

Demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 11 (parcial), 19 (parcial), 69, 70, 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 de 2022

Juan Manuel López Molina <juanlopez.notificaciones@gmail.com>

Mar 13/12/2022 22:05

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

Pereira, Risaralda, diciembre 14 de 2022

Honorables Magistradas y Magistrados

CORTE CONSTITUCIONAL

E.S.D.

Ref.: Demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 11 (parcial), 19 (parcial), 69, 70, 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 del día 13 de diciembre de 2022, "*(p)or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones*".

Cordial saludo, soy JUAN MANUEL LÓPEZ MOLINA, ciudadano colombiano identificado con cédula de ciudadanía número 1.113.648.201. En ejercicio del derecho político consagrado en los artículos 40, numeral 6°, y 241, numeral 4°, de la Constitución Política de Colombia, presento, ante esta HONORABLE CORTE CONSTITUCIONAL, DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD en contra de los artículos 11 (parcial), 19 (parcial), 69, 70, 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 del día 13 de diciembre de 2022.

Para el efecto, se adjunta, a través del presente mensaje de datos:

- a) Texto de la demanda de la referencia en formato pdf.
- b) Copia del documento de identidad del accionante en formato pdf.

Muchas gracias.

Pereira, Risaralda, diciembre 14 de 2022

Honorables Magistradas y Magistrados

CORTE CONSTITUCIONAL

E.S.D.

Ref.: Demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 11 (parcial), 19 (parcial), 69, 70, 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 del día 13 de diciembre de 2022, “(p)or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

JUAN MANUEL LÓPEZ MOLINA, ciudadano colombiano identificado con cédula de ciudadanía número 1.113.648.201, en ejercicio del derecho político consagrado en los artículos 40, numeral 6°, y 241, numeral 4°, de la Constitución Política de Colombia, presento, ante este **HONORABLE TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** en contra de los artículos 11 (parcial), 19 (parcial), 69, 70, 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 del día 13 de diciembre de 2022, por vulnerar los principios consagrados en los artículos 58, 95-9, 157, 158, 160, 169, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

En este sentido, para fundamentar la presente demanda se estructurará en **seis (6) ejes temáticos** su sustentación. Así:

En la **primera sección (I)** se establecerán las cuestiones referentes a la presentación de la demanda, como son: **(1.1)** Las normas legales acusadas de inconstitucionalidad; **(1.2)** las normas constitucionales que se consideran infringidas por las disposiciones legales cuestionadas; **(1.3)** los antecedentes del acto acusado; y **(1.4)** una breve síntesis de la demanda.

La **segunda sección (II)** desarrollará el cargo único en contra del parágrafo 6° del artículo 11 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, cargo por infracción a los *principios de legalidad y certeza del tributo*, donde se presentará: **(2.1)** la caracterización de la norma constitucional vulnerada; **(2.2)** la formulación del cargo único; y **(2.3)** la petición de fondo.

La **tercera sección (III)** desarrolla el cargo único en contra del parágrafo 1° del artículo 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, cargo por infracción a los *principios de equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad*, donde se presentará: **(3.1)** la caracterización de las normas constitucionales vulneradas; **(3.2)** la formulación del cargo único por omisión legislativa relativa; y **(3.3)** la petición de fondo.

En la **cuarta sección (IV)** se desarrollará el cargo único en contra los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 de 2022, cargo por infracción a los *principios de consecutividad e identidad flexible*, donde se presentará: **(4.1)** la caracterización de las normas constitucionales vulneradas; **(4.2)** la formulación de este cargo único; y **(4.3)** la petición de fondo.

La **quinta sección (V)** expondrá los cargos en contra de los artículos 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, cargos por infracción al *principio de unidad de materia*, para lo cual se presentará: **(5.1)** la caracterización de las normas constitucionales vulneradas; **(5.2)** la formulación de los cargos; y **(5.3)** la petición de fondo.

Por último, en la **sexta sección (VI)**, se analizarán los presupuestos procesales de la demanda por inconstitucionalidad, como son: **(6.1)** La competencia; **(6.2)** el trámite; **(6.3)** la ausencia de cosa juzgada constitucional; **(6.4)** los anexos de la demanda; **(6.5)** los medios de prueba que se pretenden hacer valer en este proceso de constitucionalidad; y **(6.6)** el lugar de notificaciones del demandante.

I. PRIMERA SECCIÓN – PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA

1.1. Normas acusadas

A continuación, se transcribe el texto legal de las normas acusadas, donde; **(i)** se resaltarán en **negrilla** las expresiones que se considera son inconstitucionales; y **(ii)** se subrayarán aquellas respecto de las cuales únicamente se busca su exequibilidad condicionada.

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

(...)

TÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

(...)

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS JURÍDICAS

(...)

ARTÍCULO 11°. Modifíquese el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 240-1. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA. Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los usuarios industriales de zonas francas aplicarán las siguientes reglas:

- 1. A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable una tarifa del 20% del impuesto sobre la renta.*
- 2. A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario.*
- 3. La suma de los numerales 1 y 2 corresponde al impuesto sobre la renta.*

PARÁGRAFO 1. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general del artículo 240 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. Para los contribuyentes usuarios de zona franca que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa será la establecida en el correspondiente contrato y no podrá aplicarse concurrentemente con la deducción de que trataba el artículo 158-3 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 3. Los contribuyentes usuarios de zonas francas que hayan suscrito un contrato de estabilidad jurídica, no tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 4. Los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud a pacientes sin residencia en Colombia por parte de las zonas francas permanentes especiales de servicios de salud o usuarios industriales de servicios de salud de una zona franca permanente, zonas francas dedicadas al desarrollo de infraestructuras relacionadas con aeropuertos, sumarán como ingresos por exportación de bienes y servicios.

PARÁGRAFO 5. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios gravable aplicable a zonas francas costa afuera; usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, usuarios industriales de zona franca permanente especial, cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales; usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística del numeral 1 del artículo 3 de la Ley 1004 de 2005 y a usuarios operadores, será del 20%.

PARÁGRAFO 6. Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización y anual de ventas, en el cual se establezcan objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente.

Para tal fin deberán suscribir el acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables.

En caso de no suscribir el acuerdo o incumplir los objetivos máximos de ingresos, la tarifa del impuesto de renta será la tarifa general indicada en el inciso 1 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

Lo dispuesto en el presente párrafo aplicará de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

Los usuarios industriales de zona franca que se califiquen, autoricen o aprueben a partir del año 2025 deberán suscribir su plan de internacionalización y anual de ventas, para cada uno de los años gravables, a efectos de aplicar lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo aplicará a partir del 1 de enero de 2024. Para el año gravable 2023, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de los usuarios industriales será del 20%. Los usuarios industriales que hayan tenido un crecimiento de sus ingresos brutos del 60% en 2022 en relación con 2019 aplicarán la tarifa 20% hasta el año gravable 2025.

(...)

CAPÍTULO III

OTRAS DISPOSICIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

(...)

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 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.

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 ($\sum CP$), así:

$$CTP = \sum CP$$

El costo anual de producción (CP) de los recursos naturales no renovables pagados en especie a título de regalías 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:

$$CU = \frac{CT}{VT}$$

Para tal fin, el Costo Total (CT) anual del pozo, corresponde a la sumatoria de todos los costos asociadas al pozo entre los que se encuentran, sin limitarse, aquellos relacionados en el artículo 143-1 del Estatuto Tributario, los costos incurridos en el procesos de extracción, recolección, tratamiento y almacenamiento.

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.

(...)

TÍTULO VI

MECANISMOS DE LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

ARTÍCULO 69°. Modifíquese el Capítulo XII del Título XV del Libro II de la Ley 599 de 2000, el cuál quedará así:

CAPÍTULO XII

DE LA DEFRAUDACIÓN Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA, OMISIÓN DE ACTIVOS E INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES

ARTÍCULO 434A. OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES. *El que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, con el propósito de defraudación o evasión, en las declaraciones tributarias, por un monto igual o superior a 1.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMMLV), definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses.*

El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración tributaria.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMMLV) pero inferior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMMLV), las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos en que sea superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMMLV), las penas se incrementarán en la mitad.

PARAGRAFO 1. *La acción penal procederá siempre y cuando no se encuentre en trámite los recursos en vía administrativa, o cuando no exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean completas y verdaderas.*

La DIAN podrá solicitar el inicio de la acción penal por petición especial de comité dirigido por el Director General o su delegado.

PARÁGRAFO 2. *La acción penal se extinguirá hasta por dos ocasiones cuando el sujeto activo de la conducta realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.*

Cuando se haya aplicado el principio de oportunidad, o se haya extinguido anteriormente la acción penal por pago, hasta por dos ocasiones, por este delito o por el delito contenido en el artículo 434B, el pago de impuestos, sanciones tributarias e intereses sólo permitirá la rebaja de la pena hasta la mitad, en cuyo caso, no se podrá extinguir la acción penal ni podrá ser aplicable el principio de oportunidad.

ARTÍCULO 434B. DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA. *Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el que estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, con el propósito de defraudación o evasión, que generen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor en declaraciones tributarias, en un monto igual o superior a 100 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) e inferior a 2.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), definido en todos los casos por liquidación oficial de la autoridad tributaria competente, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que el valor sea superior a 2.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) e inferior a 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), las penas se incrementarán en la mitad.*

PARAGRAFO 1. *La acción penal procederá siempre y cuando no se encuentre en trámite los recursos en vía administrativa, o cuando no exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean completas y verdaderas.*

La DIAN podrá solicitar el inicio de la acción penal por petición especial de comité dirigido por el Director General o su delegado.

