los principios de igualdad y equidad horizontal.
(iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente.	No hay un fundamento constitucional, objetivo ni razonable, que permita arribar a la conclusión de que los contribuyentes de ICA que liquiden regalías inferiores al impuesto teórico a pagar en un municipio deban asumir tanto la totalidad de las regalías como la totalidad del ICA, por oposición a los contribuyentes del tributo que liquiden regalías superiores al impuesto

³⁹ Sentencia C-434 de 2010.

⁴⁰ Sentencia C-837 de 2013, reiterada en la sentencia C-209 de 2016.

	teórico, quienes únicamente deben pagar lo atribuible a las regalías.
<p>(iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma.</p>	<p>Ante la ausencia de justificación para la exclusión de la aplicación de las consecuencias jurídicas de la norma al contribuyente de ICA cuyo tributo sea superior a la regalía liquidada respecto de un municipio específico, se genera una situación desigual y, necesariamente, negativa:</p> <p>Un contribuyente que pague el ICA en un municipio que sea superior a las regalías a su cargo y a favor del municipio, por la explotación de recursos naturales no renovables, debe pagar tanto el tributo como la contraprestación que, a título de regalía, ha de reconocer al Estado por la explotación del recurso natural de que se trate.</p> <p>Por el contrario, quien pague regalías superiores al impuesto teórico de industria y comercio, únicamente debe pagar el importe atribuible a la regalía y no al tributo municipal.</p> <p>Esa situación genera una desigualdad evidente, que impacta de manera desproporcionada al contribuyente del tributo que pague un mayor valor por ICA que por regalías en el periodo, pues debe pagar el valor total del tributo y el total de la regalía.</p> <p>Dos circunstancias análogas que, sin motivo alguno, acarrear consecuencias jurídicas muy diferentes y antitéticas.</p>
	Por la vía de la omisión, el Legislador pretermitió el deber específico de garantizar la <i>igualdad y la equidad</i> en el tratamiento a

<p>(v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador.</p>	<p>los contribuyentes del tributo que paguen regalías e ICA en un mismo municipio.</p> <p>En efecto, el incumplimiento del legislador genera un escenario inequitativo y desigual para los contribuyentes del tributo que liquiden un impuesto superior a las regalías pagadas durante el periodo gravable, habida cuenta de que le corresponde asumir el valor total tanto del impuesto como de la regalía. Situación que, como es sabido, no le ocurre a quienes liquiden regalías superiores al ICA.</p>
--	---

A partir de los anteriores elementos, en caso de que se considere pertinente, existe la posibilidad para la Corte Constitucional de declarar la omisión legislativa relativa y emitir una sentencia integradora. En tal caso, la sentencia podría condicionar la constitucionalidad de la expresión demandada, en el sentido de que, **en los casos en que las regalías o participaciones que el municipio tenga derecho a recibir sean inferiores a lo que le corresponda pagar en el período por concepto del impuesto de industria y comercio, el contribuyente podrá descontar del impuesto de industria y comercio el monto recibido por el municipio por concepto de regalías o participaciones.**

6. Conclusión y solicitud

En esta demanda se ha demostrado que la norma demandada dispensa un trato disímil a contribuyentes comparables, en lo que respecta a la relación entre impuesto de industria y comercio y las regalías. Por tal motivo, esta es contraria a los principios de igualdad (art. 13 CP) y equidad horizontal (arts. 95-9 y 363 CP). Se ha constatado, igualmente, que la norma no tiene un principio de razón suficiente ni parece tener una finalidad tributaria o extrafiscal que justifique el trato diferenciado. Este trato disímil es, por lo tanto, abiertamente irracional y no supera el juicio leve de igualdad.

Verificada la inconstitucionalidad de la norma, será competencia de la Corte Constitucional determinar el remedio constitucional adecuado. En esta demanda se sugieren dos posibles remedios constitucionales: (i) una inexecutable pura y simple de la expresión demandada, como consecuencia de la falta de certeza de la norma y el trato desigual e inequitativo que esta dispensa a los contribuyentes o (ii) una sentencia integradora que, con la verificación de una omisión legislativa relativa, agregue una regulación específica para los casos en que las regalías o participaciones que el municipio tenga derecho a recibir sean inferiores a lo que le correspondería pagar por concepto del impuesto de industria y comercio, conforme a la cual pueda restar del importe del impuesto de industria y comercio, a título de descuento, el monto de las aludidas regalías.

IV. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Es competente la Corte Constitucional para conocer de esta demanda, de acuerdo con el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política.

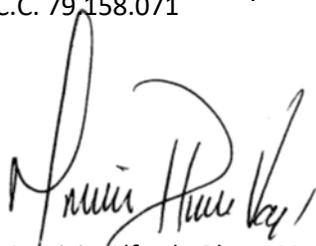
V. NOTIFICACIONES

Recibiremos notificaciones en los correos electrónicos manueljcepeda@gmail.com y mplazas@mpvabogados.com.

Atentamente,



Manuel José Cepeda Espinosa
C.C. 79.158.071



Mauricio Alfredo Plazas Vega
C.C. 19.301.289