

República de Colombia



Corte Constitucional

COMUNICADO

03

14 y 15 de febrero de 2024

SENTENCIA C-036/24 (FEBRERO 15)

M.P. ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

EXPEDIENTE: D-15187

CORTE DECLARA CONSTITUCIONAL LA DISPOSICIÓN QUE ESTABLECE QUE LAS EMPRESAS QUE SE DEDIQUEN A LA EXTRACCIÓN DE HULLA (CARBÓN DE PIEDRA) O CARBÓN LIGNITO DEBERÁN ADICIONAR A LA TARIFA GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA UNOS PUNTOS ADICIONALES EN CIERTAS CONDICIONES.

1. Norma demandada

“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

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

(...)

CAPÍTULO II

Impuesto sobre la renta para personas jurídicas

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

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

[...].

PARÁGRAFO 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 adicionar a la tarifa

general del impuesto sobre la renta unos puntos adicionales, cuando desarrollen alguna o algunas de las siguientes actividades económicas, así:

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

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

Los precios de la tabla anterior para las actividades económicas extracción de hulla (carbón de piedra) CIU - 0510 y extracción de carbón lignito CIU - 0520, corresponderán al precio promedio internacional del carbón de referencia API2, restado por el valor del flete BCI7 (API2 - BCI7) USD/Tonelada, deflactado con el Índice de Precios al Consumidor para todos los consumidores urbanos de los Estados Unidos de América, publicado por la Oficina de Estadísticas Laborales de ese país.

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

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

adicionales Quince por ciento (15%)	de los últimos ciento veinte (120) meses, sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.
---	---

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

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

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

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

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

4. El precio promedio del carbón que se encuentre en el percentil sesenta y cinco (65) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.

5. El precio promedio del carbón que se encuentre en el percentil setenta y cinco (75) de los precios promedio mensuales de los últimos ciento veinte (120) meses sin incluir el precio de los meses transcurridos en el año de la declaración.

6. Estos puntos adicionales sobre la tarifa del impuesto sobre la renta solo son aplicables a los contribuyentes de que trata este 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 1o. La contraprestación económica a título de regalía de que tratan los artículos 360 y 361 de la Constitución Política no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, indistintamente de la denominación del pago y del tratamiento contable o financiero que el contribuyente realice, e independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie. Para efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie será al costo total de producción de los recursos naturales no renovables.”

2. Decisión

PRIMERO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-489 de 2023, mediante la cual se declaró la inexecutable del parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

SEGUNDO. Declarar **EXEQUIBLES** los apartes demandados del parágrafo 3 del artículo 240 del Decreto Ley 624 de 1989, *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*, en la forma como fue modificado por el artículo 10 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 los cargos examinados en esta providencia.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional decidió una demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 10 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”, en cuanto modificaron los artículos 240 y 115 del Estatuto Tributario respectivamente.

Los apartes acusados del artículo 10 (parágrafo 3º) establecen una sobre tarifa condicionada al aumento del precio internacional del carbón, a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que desarrollen la actividad económica de extracción de hulla (carbón de piedra) y carbón lignito, y tengan una renta gravable igual o superior a cincuenta mil (50.000) UVT.

El aparte acusado del artículo 19 (parágrafo 1º), por su parte, prohibía deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta, como un costo o gasto, la contraprestación económica a título de regalía por la explotación de recursos naturales no renovables.

En relación con esta última disposición (artículo 19, Parágrafo 1º), la Corte Constitucional declaró estarse a lo resuelto en la Sentencia C-489 de 2023, en virtud de la configuración de la cosa juzgada respecto de dicha disposición, por cuanto en esa providencia la Corte declaró su inexecutable. En consecuencia, dado que en la actualidad el aludido parágrafo ya no forma parte del ordenamiento jurídico no es posible examinar su constitucionalidad.

Por tal razón, la Corte concentró el juicio de constitucionalidad en los apartes demandados del artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que corresponden al parágrafo 3º del artículo 240 del Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989), en relación con los cuales el demandante formuló tres cargos.

En *primer lugar*, argumentó que el parágrafo demandado desconocía los principios constitucionales de certeza y legalidad del tributo, porque “la forma en la que están redactadas las reglas sobre índices, promedios y percentiles, para definir cuándo una empresa debe pagar la sobretasa, y cuál es, en tal caso, la tarifa aplicable entre las tres que enuncia el parágrafo, no cumple con el requisito de ‘certeza’ que el artículo 338 y la jurisprudencia constitucional exigen en aquellas leyes que regulan las obligaciones tributarias”. En concreto, alegó que el parágrafo 3º contiene una redacción problemática y “deja en manos de particulares extranjeros, ajenos a la vigilancia de las autoridades colombianas, y en forma permanente, la posibilidad de crear y modificar las reglas de acuerdo con las cuales se elaboran los índices que incidirían en las ‘tarifas’ de la sobretasa que deben pagar las empresas extractoras de carbón” por lo que a su juicio “la base tributaria de la sobretasa no quedó fijada con certeza por la ley, pues su misma existencia depende de personas ajenas a las autoridades colombianas”.