PARÁGRAFO 2. *La acción penal se extinguirá hasta por dos ocasiones cuando el sujeto activo de la conducta realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.*

Cuando se haya aplicado el principio de oportunidad, o se haya extinguido anteriormente la acción penal por pago, hasta por dos ocasiones, por este delito o por el delito contenido en el artículo 434A, el pago de impuestos, sanciones tributarias e intereses sólo permitirá la rebaja de la pena hasta la mitad, en cuyo caso, no se podrá extinguir la acción penal ni podrá ser aplicable el principio de oportunidad.

ARTÍCULO 70°. *Adiciónese el inciso 9 al artículo 83 de la Ley 599 de 2000, así:*

En los delitos previstos en los artículos 402 (Omisión del agente retenedor o recaudador), 434A (Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes) y 434B (Defraudación o evasión tributaria) de la Ley 599 de 2000 el término de prescripción de la acción penal se suspende por la suscripción de acuerdo de pago con la administración tributaria sobre las obligaciones objeto de investigación penal durante el tiempo en que sea concedido el acuerdo de pago, sin que se supere un término de 5 años, contado desde el momento de suscripción del acuerdo, y hasta la declaratoria de cumplimiento o incumplimiento del acuerdo de pago por la autoridad tributaria. Acaecido cualquiera de estos eventos se reanudará el termino de prescripción de la acción penal.

(...)

TÍTULO VII

OTRAS DISPOSICIONES

(...)

ARTÍCULO 89°. **INGRESO BASE DE COTIZACIÓN (IBC) DE LOS INDEPENDIENTES.** *Los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales con ingresos netos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal*

mensual vigente (SMLMV) efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 40% del valor mensual de los ingresos causados para quienes están obligados a llevar contabilidad, o los efectivamente percibidos para los que no tienen dicha obligación, sin incluir el valor del impuesto sobre las ventas - IVA.

Sin perjuicio de lo anterior, quienes no están obligados a llevar contabilidad y decidan llevarla en debida forma, podrán tomar como ingresos para determinar la base de cotización el valor causado o el efectivamente percibido. En estos casos será procedente la imputación de costos y deducciones siempre que se cumplan los criterios determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y sin exceder los valores incluidos en la declaración de renta de la respectiva vigencia.

Los trabajadores independientes con ingresos netos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente que celebren contratos de prestación de servicios personales, cotizarán mes vencido al Sistema de Seguridad Social Integral, sobre una base mínima del 40% del valor mensualizado del contrato, sin incluir el valor del impuesto sobre las ventas -IVA.

Cuando las personas objeto de la aplicación de la presente ley perciban ingresos de forma simultánea provenientes de la ejecución de varias actividades o contratos, las cotizaciones correspondientes serán efectuadas por cada uno de los ingresos percibidos de conformidad con la normatividad aplicable.

PARÁGRAFO 1. Para efectos de la determinación del ingreso base de cotización de los trabajadores independientes por cuenta propia y para quienes celebren contratos diferentes de prestación de servicios personales que impliquen subcontratación y/o compra de insumos o expensas, la U.A.E Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP deberá, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables, determinar un esquema de presunción de costos.

No obstante, lo anterior, los obligados podrán establecer costos diferentes de los definidos por el esquema de presunción de costos de la UGPP, siempre y cuando cuenten con los documentos que soporten los costos y deducciones, los cuales deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas que regulen las exigencias para la validez de dichos documentos.

PARÁGRAFO 2. La UGPP podrá aplicar el esquema de presunción previsto en el párrafo anterior a los procesos de fiscalización en curso y a los que se inicien respecto de cualquier vigencia fiscal y a los que, siendo procedente y sin requerir el consentimiento previo, estén o llegaren a estar en trámite de resolver a través de revocación directa y no dispongan de una situación jurídica consolidada por pago.

(...)

ARTICULO 93°. REDUCCIÓN TRANSITORIA DE SANCIONES Y DE TASA DE INTERÉS PARA OMISOS EN LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR DE LOS IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR LA DIAN. Para los contribuyentes que a 31 de diciembre de 2022 no hayan presentado las declaraciones tributarias a que estaban obligados por lo impuesto administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN y que las presenten antes del 31 de mayo de 2023, con pago o con facilidades o acuerdos para el pago solicitadas a esta fecha y suscritas antes del 30 de junio de 2023, se reducirán y liquidarán las sanciones y la tasa de interés moratoria en los siguientes términos:

- 1. La sanción de extemporaneidad se reducirá en un sesenta por ciento (60%) del monto determinado después de aplicar los artículos 641 y 640 del Estatuto Tributario.***
- 2. La tasa de interés de mora se reducirá en un sesenta por ciento (60%) de la tasa de interés establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario.***

PARAGRAFO 1. A quienes se les haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, pliegos de cargos, liquidación oficial, resolución sanción o fallo de recurso de reconsideración, las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP de que tratan

los numerales 1, 2, 3 y 4 del artículo 179 de la ley 1607 de 2012, respecto de las cuales se paguen hasta el treinta (30) de junio de 2023 la totalidad del acto administrativo, se reducirán al veinte por ciento (20%) del monto propuesto o determinado, con su respectiva actualización. En los procesos de cobro que se encuentren en curso o se inicien con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, donde se pretenda la reducción prevista en el presente párrafo, siempre que paguen la totalidad del acto administrativo, se podrán suscribir facilidades de pago a más tardar el 30 de junio de 2023 y su solicitud deberá ser radicada hasta el 15 de mayo de 2023. Lo anterior, conforme con el procedimiento que para el efecto establezca la UGPP.

PARAGRAFO 2. Estos beneficios también aplicarán para contribuyentes que corrijan las declaraciones que presenten inexactitudes en los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

(...)

ARTÍCULO 96°. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga el artículo 36-3, los artículos 57, 57-1, el artículo 126, el párrafo transitorio del artículo 143-1, el artículo 158-1, los numerales 3, 4 y 5 del artículo 207-2, los numerales 1, 2, literales c) y d) del numeral 4, 5 y 6 del artículo 235-2, el artículo 235-3, el artículo 235-4, el artículo 257-2, el artículo 306-1, el artículo 616-5, el párrafo 7 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, el artículo 4 de la Ley 345 de 1996, el artículo 5 de la Ley 487 de 1998, el artículo 97 de la Ley 633 de 2000, el artículo 365 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 15 del Decreto Legislativo 772 de 2020, el artículo 30 de la Ley 2133 de 2021; así como los artículos 37, 38 y 39 de la Ley 2155 de 2021 que regirán hasta el 1 de enero de 2023.

Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios, quedarán prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2023, con excepción del párrafo 3 del artículo 5, el Título III del Decreto Legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto Legislativo 772 de 2020.

Lo dispuesto en el artículo 2 de las Leyes 2238 y 2240 de 2022, relacionado con el término para acogerse al régimen ZESE, se aplicará hasta el 31 de diciembre de 2024.

El beneficio previsto en el artículo 40 de la Ley 2068 de 2020 estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2024.

El impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas del Capítulo I del “TÍTULO V IMPUESTOS SALUDABLES” rige a partir del primero de noviembre de 2023.

El impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas del Capítulo II del “TÍTULO V IMPUESTOS SALUDABLES” rige a partir del 1 de noviembre de 2023.

Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda.¹

1.2. Normas constitucionales objeto de limitación

A continuación, se transcriben los artículos del texto constitucional vulnerados.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

PREÁMBULO

*El pueblo de Colombia,
en ejercicio de su poder soberano, representado por sus
delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando
la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la
Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el*

¹<https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%202277%20DE%202013%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202022.pdf>

trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente:

(...)

TÍTULO II.

DE LOS DERECHOS, LAS GARANTIAS Y LOS DEBERES

(...)

CAPÍTULO 2.

DE LOS DERECHOS SOCIALES, ECONÓMICOS Y CULTURALES

(...)

ARTÍCULO 58. *Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social.*

La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica.

El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.

Por motivos de utilidad pública o de interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. Esta se fijará consultando los intereses de la comunidad y del afectado. En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, sujeta a posterior acción contenciosa - administrativa, incluso respecto del precio.

(...)

CAPÍTULO 5.

DE LOS DEBERES Y OBLIGACIONES

ARTÍCULO 95. *La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

9. *Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.*

(...)

TÍTULO VI.

DE LA RAMA LEGISLATIVA

(...)

CAPÍTULO 3.

DE LAS LEYES

(...)

ARTÍCULO 157. *Ningún proyecto será ley sin los requisitos siguientes:*

1. *Haber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva.*

2. *Haber sido aprobado en primer debate en la correspondiente comisión permanente de cada Cámara. El reglamento del Congreso determinará los casos en los cuales el primer debate se surtirá en sesión conjunta de las comisiones permanentes de ambas Cámaras.*

3. *Haber sido aprobado en cada Cámara en segundo debate.*

4. Haber obtenido la sanción del Gobierno.

ARTÍCULO 158. *Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella. El Presidente de la respectiva comisión rechazará las iniciativas que no se avengan con este precepto, pero sus decisiones serán apelables ante la misma comisión. La ley que sea objeto de reforma parcial se publicará en un solo texto que incorpore las modificaciones aprobadas.*

(...)

ARTÍCULO 160. *Entre el primero y el segundo debate deberá mediar un lapso no inferior a ocho días, y entre la aprobación del proyecto en una de las cámaras y la iniciación del debate en la otra, deberán transcurrir por lo menos quince días.*

Durante el segundo debate cada Cámara podrá introducir al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias.

En el informe a la Cámara plena para segundo debate, el ponente deberá consignar la totalidad de las propuestas que fueron consideradas por la comisión y las razones que determinaron su rechazo.

Todo Proyecto de Ley o de Acto Legislativo deberá tener informe de ponencia en la respectiva comisión encargada de tramitarlo, y deberá dársele el curso correspondiente.

<Inciso Adicionado por el artículo 8 del Acto Legislativo 1 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Ningún proyecto de ley será sometido a votación en sesión diferente a aquella que previamente se haya anunciado. El aviso de que un proyecto será sometido a votación lo dará la Presidencia de cada Cámara o Comisión en sesión distinta a aquella en la cual se realizará la votación.

(...)

ARTÍCULO 169. *El título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido, y a su texto precederá esta fórmula:*

"El Congreso de Colombia, DECRETA".

(...)

TÍTULO XII.

DEL REGIMEN ECONOMICO Y DE LA HACIENDA PUBLICA

CAPÍTULO 1.

DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

(...)

ARTÍCULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

(...)

CAPÍTULO 4.

DE LA DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS Y DE LAS COMPETENCIAS

(...)

ARTÍCULO 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

*Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*²

1.3. Antecedentes y contexto de la Ley 2277 de 2022

El día 8 de agosto de 2022, el Gobierno Nacional, por medio del Señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, Dr. Jose Antonio Ocampo, radicó en la Secretaría General de la H. Cámara de Representantes el Proyecto de Ley 118/2022 Cámara, 131/2022 Senado³, “(p)or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, de conformidad con la Constitución Política y con el cumplimiento de los requisitos formales exigidos para el efecto, el cual fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 917 de 12 de agosto de 2022. El proyecto fue radicado con mensaje de urgencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 163 de la Constitución Política.

Posteriormente, el día 6 de octubre de 2022, las Comisiones Terceras de Cámara y Senado sesionaron de manera conjunta para debatir el contenido del proyecto de ley, debates en los cuales los Honorables Congresistas presentaron sus observaciones y posiciones sobre la propuesta, aprobándose finalmente su contenido.

Entre los días 2 y 3 de noviembre de 2022, el proyecto de Ley fue aprobado, con algunas discrepancias en los textos, en las plenarias de Senado y Cámara de Representantes.

Dada la diferencia entre los textos aprobados en ambas cámaras, y de conformidad con el artículo 161 de la Constitución, entre los días 8 y 10 de noviembre de 2022 los textos fueron sometidos al trámite de conciliación, siendo el texto finalmente conciliado aprobado por las plenarias de Senado y Cámara de Representantes el día 15 de noviembre de 2022.

Ya en la etapa de sanción presidencial, el día 13 de diciembre de 2022, y de conformidad con el numeral 4º del artículo 157 de la Constitución, el Presidente de la República sancionó la Ley 2277, “(p)or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Ahora bien, según la exposición de motivos del proyecto de Ley que culminó en la expedición de esta Ley 2277, el Gobierno Nacional presentó la reforma

² Gaceta Constitucional No. 116 del 20 de julio de 1991.

³ <http://leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/proyectos-ley/cuatrenio-2022-2026/2022-2023/article/146-por-medio-de-la-cual-se-adopta-una-reforma-tributaria-para-la-igualdad-y-la-justicia-social-y-se-dictan-otras-disposiciones-mensaje-de-urgencia>

tributaria al país con el argumento de que; (i) los recursos existentes o presupuestales no resultaban suficientes para atender las grandes demandas sociales; y (ii) que existe demasiado déficit fiscal y un nivel de endeudamiento alto que genera como consecuencia la inflexibilidad presupuestal para respaldar las coberturas de los programas sociales.

Para lo anterior, señala esta exposición de motivos que *“(e)ste proyecto de reforma tributaria tiene como objeto avanzar fundamentalmente en dos dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria. Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social. Lo anterior se alcanza a través de ajustes al sistema tributario, que permiten avanzar en materia de progresividad, equidad, justicia, simplicidad y eficiencia”*⁴.

Por otra parte, si bien esta la Ley 2277 de 2022 tiene elementos que se erigen como mecanismos para volver más progresivo el sistema tributario, así como para reducir el déficit fiscal y nutrir el gasto público social, lo cierto es que, como se acusara *infra*, ciertas disposiciones de esta normativa tributaria transgreden los *principios de legalidad, certeza, equidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, unidad de materia, consecutividad e identidad flexible* (C. Pol., arts. 58, 95-9, 157, 158, 160, 169, 338 y 363), razón por la cual se acude ante este Tribunal Constitucional.

1.4. Síntesis de la demanda

Para una correcta exposición de los cargos su formulación se estructurará en las **secciones segunda (II) a quinta (VI)** de este escrito, los cuales se sintetizan y se agrupan según las normas constitucionales vulneradas en:

1.4.1. Cargo en contra del parágrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 por vulnerar el artículo 338 de la Constitución Política

Este artículo 11 de la Ley 2277, que modifica el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, Decreto Ley 624 de 1989, señala en su parágrafo 6° que la tarifa del impuesto de renta de que habla el inciso primero de este artículo, para usuarios industriales de zonas francas, dependerá de un plan de internacionalización anual de ventas, en el cual se deberán establecer objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario

⁴https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200786

industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente.

Para tal efecto, señala esta norma que los usuarios deberán suscribir el acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables, señalando también que, en caso de no suscribir el acuerdo o **incumplir los objetivos máximos de ingresos**, la tarifa del impuesto de renta será la tarifa general indicada en el inciso 1° del artículo 240 del Estatuto Tributario. Lo anterior, según el inciso 4° de este parágrafo 6°, **de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.**

En este sentido, la norma vulnera los *principios de legalidad y certeza del tributo* en tanto hace depender la tarifa del impuesto de renta para usuarios industriales de zonas francas, elemento esencial de la obligación tributaria, de un volumen de ingresos netos que, a partir de la reglamentación que de este “*plan de internacionalización y anual*” se haga, es fijado por el Gobierno Central y no por la Ley tributaria.

1.4.2. Cargo en contra del parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 por vulnerar los artículos 58, 95-9 y 363 de la Constitución Política

Esta norma señala que 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.

En este sentido, la norma da a entender que, para el caso de los hidrocarburos, el monto que el operador, contratista o asociado, sufraga al Estado por concepto de regalías, se hace con cargo a su patrimonio, y que, por lo tanto, desde el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria, este monto representa para este tipo de contribuyentes un ingreso gravable en algún punto del tiempo, cuando lo cierto es que, ontológicamente, el operador, contratista o asociado, en la industria de hidrocarburos, solo adquiere el derecho de dominio de lo que le corresponde al final del proceso productivo, y con cargo al *tanque de fiscalización o punto de entrega*, una vez sufragada las regalías por su labor.

Por lo anterior, se acusa la norma por omitir que, para el caso de los hidrocarburos, el monto de las regalías no integra la base gravable del impuesto sobre la renta, lo que, en virtud de los *principios de equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad*, resultaba imperativo para el Legislador por mandato expreso de la Constitución Política.

1.4.3. Cargo en contra de los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 por vulnerar los artículos 157 y 160 de la Constitución Política

Estos artículos, que modifican los delitos contra la Hacienda Pública en Colombia, vulneran los *principios de consecutividad e identidad flexible*, en tanto: (i) Fueron introducidos como nuevos artículos en los informes de ponencia para los debates de las plenarias de la Cámara de Representantes y el Senado de la República, sin que se hubiera contemplado en el proyecto de ley ni en la ponencia para primer debate, así como tampoco en las sesiones conjuntas de las comisiones económicas correspondientes; (ii) constituyen una modificación al Código Penal que no guarda una relación temática clara, específica, estrecha, necesaria y evidente, con los temas del Proyecto de Ley, que en lo sustancial era una regulación sobre impuestos y no sobre materias que inciden en el derecho fundamental a la libertad personal, como son las penales propiamente.

1.4.4. Cargos en contra de los artículos 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 por vulnerar los artículos 158 y 169 de la Constitución Política de Colombia.

Estas normas **no guardan una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022, la cual se refiere a la obtención de rentas de naturaleza tributaria propiamente.**

1.4.5. Pretensiones de la demanda por inconstitucionalidad

Se solicita respetuosamente a este Honorable Tribunal Constitucional hacer las siguientes declaraciones:

1. Declarar **INEXEQUIBLE** el parágrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.
2. Declarar la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 en el entendido de que, en el caso de la industria de hidrocarburos, y para efectos de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, el monto sufragado por

concepto de regalías de que habla este artículo no constituye un ingreso gravable.

3. Declarar **INEXEQUIBLES** los artículos 69, 70 y 89 de la Ley 2277 de 2022.
4. Declarar **INEXEQUIBLE** el párrafo 1° del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022.
5. Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión “*Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios, quedarán prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2023, con excepción del párrafo 3 del artículo 5, el Título III del Decreto Legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto Legislativo 772 de 2020*”, contenida en el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022.

II. SEGUNDA SECCIÓN – CARGO ÚNICO EN CONTRA DEL ARTÍCULO 11 (PARCIAL) DE LA LEY 2277 DE 2022

La **segunda sección (II)** de este escrito desarrolla el cargo único en contra del párrafo 6° del artículo 11 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, cargo por infracción a los *principios de legalidad y certeza del tributo*.

En este sentido, para justificar la pretensión de inexecutable de esta norma, se utilizarán los siguientes elementos: **(2.1)** Los *principios de legalidad y certeza* en materia tributaria; **(2.2)** la formulación del cargo único; y **(2.3)** la petición de fondo.

2.1. Los principios de legalidad y certeza tributaria

El poder tributario, como expresión política de la voluntad soberana, se concreta en la facultad de crear tributos, entendidos estos, según la tricotomía vigente, como impuestos, tasas y contribuciones. Dicho poder de imposición, desde los albores del constitucionalismo en la edad media, gira alrededor del principio “*nullum tributum sine legem; no taxation without representation*”, cuya vigencia y reconocimiento, como señala RODRIGUEZ BEREIJO, es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los representantes de los contribuyentes, cuyo cumplimiento es garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y de la propiedad de los ciudadanos, puesto que el acto jurídico que impone el tributo debe establecer

previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido.⁵

Este principio, entendido como *principio de legalidad o reserva de Ley*, cumple también la función política de asegurar la democracia a través de la participación de los ciudadanos en las decisiones económicas que los afectan (C. Pol., art. 2º) mediante la intervención de estos en la configuración y el diseño del sistema tributario.