En *segundo lugar*, el demandante señaló la vulneración del principio de equidad tributaria, desde dos aristas. Por un lado, debido a que a su juicio la disposición acusada “no tiene en cuenta, en una forma ‘razonable’, la real capacidad contributiva” de las empresas pues solo tiene en cuenta “la ‘capacidad contributiva’ de todas las empresas extractoras de carbón atendiendo a la proporción de las utilidades que deberían pagar para satisfacer sus obligaciones tributarias, y a los ingresos altos que podrían obtener en algunos años”. A su juicio “no es razonable suponer que un empresario asume su actividad para pagar impuestos y obtener luego cualquier nivel de utilidades, inclusive aquel que lo llevaría a abandonar su empresa”. Y, por el otro, por cuanto estima que la norma “implica que las empresas carboneras están sujetas a reglas distintas de las que se aplican a otras empresas comparables por ser sujetas al régimen del impuesto sobre la renta” y, por cuanto, “una empresa extractora de carbón puede terminar teniendo una carga tributaria más alta que otras que tengan la misma capacidad contributiva”.

En *tercer término*, el demandante planteó la vulneración de los principios de legalidad, certeza y de irretroactividad de la ley en materia tributaria, por cuanto el parágrafo 3 permite que “hechos nuevos (la construcción de los índices API2 y BC17), independiente por completo de lo que las empresas extractoras hayan hecho o dejado de hacer en el año gravable, alteren las situaciones económicas consolidadas de una empresa extractora de carbón”, impidiendo que los contribuyentes conozcan de manera cierta en el periodo gravable si están sujetos a la sobretasa o no y cuál es la tarifa correspondiente”. Así, el actor considera que la tarifa y su obligatoriedad solo se define y se conoce con la publicación por parte de la Unidad de Planeación Minero-Energética después de concluido el año fiscal. En su opinión, esto genera incertidumbre para los sujetos pasivos del impuesto obligados por la sobre tarifa y contraviene el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria.

En relación con el primer cargo, la Corte encontró que la tarifa y las condiciones para su aplicación están claramente determinadas en la ley. Precisó, sin embargo, que el mecanismo para establecer o identificar esas variables, así como la utilización de índices internacionales, no pueden ser arbitrarios ni irrazonables. En el ejercicio de la potestad legislativa en materia tributaria el legislador puede acudir a índices o variables asociadas a las dinámicas económicas internacionales, pues es claro que muchos sectores económicos dependen, en cuanto a la fijación de sus precios y otros aspectos de su actividad, de la manera en la que funciona el comercio internacional. Por tales razones, la Corporación concluyó que la disposición demandada no desconocía los principios constitucionales de certeza y legalidad tributarias.

En cuanto al segundo cargo, la Sala Plena consideró que no hay violación del principio de equidad en lo atinente a la capacidad contributiva, por cuanto, contrario a lo expuesto por el demandante, los diversos mecanismos que contempla la norma para ajustar la carga tributaria de los contribuyentes según la fluctuación de los precios en el mercado (como los percentiles contemplados en la disposición y las tarifas adicionales progresivas que comienzan en 0%, entre otros), así como el umbral de 50.000 UVT de renta gravable en el respectivo periodo, son elementos razonables para consultar su capacidad contributiva como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta. La Corte advirtió que los mecanismos contemplados en la disposición demandada excluyen de la sobre tarifa al 94% del total de empresas del sector de extracción de hulla (carbón de piedra) y de carbón lignito, y señaló que la acusación del demandante propone un estándar de juzgamiento de la capacidad contributiva que implicaría utilizar un método técnico en particular para la determinación de la capacidad contributiva que es ajeno al control de constitucionalidad y se ubica en el terreno de la conveniencia.

Asimismo, siguiendo el precedente de la Sentencia C-157 de 2021, la Sala constató que los sujetos contrastados por el demandante en realidad no son comparables. Ello particularmente debido al hecho de que el sector extractivo del carbón tiene acceso a diversos beneficios tributarios que no son aplicables a la generalidad de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, como lo evidenció el material probatorio allegado al expediente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y a que la norma contempla un umbral de renta líquida gravable de 50.000 UVT para la aplicación de la sobre tarifa, lo cual representa un nivel de renta líquida que no alcanza la mayoría de los contribuyentes del impuesto de renta.

Por último, frente al tercer cargo, la Corte tampoco encontró desconocido el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria. La Sala recordó que en materia tributaria se entiende

que una norma tiene efectos retroactivos cuando crea o suprime un gravamen, o modifica alguno de los elementos del hecho generador o cualquiera de los demás elementos de la obligación tributaria y busca incidir sobre hechos o situaciones ya ocurridos o configurados con anterioridad al momento en que la ley entra en vigencia. En el presente asunto es claro que los apartes demandados solo surten efectos sobre hechos o situaciones ocurridos o configurados con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley que los contiene.

Hecha esta precisión la Sala concluyó que la norma no desconoce los referidos principios por cuanto señala de manera clara y completa todos los elementos esenciales de la sobretasa y las condiciones para su aplicación, por lo que el contribuyente conoce de manera previa y con certeza las condiciones que exige la norma para estar obligado al pago de la sobretasa.

Finalmente precisó que aunque la disposición acusada contempla un procedimiento para su aplicación que involucra la publicación de una resolución por parte de la Unidad de Planeación Minero Energética después del cierre del año fiscal, en la cual se establecen los índices internacionales mencionados, ello no supone una violación de los principios de legalidad ni de certeza tributaria, puesto que la norma no permite ni autoriza a las autoridades públicas para “fijar unilateral y caprichosamente el alcance de los deberes en esta materia”.

Esto en la medida que dicha resolución es un acto administrativo declarativo de una realidad económica que se extrae de unas fuentes que tanto el legislador como los actores del mercado -del cual forman parte los contribuyentes obligados por la sobre tarifa-, han validado y reconocido como legítimas, sin que la administración pueda incidir en su determinación, y cuyo control se encuentra a cargo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

4. Reserva de aclaración de voto

El magistrado **JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR** se reservó la posibilidad de aclarar su voto.