Ya en nuestro medio jurídico, el artículo 338 de la Constitución Política⁶ señala expresamente que **la competencia para crear, modificar y eliminar tributos, así como para fijar los elementos estructurales de este tipo de obligación, le corresponde al Congreso de la República, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales o distritales.**

A la luz de este principio, la Jurisprudencia Constitucional ha considerado que, al ejercer dicha competencia, el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales deben determinar los elementos estructurales del tributo, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, o estos deben ser determinables a partir de la ley, ordenanza o acuerdo, según sea el caso. De esta manera se satisface el *principio de legalidad* y, por contera, el *principio de certeza del tributo*.

⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, ALVARO, *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la constitución)*, Texto de la conferencia pronunciada en las XV Jornadas de Estudio, organizadas por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, sobre “*El sistema económico en la Constitución española*”, 1992, pág. 26.

⁶ La Constitución Política de Colombia define un marco político e institucional muy preciso en materia de Hacienda Pública, el cual permite orientar la actividad financiera del Estado y establecer límites y competencias a los entes públicos en cuanto al poder financiero, es decir la función de obtener ingresos (a través del sistema tributario o de otros medios como el crédito público) y de realizar gastos públicos.

En este sentido, la Carta Política de 1991 incorpora o recibe instituciones o conceptos elaborados por el Derecho financiero, elevándolos a la categoría de principios o normas constitucionales como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado. Como bien advierte el maestro RODRÍGUEZ BEJEIRO, al referirse a la Hacienda Pública como materia constitucionalizada, “(l) a incorporación de los principios tributarios y presupuestarios a la Constitución —en cuanto materia constitucionalizada, esto es, en cuanto Derecho constitucional por el rango de las normas— y la regulación por el Texto constitucional de la atribución de potestades y competencias en materia financiera a los diferentes poderes del Estado constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho, e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por los ciudadanos del manejo de la Hacienda Pública”. RODRÍGUEZ BEREIJO, ALVARO, *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la constitución)*, op. cit., pág. 12.

Particularmente, y ya sobre la definición de los elementos estructurales de los impuestos⁷ nacionales a cargo del Congreso de la República, dijo la Corte:

*«La definición de los elementos estructurales de los impuestos nacionales está a cargo del Congreso de la República. En este sentido, la Corte ha reiterado que la ley mediante la cual se crea un impuesto de carácter nacional “debe definir todos los elementos de la obligación tributaria” “de manera clara e inequívoca”».*⁸

Y en la misma providencia, pero ya refiriéndose a los impuestos territoriales, señaló:

*«Por su parte, en relación con los impuestos territoriales, la Corte ha resaltado que, “cuando la ley autoriza su creación, (...) existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o de los concejos municipales, según el caso” en relación con la definición de los elementos del respectivo tributo.”»*⁹

Por otra parte, la H. Corte Constitucional, en la **Sentencia C-060 de 2018**, reconoció que el *principio de legalidad tributaria* implica que los ciudadanos conozcan con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos para con el Estado.

Dijo la Corte:

“la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos para con el Estado. A su vez, esta misma consecuencia está vinculada con la eficacia del derecho al debido proceso, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los

⁷ Los impuestos, según la Jurisprudencia Constitucional, configuran una categoría de tributo y se caracterizan por: “(i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; (ii) el hecho generador que los sustenta puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; (iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; (iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; (v) su pago es obligatorio, y (vi) el Estado dispone de ellos con fundamento en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva”. Corte Constitucional. Sentencia C-101 de 2022, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-269 de 2019, M.P. Carlos Bernal Pulido. La Corte reitera las Sentencias C-004 de 1993, C-084 de 1995, C-390 de 1996, C-987 de 1999, C-1097 de 2001 y C-227 de 2002 y C-891 de 2012.

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-269 de 2019, M.P. Carlos Bernal Pulido. Cfr. Sentencias C-891 de 2012 y C-227 de 2002.

jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria. Así, se exige al Legislador que la norma tributaria deba anteceder la producción de las consecuencias normativas que prevé para efectos de que los sujetos pasivos no sean sorprendidos con el gravamen.”¹⁰

En este sentido, no resulta tampoco válido, y por lo tanto resulta inconstitucional y contrario a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, las expresiones ambiguas que determinen algún elemento específico del tributo, o se intente delegar su definición a la administración en uso de su facultad reglamentaria.

Con buen criterio, esta Alta Corte señaló en su **Sentencia C-585 de 2015** que:

*“se violan los principios de legalidad y certeza tributaria cuando se delega a la administración elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas. En ese sentido, se infringe la Constitución cuando el Legislador confiere a las autoridades gubernamentales la competencia para definir uno de los elementos estructurales del tributo, salvo que se trate de aquellos casos en los que la administración define la tarifa de las tasas o contribuciones, pero bajo el método y el sistema establecido en la ley”.*¹¹

Finalmente, la Jurisprudencia Constitucional contempla que los aspectos técnicos o variables económicas sujetas a actualización permanente, son aquellos asuntos que valida y usualmente son delegados a la definición mediante reglamento.

Dijo la Corte:

«“(…) en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas. La Constitución se ubica entonces en un punto intermedio de dos extremos, pues por una parte no admite que se entregue la competencia exclusiva del Congreso de predeterminar con

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-585 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

claridad los elementos esenciales del tributo, pero tampoco impide que se delegue en el Gobierno la reglamentación de aspectos técnicos, fluctuantes, que requieren actualidad y detalle, sin desconocer que inciden en la base gravable.”

Conforme las reglas anteriores, la Corte reafirma que la determinación de los elementos esenciales del tributo, o del método y el sistema de las tasas y las contribuciones, recae en la órbita exclusiva de los cuerpos de representación popular y, en particular, del Legislador. Con todo, variables técnicas o económicas pueden ser válidamente adscritas para su definición por las autoridades gubernamentales, siempre y cuando cumplan dos condiciones: (i) que se trate de aspectos que por su naturaleza o por su necesidad de continua actualización, no puedan ser previstos de antemano y de manera precisa por la ley; y (ii) que en todo caso existe un parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el Legislador, o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica.»¹²

Corolario de lo anterior, los *principios de legalidad y certeza* se erigen como límites materiales del poder tributario, en tanto son garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y de la propiedad de los ciudadanos, así como les permite conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos para con el Estado.

2.2. Formulación del cargo único en contra del párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022

El párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 **vulnera el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia.**

Este artículo 11 de la Ley 2277, que modifica el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, Decreto Ley 624 de 1989¹³, señala en su párrafo 6° que la tarifa del impuesto de renta de que habla el inciso primero de este artículo¹⁴, para

¹² Corte Constitucional. Sentencia C-278 de 2019, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. La Corte reitera lo dicho en la Sentencia C-585 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

¹³ Diario Oficial No. 30.756 del 30 de diciembre de 1989.

¹⁴ A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable una tarifa del 20% del impuesto sobre la renta.

usuarios industriales de zonas francas, dependerá de un plan de internacionalización anual de ventas, en el cual se deberán establecer objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente.

Para tal efecto, señala esta norma que los usuarios deberán suscribir el acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables, señalando también que, en caso de no suscribir el acuerdo o **incumplir los objetivos máximos de ingresos**, la tarifa del impuesto de renta será la tarifa general indicada en el inciso 1° del artículo 240 del Estatuto Tributario. Lo anterior, según el inciso 4° de este parágrafo 6°, **de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.**

En este sentido, la norma hace depender la tarifa del impuesto de renta para usuarios industriales de zonas francas, elemento esencial de la obligación tributaria, de un volumen de ingresos netos que, a partir de la reglamentación que de este *“plan de internacionalización y anual”* se haga, es fijado por el Gobierno Central y no por la Ley tributaria.

En efecto, no es la Ley tributaria la que determina el volumen de ingresos por operaciones que el usuario industrial de zonas francas debe cumplir para ser sujeto de la tarifa de que habla el inciso primero de este artículo 11, sino que es el Gobierno Central, con base en este parágrafo 6°, el que, haciendo uso de su potestad reglamentaria, fija el monto de ingresos a partir del cual aprueba o desaprueba el señalado *“plan de internacionalización y anual”*, con la consecuente incidencia e indeterminación de la tarifa del impuesto sobre la renta para estos usuarios. Dicho de otra manera, para el deudor tributario no está definida en la Ley con exactitud cuál es la tarifa del impuesto sobre la renta, en tanto esta depende de un umbral mínimo de ingresos netos que, para efectos de aprobar o improbar el *“plan de internacionalización y anual”* que presenten estos usuarios industriales de zonas francas, termina siendo fijado por el Gobierno Nacional.

A guisa de ejemplo, bien puede el Gobierno Nacional fijar como monto de ingresos a partir del cual aprueba o desaprueba el señalado *“plan de internacionalización”* la suma de US \$2 millones FOB, US \$3 millones FOB, US \$5 millones FOB, US \$10 millones FOB, sin que el deudor tributario conozca en la Ley tributaria el volumen de ingresos por

operaciones que debe cumplir para poder gozar de la tarifa de que habla el inciso primero de este artículo 11.¹⁵

Por otra parte, no se está ante variables técnicas o económicas que puedan ser válidamente adscritas para su definición a las autoridades administrativas. El volumen de ingresos, para efecto de la determinación de las tarifas del impuesto sobre la renta, no es un aspecto que por su naturaleza o por su necesidad de continua actualización no pueda ser previsto de antemano y de manera precisa por la Ley.

Como es constatable, de *lege lata* la fijación de una determinada alícuota en función de los ingresos no es algo que se delegue al Gobierno Nacional. Véase el caso de la tarifa marginal en el impuesto sobre la renta para personas naturales (E.T., art. 241) o la tarifa marginal en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (E.T., art. 908). En estos tributos la alícuota crece en función de los ingresos (alícuota progresiva), los cuales, para efectos de su determinación, son fijados de manera clara y precisa en la Ley.

De otro lado, la circunstancia de que la tarifa de que habla el inciso primero de este artículo 11 sea especial, y no la indicada en el inciso primero del artículo 240 del Estatuto Tributario, no justifica el vaciamiento de las competencias del Legislador en materia tributaria, así como la incertidumbre del deudor tributario ante la pérdida de certeza en las condiciones que son de la esencia del impuesto. Como se dijo *supra*, el *principio de legalidad* (y su modalidad de *certeza*) es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los representantes de los contribuyentes, cuyo cumplimiento es garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y de la propiedad de los ciudadanos, puesto que el acto jurídico que impone el tributo debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido .

En suma, la norma acusada vulnera los *principios de legalidad y certeza del tributo* en tanto; **(i)** delega la fijación de un elemento esencial de la obligación tributaria en el Gobierno Nacional; **(ii)** no permite, para el caso de los usuarios industriales de zonas francas, conocer la tarifa del impuesto sobre la renta de manera clara e inequívoca.

¹⁵ Se usa valores expresados en términos FOB y no en UVT por hacer alusión práctica en aquellos términos a algún volumen de ingresos por exportaciones requerido en la reglamentación del mencionado “*plan de internacionalización y anual*”.

2.3. Petición de fondo

Se solicita respetuosamente a la Honorable Corte Constitucional declarar **INEXEQUIBLE** el parágrafo 6º del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

III. TERCERA SECCIÓN – CARGO ÚNICO EN CONTRA DEL ARTÍCULO 19 (PARCIAL) DE LA LEY 2277 DE 2022

La **tercera sección (III)** de este escrito desarrolla el cargo único en contra del parágrafo 1º del artículo 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, cargo por infracción a los *principios de equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad*.

En este sentido, para justificar la pretensión de inexecutable de esta norma, se utilizarán los siguientes elementos: **(3.1)** los *principios de equidad y capacidad contributiva*; **(3.2)** el *principio de no confiscatoriedad*; **(3.3)** la formulación del cargo único; y **(3.4)** la petición de fondo.

3.1. Los principios de equidad y capacidad contributiva como criterios objetivos en la ponderación de cargas y beneficios o gravámenes entre los destinatarios de la Ley tributaria

Si bien es cierto que el Legislador goza de una amplia cláusula de configuración en materia tributaria¹⁶, que incluye la posibilidad de usar

¹⁶ Acerca de las condiciones de racionalidad del sistema tributario, la H. Corte Constitucional ha señalado que “(d)e acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario”. Corte Constitucional. Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. De otro lado, sobre la justicia tributaria, como síntesis de los límites constitucionales al poder de imperio del Estado, la Corte Constitucional en Sentencia C-293 de 2020, y con motivo del control abstracto de constitucionalidad al impuesto solidario, reiteró que “el principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos”. Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger. Sobre los alcances del principio de *justicia tributaria* pueden verse también las Sentencias C-690 de

elementos del sistema tributario con fines extrafiscales, como la promoción y el crecimiento económico o la conservación del medio ambiente (C. Pol., arts. 150 y 334), también es cierto, como lo manifiesta la jurisprudencia tranquila y pacífica de la H. Corte Constitucional, que el *principio de equidad* se constituye en un límite y un deber a este poder de imposición.¹⁷

Al respecto, este Alto Tribunal ha precisado que la equidad se constituye en “*un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados*”, señalando además que “*(u)na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión*”.¹⁸

En Igual sentido, este Alta Corte, en reciente jurisprudencia, precisó que «*(e)l principio de equidad tributaria exige que, en la determinación de los tributos, el Legislador debe considerar la capacidad contributiva de los obligados con el objeto de “evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”*»¹⁹.

Ahora bien, sobre los límites que el Legislador económico debe tener en cuenta a la hora de ponderar cómo se distribuyen las cargas y los beneficios en materia tributaria, la **Sentencia C-087 de 2019** es explícita al afirmar que «*respecto del principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución, la Corte ha sostenido que se refiere a la prohibición de que se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al*

1996, C-252 de 1997, C-1060 de 2001, C-492 de 2015, C-060 de 2018, C-059 de 2019 y C-087 de 2019 entre otras.

¹⁷ Sobre los límites que el Constituyente ha impuesto a la libertad de configuración normativa del Legislador, la Jurisprudencia Constitucional ha sido enfática en destacar que esta «*(...) no puede ser absoluta ni arbitraria, sino que debe desarrollarse conforme a los límites que impone la misma Carta. En este sentido, la doctrina constitucional ha considerado que la competencia normativa del legislador resulta acorde con el estatuto superior, siempre y cuando tenga en cuenta los siguientes aspectos: i) que atienda los principios y fines del Estado tales como la justicia y la igualdad entre otros; ii) que vele por la vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos que en el caso procesal civil puede implicar derechos como el debido proceso, defensa y acceso a la administración de justicia (artículos 13, 29 y 229 C.P.); iii) que obre conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la definición de las formas y iv) que permita la realización material de los derechos y del principio de la primacía del derecho sustancial sobre las formas (artículo 228 C.P.). De allí que no se estimen válidas, las disposiciones procesales ‘que anulan u obstaculizan irrazonablemente el ejercicio del derecho de acción’, precisamente porque un objetivo constitucional legítimo es el de ‘realizar objetiva, razonable y oportunamente el derecho sustancial’.*» Corte Constitucional. Sentencia C-086 de 1996, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

¹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-431 de 2020, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

*contribuyente. De acuerdo con las Sentencias C-600 y C-614 de 2014, “Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”. Dicho principio se compone de dos variables: (i) la **equidad horizontal**, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a los contribuyentes que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la **equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad**, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto».²⁰ (Énfasis fuera del texto original)*

Particularmente, sobre esta dimensión vertical de la *equidad* o *principio de progresividad* y la distribución de la carga tributaria, CARDENAS SANTAMARIA sostiene que “*un impuesto se considera progresivo cuando recae proporcionalmente más en las personas de mayor capacidad económica. Este caso es normalmente el del impuesto a la renta*” y agrega sobre el *principio de capacidad contributiva*, que “*cada contribuyente estaría dispuesto a tributar de acuerdo con su riqueza o sus ingresos, lo cual es útil porque permite separar la obligación tributaria de los beneficios que se perciben por la prestación de los servicios del Estado*”.²¹

Por otra parte, sobre la relación entre la equidad y la capacidad de pago de los agentes económicos en el ordenamiento jurídico colombiano, si bien la Constitución Política no hace alusión explícita al *principio de capacidad contributiva*²² lo cierto es que sí hace referencia al deber de contribuir en condiciones de justicia (C. Pol., arts. 95-9 y 363), lo cual debe ser interpretado desde la perspectiva de la capacidad económica de los contribuyentes²³.

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-087 de 2019, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

²¹ CARDENAS SANTAMARIA, MAURICIO, *Introducción a la Economía Colombiana*, 4º ed., Bogotá, Edit. Fedesarrollo - Alpha Editorial, 2020. Págs. 183 a 203.

²² Constituciones como la italiana son explícitas a la hora de consagrar este principio. Véase, por ejemplo, el artículo 53 de esta Carta, el cual señala que “(t)odos estarán obligados a concurrir a los gastos públicos en proporción a su **capacidad contributiva**”. (Énfasis fuera del texto original)

²³ La doctrina del Derecho de la Hacienda Pública ha sido precisa al distinguir el *principio de capacidad contributiva* del *principio de equidad*. Al respecto, PLAZAS VEGA sostiene que “(s)i hemos de acudir a la dialéctica hegeliana, bien podríamos afirmar que los principios de equidad y progresividad están implícitamente contenidos en el de capacidad contributiva, pero no se confunden con el, como la semilla no puede confundirse con el árbol”. PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3º ed., vol. II, op. cit., pág 849.

En este sentido, bien puede decirse, que esta exigencia-deber de establecer gravámenes en función de la capacidad económica se constituye en una síntesis de la exigencia de justicia, o, dicho de otra forma, la imposición tributaria equitativa únicamente puede estar soportada sobre la capacidad de pago del contribuyente.²⁴

En la misma dirección, la Jurisprudencia Constitucional cuando sostiene que la capacidad contributiva se define como la **posibilidad económica de tributar** y no se agota con la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo.

Dijo la Corte:

*«El concepto de **capacidad contributiva** se deriva del deber de solidaridad, lo cual lo convierte en un principio autónomo que se entiende como la condición individual y concreta para pagar tributos. De igual forma, se trata de una capacidad relativa y debe basarse en índices reveladores de riqueza. También, ha sido entendida como la fuerza calificada, cuantitativa y cualitativa para medir una capacidad idónea, real y cierta de las personas para pagar tributos.*

En otras palabras, se trata de “(...) la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”. Por tal razón, el establecimiento justo y proporcionado de un impuesto debe observar la capacidad económica del obligado. Bajo esta perspectiva, si bien es un postulado que no está expresamente establecido en la Constitución, se deriva de los principios de igualdad, solidaridad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad.

(...)

La Sentencia C-580 de 1992 recordó que cualquier modelo de tributación debe atender a “(...) la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las

²⁴ El profesor AMATUCCI, refiriéndose al *principio de capacidad contributiva*, lo describe como “el supuesto real, límite y parámetro del recaudo y consiste en la idoneidad del sujeto para ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad”, ANDREA, *El Ordenamiento Jurídico de la Hacienda Pública*, 3º ed., Bogotá, Edit., Temis, 2004. Pág. 106.

cargas públicas”. En tal sentido, es imprescindible que exista una correlación entre la imposición y un índice de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado.

(...)

En suma, la capacidad contributiva hace referencia a la posibilidad real y concreta de tributar. Esto se traduce en la posibilidad de contribuir al gasto público del Estado de tal forma que la persona aún mantenga condiciones dignas de vida. Por lo anterior, está estrechamente relacionada con el derecho al mínimo vital, al igual que con los principios de igualdad, equidad tributaria y el deber de solidaridad. Bajo este entendido, la imposición de tributos debe atender a criterios de riqueza, patrimonio o actividad productiva y no puede basarse exclusivamente en la capacidad adquisitiva de los obligados o en los simples ingresos.

*Este elemento estructural permite diferenciar los llamados impuestos directos e indirectos. La **Sentencia C-426 de 2005** estableció que en los impuestos indirectos no existe una identificación concreta previa del sujeto obligado. En tal sentido, precisó lo siguiente:*

“(...) la capacidad de pago solamente se puede determinar por la propensión al consumo de los distintos sujetos pasivos del tributo. En tal virtud, los contribuyentes que con mayor frecuencia incurran en el hecho gravado pagarán proporcionalmente más que los demás, y es evidente que quienes tienen mayores recursos normalmente efectuarán erogaciones por mayor cuantía de las que tienen menos medios. En este tipo de impuestos existe la posibilidad de acentuar las cargas tributarias sobre los que tengan una mayor capacidad económica, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos de lujo”.

Por su parte, en los impuestos directos, como por ejemplo el de renta o el predial, los sujetos contribuyentes están plenamente identificados, pues su capacidad de pago se demuestra mediante indicadores tales como los ingresos o el patrimonio, con los respectivos instrumentos de depuración de la base gravable que

aseguran la determinación de la verdadera condición fiscal del sujeto pasivo.»²⁵ (Énfasis de la sentencia)

En conclusión, la capacidad contributiva, como límite al poder de configuración legislativo, exige que la imposición tributaria equitativa únicamente puede estar soportada sobre la capacidad de pago del contribuyente. En este sentido, la imposición de tributos debe atender a criterios de riqueza, patrimonio o actividad productiva, así como a la renta real, y no ficticia, del contribuyente.

3.2. El principio de no confiscatoriedad

Dentro de los principios que racionalizan la potestad tributaria del Legislador se encuentra el *principio de no confiscatoriedad*, el cual proscribía tratamientos fiscales que generen un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, privándolo de la fuente de imposición. Así, como señala la Jurisprudencia Constitucional, “*sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares*”. Esto “*en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo e impide el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo*”.²⁶

Si bien en el ordenamiento constitucional colombiano no se hace alusión expresa a este principio, como sí se hace en constituciones como la española²⁷ o la peruana²⁸, la prohibición de los tributos confiscatorios tiene

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

²⁷ Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, **en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio**. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. (Énfasis fuera del texto original)

²⁸ Artículo 74.- Principio de Legalidad Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

como fundamentos constitucionales la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (C. Pol., arts. 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributaria (C. Pol., arts. 95-9 y 363).

En esta dirección, sobre estos fundamentos constitucionales del principio de no confiscatoriedad, la Jurisprudencia Constitucional ha dicho lo siguiente:

«La prohibición de los tributos confiscatorios tiene otros fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts 95 ord 9º y 363). En efecto, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado, tal y como ya lo había establecido esta Corporación, cuando señaló:

Cierto tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado -particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del "impuesto confiscatorio" o "expropiatorio", deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (Énfasis fuera del texto original)

trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal.»²⁹

Finalmente, es importante resaltar que, como señala tanto la Jurisprudencia Constitucional como la Doctrina del Derecho de la Hacienda Pública, en la imposición directa, y particularmente en el impuesto sobre la renta, la renta líquida gravable es, sin duda, una expresión inmediata de la *capacidad contributiva* de los agentes económicos, así como del mencionado *principio de no confiscatoriedad*.³⁰ En este sentido, para la verificación de la equidad y la justicia tributaria es forzoso acudir al *principio de razonabilidad*, con miras a determinar si la fijación de un tributo se sujetó o no efectivamente a una base reveladora de la capacidad contributiva de las personas y de su posibilidad real de financiar el tributo, en los términos del artículo 95-9 del Texto Superior.

En suma, los impuestos deben responder a “(...) *realidades demostrativas de la capacidad de pago de [los] contribuyente[s]*” y que su valor no se imponga respecto de un patrimonio o ingresos que las personas “*no poseen en realidad*”.³¹

3.3. Formulación del cargo único en contra del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022

3.3.1. Marco constitucional del Sistema General de Regalías (SGR)

En Colombia, los artículos 332, 360 y 361 de la Constitución Política regulan lo relacionado con la propiedad del subsuelo y las regalías como recurso de *iure imperi*.

Al respecto, señalan estos artículos de la Constitución:

ARTÍCULO 332. *El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes.*

²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

³⁰ PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3° ed., vol. II, op. cit., pág 398.

³¹ Corte Constitucional. Sentencia C-052 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa.

(...)

ARTÍCULO 360. <Artículo modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.

Mediante otra ley, a iniciativa del Gobierno, la ley determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando - ingresos corrientes del Sistema General de Regalías se destinarán a la financiación de proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo social, económico, y ambiental de las entidades territoriales.

Los ingresos a los que se refieren el inciso anterior, se distribuirán de la siguiente manera:

20% para los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelante la explotación de recursos naturales no renovables, así como para los municipios con puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos. Los municipios donde se exploten recursos naturales no renovables tendrán además una participación adicional del 5% que podrán ser anticipados en los términos que defina la ley que desarrolle el Sistema.

15% para los municipios más pobres de país, con criterios de necesidades básicas insatisfechas y población, de los cuales, mínimo dos (2) puntos porcentuales se destinarán a proyectos relacionados o con incidencia sobre el ambiente y el desarrollo sostenible, que serán invertidos de acuerdo con una estrategia nacional de protección de áreas ambientales estratégicas por los municipios.

34% para los proyectos de inversión regional de los departamentos, municipios y distritos, con criterios de necesidades básicas insatisfechas, población y desempleo, priorizando proyectos de alto impacto regional.

1% para la conservación de las áreas ambientales estratégicas y la lucha nacional contra la deforestación.

10% para la inversión en ciencia, tecnología e innovación, a través de convocatorias públicas, abiertas, y competitivas, en los términos que defina la ley que desarrolle el Sistema, de los cuales, mínimo dos (2) puntos porcentuales se destinarán a investigación o inversión de proyectos de ciencia, tecnología e innovación en asuntos relacionados o con incidencia sobre el ambiente y el desarrollo sostenible.

2% para el funcionamiento, la operatividad y administración del sistema, para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos y conocimiento y cartografía geológica del subsuelo, la evaluación y el monitoreo del licenciamiento ambiental a los proyectos de exploración y explotación de recursos naturales no renovables, para el incentivo a la exploración y a la producción.

1% para la operatividad del Sistema de Seguimiento, Evaluación y Control que velará por el uso eficiente y eficaz de los recursos, fortaleciendo la transparencia, la participación ciudadana y el Buen Gobierno; de este, la mitad se destinará a la Contraloría General de la República.

El remanente se destinará al ahorro para el pasivo pensional y al ahorro para la estabilización de la inversión.

El mayor recaudo generado, con respecto al presupuesto bienal de regalías, se destinará en un 20% para mejorar los ingresos de las entidades territoriales donde se exploren y exploten recursos naturales no renovables, así como para los municipios con puertos marítimos o fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, un 10% para los municipios más pobres de país, con criterios de necesidades básicas insatisfechas y población, un 20% para la conservación de las áreas ambientales estratégicas, y la lucha nacional contra la deforestación, un 5% para proyectos de emprendimiento y generación de empleo que permita de manera progresiva la ocupación de la mano de obra local en actividades económicas diferentes a la explotación de recursos naturales no renovables, y el 45% restante se destinará para el ahorro de los departamentos, municipios y distritos.

La ley a la que se refiere el inciso segundo del artículo 360 de la Constitución Política reglamentará todo lo contenido en este artículo, de manera que los proyectos de inversión guarden concordancia con el Plan Nacional de Desarrollo y los planes de desarrollo de las entidades territoriales. De igual manera, esta ley determinará las condiciones para la priorización de las Inversiones en agua potable y saneamiento básico, infraestructura educativa, generación de empleo formal y demás sectores de inversión, así como en las zonas costeras, fronterizas y de periferia. Así mismo, regulará los procesos e instancias de decisión que participarán en la definición de los proyectos de inversión, la cual deberá atender el principio de planeación con enfoque participativo, democrático y de concertación. En dichas instancias podrá participar el Gobierno nacional, propendiendo por el acceso de las entidades territoriales a los recursos de Sistema General de Regalías.

El Sistema General de Regalías tendrá un sistema presupuestal propio de iniciativa del Gobierno nacional, que se regirá por normas orgánicas en los términos del artículo 151 de la Constitución Política, el presupuesto será bienal y no hará parte del Presupuesto General de la Nación.

PARÁGRAFO. *En ningún caso los porcentajes que actualmente reciben los departamentos, municipios y distritos por los fondos de Desarrollo Regional y Compensación Regional se disminuirán, como lo dispone el porcentaje de inversión regional establecido en este artículo.*

PARÁGRAFO 4o. *<Parágrafo adicionado por el artículo 1 del Acto Legislativo 4 de 2017 -continúa vigente-. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando una entidad territorial que recibe recursos del Sistema General de Regalías para el ahorro pensional territorial cubra sus pasivos pensionales, destinará los recursos provenientes de esta fuente a la financiación de proyectos de inversión. Durante los veinte (20) años siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, estos proyectos deberán tener como objeto la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación integral de víctimas. Estos proyectos deberán ser definidos, por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión de que trata el parágrafo 7 transitorio del artículo 2o del presente*

acto legislativo; con posterioridad a los veinte (20) años, dichos proyectos deberán ser definidos por los Órganos Colegiados de Administración y Decisión Municipales y Departamentales que trata el parágrafo 2 del presente artículo.

Las entidades territoriales que a la fecha de entrada en vigencia del presente Acto Legislativo cuenten con recursos de ahorro pensional provenientes del Sistema General de Regalías, que sobrepasen el cubrimiento requerido de sus pasivos pensionales, los destinarán igualmente a la financiación de proyectos de inversión en los términos señalados en el inciso anterior.

El Gobierno nacional, mediante decreto con fuerza de ley, que expedirá dentro de los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, reglamentará la materia.

Para las entidades territoriales con una baja o nula incidencia del conflicto armado, los proyectos deberán ser aprobados por los Órganos Colegiados de Administración y decisión municipales y departamentales que trata el parágrafo 2 del presente artículo, y serán destinados prioritariamente para la reparación integral a las víctimas o para el cierre de brechas.

PARÁGRAFO 1o. TRANSITORIO. <Adicionado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2019> El parágrafo 4o. del artículo 1o y los párrafos transitorios 7o., 9o. y 10 del artículo 2o adicionados al presente artículo mediante el Acto legislativo número 04 de 2017 mantienen su vigencia, salvo lo relacionado con el inciso 3o. del parágrafo 7o. transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, modificado por dicho Acto Legislativo. En todo caso y en desarrollo del Acto Legislativo número 02 de 2017, el Gobierno nacional debe garantizar la intangibilidad de los recursos de que trata este parágrafo transitorio, para cumplir con los mandatos relacionados con el Acuerdo Final para la terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera.

PARÁGRAFO 2o. TRANSITORIO. <Adicionado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2019> El Gobierno nacional radicará a más tardar el 30 de marzo de 2020 el proyecto de ley que ajuste el Sistema General de Regalías. Hasta tanto se promulgue la ley, seguirá vigente el régimen de regalías

contemplado en los Actos Legislativos 05 de 2011 y 04 de 2017 y las normas que lo desarrollen.

Si al 30 de agosto de 2020 el Congreso de la República no ha expedido la ley a que se refiere el inciso anterior, se faculta por un (1) mes al Presidente de la República para expedir decretos con fuerza de Ley que garanticen la operación del Sistema según el nuevo marco constitucional, incluido el presupuesto para el 2021.

PARÁGRAFO 3o. TRANSITORIO. *<Adicionado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2019> El Gobierno nacional deberá, por medio del Sistema General de Regalías, adelantar los recursos que sean necesarios para la Paz, definidos en el Acto Legislativo 04 de 2017 a los que hace referencia el párrafo transitorio 7o. de este artículo, correspondientes al 7% de las regalías para el OCAD Paz, previstos para la vigencia del Acuerdo. Dichos recursos serán invertidos exclusivamente en la implementación de los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET) o, en su momento, la Hoja de Ruta que los incorpore, durante los años 2020, 2021 y 2022.*

En el caso en que los recursos de la asignación Paz sean efectivamente menores a los proyectados en el momento de adelantar los recursos, el Sistema General de Regalías, garantizará el pago de las obligaciones con cargo a los recursos de ahorro para la estabilización de la inversión.

Para el efecto y con cargo a los mismos recursos, las entidades que ejerzan administración del OCAD Paz correspondiente coordinarán la estrategia de estructuración de los proyectos.

PARÁGRAFO 7o. TRANSITORIO. *<Parágrafo adicionado por el artículo 2 del Acto Legislativo 4 de 2017 -continúa vigente-. El nuevo texto es el siguiente:> Durante los veinte (20) años siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, un 7% de los ingresos del Sistema General de Regalías se destinarán a una asignación para la Paz que tendrá como objeto financiar proyectos de inversión para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación de víctimas.*

Igual destinación tendrá el 70% de los ingresos que por rendimientos financieros genere el Sistema General de Regalías en estos años, con excepción de los generados por las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del presente artículo. El 30% restante se destinará para incentivar la producción de municipios, en cuyos territorios se exploten los recursos naturales no renovables y a los municipios y distritos con puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o derivados de los mismos.

<Inciso 3 no continúa vigente>

Los recursos a los que se refieren los incisos 1 y 2 de este párrafo, se distribuirán priorizando las entidades territoriales más afectadas por la pobreza rural, las economías ilegales, la debilidad institucional, el conflicto armado y los municipios en cuyo territorio se adelanten explotaciones de recursos naturales no renovables y se orientarán a cerrar las brechas sociales, económicas e institucionales en dichas entidades territoriales.

Los proyectos de inversión a ser financiados con los recursos a los que se refieren los incisos 1 y 2 de este párrafo, serán definidos por un Órgano Colegiado de Administración y Decisión, en el cual tendrán asiento el Gobierno nacional, representado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado, un (1) representante del organismo nacional de planeación, y un (1) representante del Presidente de la República; el Gobierno departamental representado por dos (2) Gobernadores y el Gobierno municipal, representado por dos (2) alcaldes.

Asistirán a este Órgano Colegiado de Administración y Decisión, en calidad de invitados permanentes con voz y sin voto, dos Senadores y dos Representantes a la Cámara.

Para cumplir con lo dispuesto en el presente párrafo transitorio, el Gobierno nacional, dentro de los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, expedirá los decretos con fuerza de ley necesarios para ajustar el presupuesto del bienio 2017-2018 y para adoptar las medidas requeridas para el funcionamiento de este Órgano Colegiado de Administración y Decisión, y de la Asignación para la Paz.

PARÁGRAFO 9o. TRANSITORIO. <Parágrafo adicionado por el artículo 2 del Acto Legislativo 4 de 2017 -continúa vigente-. El nuevo texto es el siguiente:> Los proyectos de inversión a financiarse con los recursos del Sistema General de Regalías destinados a la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, deberán guardar concordancia con el régimen de planeación vigente, el componente específico para la Paz y la implementación del Plan Plurianual de Inversiones del Plan Nacional de Desarrollo y de los planes de desarrollo de las entidades territoriales.

PARÁGRAFO 10. TRANSITORIO. <Parágrafo adicionado por el artículo 2 del Acto Legislativo 4 de 2017 -continúa vigente-. El nuevo texto es el siguiente:> Durante los veinte (20) años siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo, las entidades beneficiarias cuya apropiación bienal de inversión sea menor a 4.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes y que tengan un adecuado desempeño en la gestión de estos recursos, definirán directamente los proyectos de inversión cuando estos tengan como objeto la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, en concordancia con el decreto con fuerza de ley que para el efecto expida el Gobierno nacional en los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente acto legislativo. Los demás proyectos serán definidos por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión respectivo.³²

Esta normativa constitucional señala que las regalías se generan a partir de la explotación de un recurso natural no renovable, la cual causará, a favor del Estado, una contraprestación económica, delegando en la Ley la determinación de las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables, así como la determinación de la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios.

Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías (SGR).

³² Gaceta Constitucional No. 116 del 20 de julio de 1991.

3.3.2. Naturaleza jurídica de las regalías

Como señala la Doctrina del Derecho de la Hacienda Pública, el punto de partida para una idónea definición de la naturaleza de los ingresos públicos denominados “regalías” es el análisis de la división entre los bienes demaniales (de dominio público) y patrimoniales del Estado, que se traduce necesariamente en la aplicación de regímenes jurídicos diferenciados.³³

Sobre el particular, RESTREPO SALAZAR, en su obra de *Hacienda Pública*, señala que:

“Las regalías son producto de la explotación de bienes que necesariamente se ubican en la segunda categoría; el suelo, el subsuelo y la riqueza mineral que en este se encuentra son catalogados doctrinariamente como bienes patrimoniales cuyo derecho de dominio se ejerce –de forma análoga al que ejercen los particulares– por parte de la Nación y las entidades territoriales.

Es así como en pleno ejercicio del llamado ius abutendi del que goza el Estado y mediante distintos instrumentos jurídicos, este permite la explotación de dichos recursos a particulares, dinámica que resulta en últimas en la generación de cuantiosas ganancias de cuyo producto el Estado deriva un porcentaje denominado regalía.”³⁴

En este sentido, y en concordancia con el artículo 360 superior, se puede identificar los recursos de regalías como un recurso de *iure imperi*³⁵, el cual

³³ RESTREPO SALAZAR, JUAN CAMILO, *Hacienda Pública*, 11º ed., Bogotá, Edit., Universidad Externado de Colombia, 2020, pág. 108.

³⁴ *Ídem.*

³⁵ Sobre la diferencia de las regalías con los denominados “precios”, PLAZAS VEGAS señala que, en cuanto estas “estén previstas en la Ley sin sujeción alguna a factores como el costo, la rentabilidad o la dimensión cuantitativa del beneficio del explotador, no tienen la naturaleza de precio”. PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3º ed., vol. I, Bogotá, Edit., Temis, 2016. Pág. 493. Por su parte, y ya sobre la diferencia de las regalías con los impuestos, la Corte Constitucional ha señalado que “(m)ientras los impuestos son consecuencia del poder de imperio del Estado, que a través de la ley les impone a los particulares el deber - unilateral - de contribuir a la financiación de sus gastos e inversiones, consagrado en el numeral 9º del artículo 95, la obligación de pagar regalías tiene su fundamento en los artículos 332 y 360 de la Constitución. En esa medida, el pago de regalías constituye una contraprestación por la explotación de recursos naturales no renovables que son de propiedad del Estado”. Corte Constitucional. Sentencia C-1071 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

se causa como contraprestación de un recurso natural no renovable a favor del Estado, en su calidad de propietario del subsuelo (C. Pol., art. 332).

3.3.3. Regalías en la exploración y explotación de hidrocarburos

Ahora bien, aclarada esta calidad de recurso de *iure imperi* de las regalías, y ya singularizada la materia al tema de los hidrocarburos, resulta pertinente señalar que, como señala la Doctrina del Derecho de la Hacienda Pública³⁶, las condiciones y el momento en que el operador, contratista o asociado (privado o público), se hace a la propiedad de la riqueza que se extrae del subsuelo no es la misma en el caso de los hidrocarburos que para el resto de actividades extractivas en general.

Al respecto, PLAZAS VEGA señala que *“no son identificables, por tanto, las condiciones o el momento en que el particular interesado se hace a la propiedad de la riqueza que emerge del subsuelo en el caso de los hidrocarburos que en la minería en general. Porque mientras en el primero de los supuestos el derecho de propiedad del explotador solo se adquiere al final del proceso productivo que tiene lugar en la superficie m en el segundo la sola extracción del mineral del yacimiento conlleva su apropiación. Esta circunstancia, por supuesto, implica consideraciones bien distintas sobre lo que significa el pago de regalías en los dos eventos, en cuanto corresponda a yacimientos de propiedad estatal: “mientras en el caso de la minería en general, dado el momento a partir del cual el beneficiario se hace a la propiedad del producto, puede decirse que las regalías son sufragadas con cargo a su patrimonio, en la industria de hidrocarburos el reconocimiento o la apropiación de la suma o el producto correspondiente a las regalías tiene lugar antes de la adquisición del derecho de dominio, por parte del beneficiario contratista o asociado, sobre el producto que le corresponda, al menos en lo concerniente a los yacimientos que no son de propiedad privada”*³⁷.

De otro lado, como se desprende de la normativa vigente, en los contratos de concesión, como señala el artículo 15 de la Ley 685 de 2011 (Código de Minas), no se transfiere al beneficiario un derecho de propiedad de los minerales *“in situ”*, sino el de *“establecer, en forma exclusiva y temporal*

³⁶ En este acápite de la demanda se hará uso de las consideraciones del profesor PLAZAS VEGA en cuanto al régimen jurídico de las regalías generadas por la explotación de hidrocarburos. Al respecto véase: PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3º ed., vol I. op. cit., págs. 494 a 564.

³⁷ PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3º ed., vol I. op. cit., pág. 502.

*dentro del área otorgada, la existencia de minerales en cantidad y calidad aprovechables, a apropiárselos mediante su extracción o captación y a gravar los predios de terceros con las servidumbres necesarias para el ejercicio eficiente de dichas actividades”.*³⁸

Esto, en concordancia con el artículo 5° de la misma normativa, según el cual “(l)os minerales de cualquier clase y ubicación, yacentes en el suelo o el subsuelo, en cualquier estado físico natural, **son de la exclusiva propiedad del Estado**, sin consideración a que la propiedad, posesión o tenencia de los correspondientes terrenos, sean de otras entidades públicas, de particulares o de comunidades o grupos”. Lo anterior, sin perjuicio de “las situaciones jurídicas individuales, subjetivas y concretas provenientes de títulos de propiedad privada de minas perfeccionadas con arreglo a las leyes preexistentes”.³⁹ Énfasis fuera del texto original)

De igual manera, el mismo marco constitucional (C. Pol., arts. 332, 360 y 361) señala que el Estado, antes del pago de la regalía, es el dueño del recurso natural correspondiente, y después, cuando ya se realiza el pago, sigue siéndolo, pero por intermedio del Sistema General de Regalías (SGR). No se trata por tanto de recursos que ingresan al patrimonio del operador, contratista o asociado (público o privado), como tampoco de un pago realizado a cargo del patrimonio del mismo.

Por otra parte, el hecho de que el pago de las regalías las realice un operador, contratista o asociado (privado o público), a los entes territoriales o a la entidad encargada del recaudo de las regalías, «no desvirtúa en absoluto esa conclusión, precisamente porque la fuente de pago no es el patrimonio del operador sino la propia riqueza del subsuelo, de la propiedad estatal, a cuya exploración y explotación tiene acceso por razón de su oficio. (...) El operador, en tal sentido, “paga” las regalías pero no en desmedro de su patrimonio sino en virtud de la actividad que realiza sobre la riqueza estatal del subsuelo»⁴⁰.

Tal como está estructurado en Colombia el pago de las regalías en la industria de hidrocarburos en Colombia, la utilidad que obtenga el operador, contratista o asociado, en esta actividad extractiva, se determina en función del crudo que quede en el punto de entrega después del pago de las regalías, lo cual no ocurre a cargo de su patrimonio.

³⁸ Diario Oficial No. 44.545, de 8 de septiembre de 2001.

³⁹ Diario Oficial No. 44.545, de 8 de septiembre de 2001.

⁴⁰ PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3° ed., vol I. op. cit., pág. 511.

Estos en ningún momento le compran al Estado el subsuelo o la riqueza objeto del acuerdo ya que sencillamente proporcionan los conocimientos y recursos que están en condiciones de aportar para las actividades de extracción y como contrapartida reciben lo pactado, que en el caso colombiano es una porción del producto extraído y procesado en la superficie.

Como señala el citado doctrinante del derecho financiero público, «*el hecho de que para arribar a la porción o parte que le corresponde sea necesario restar el importe de las regalías, y la circunstancia de que en su condición de operador o contratista deba efectuar su “pago”, en dinero o en especie, no lo convierte en propietario del yacimiento ni de la riqueza. Como asociado o contratista, se hace a la propiedad sobre le corresponda en la producción al final del proceso con cargo al tanque de fiscalización o punto de entrega, porque así ha convenido con el Estado la contraprestación económica a su favor*»⁴¹.

En este sentido, se puede afirmar que, en el sector de los hidrocarburos, el reconocimiento o apropiación del producto correspondiente a las regalías tiene lugar antes de la adquisición del derecho de dominio por parte del beneficiario operador, contratista o asociado, sobre el producto que a este le corresponda.

En conclusión; **(i)** el operador, contratista o asociado, en la industria de hidrocarburos, solo adquiere el derecho de dominio de lo que le corresponda al final del proceso productivo, y con cargo al *tanque de fiscalización* o *punto de entrega*, una vez sufragada las regalías por su labor; **(ii)** la fuente de pago de las regalías no es el patrimonio del operador, contratista o asociado sino la propia riqueza del subsuelo, de la propiedad estatal, a cuya exploración y explotación tiene acceso por razón de su oficio; **(iii)** el operador, contratista o asociado, “paga” las regalías pero no en desmedro de su patrimonio sino en virtud de la actividad que realiza sobre la riqueza estatal del subsuelo; **(iv)** los recursos que corresponden al pago de la regalía no constituyen un ingreso al patrimonio del operador, contratista o asociado, sino un recurso de *iure imperi* para el Estado.

⁴¹ PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3º ed., vol I. op. cit., pág. 511 a 512.

3.3.4. El párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 vulnera los artículos 58, 95-9 y 363 superiores

El párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 **vulnera los artículos 58, 95-9 y 363 de la Constitución Política de Colombia.**

Esta norma señala que 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.

En este sentido, la norma acusada da a entender que, para el caso de los hidrocarburos, el monto que el operador, contratista o asociado sufraga al Estado por concepto de regalías se hace con cargo a su patrimonio, y que, por lo tanto, desde el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria, este monto representa para este tipo de contribuyentes un ingreso gravable en algún punto del tiempo, cuando lo cierto es que, ontológicamente, el operador, contratista o asociado, en la industria de hidrocarburos, solo adquiere el derecho de dominio de lo que le corresponde al final del proceso productivo, y con cargo al *tanque de fiscalización* o *punto de entrega*, una vez sufragadas las regalías por su labor.

Por lo anterior, **se acusa la norma por omitir que, para el caso de los hidrocarburos, el monto de las regalías no integra la base gravable del impuesto sobre la renta, lo que, en virtud de los *principios de equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad*, resultaba imperativo para el Legislador por mandato expreso de la Constitución Política.**

3.3.5. Caracterización del cargo único a partir de una omisión legislativa relativa

El control de constitucionalidad en Colombia puede tener por objeto una omisión del Legislador cuando, al regular una materia, incumpla un mandato específico impuesto por el Constituyente. Sobre este particular, la H. Corte Constitucional ha señalado que la demanda de inconstitucionalidad en la cual se formulen cargos por omisión legislativa relativa deberá cumplir con una carga argumentativa extra y explicar “*cómo el Congreso de la República, en el marco de la expedición de una norma específica y concreta, (i) omitió la inclusión de un ingrediente o (ii) de un grupo de sujetos que resultaban*

imperativos por mandato expreso de la Constitución Política".⁴² (Énfasis del texto original)

Al respecto, este Alto Tribunal ha precisado que el demandante, en adición a los requisitos generales de admisión de la demanda por inconstitucionalidad, debe plantear el cargo soportando las siguientes cargas argumentativas específicas en su discurso:

“(a) la existencia de una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (i) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o (ii) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo;

(b) que exista un impuesto directamente por el Constituyente al legislador que resulta omitido, por los casos excluidos o por la no inclusión del elemento o ingrediente normativo del que carece la norma

(c) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente

(d) que en los casos de exclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma”.

De evidenciarse la omisión legislativa relativa en los términos señalados, la Corte ha dicho que uno de los remedios judiciales idóneos es “modular el contenido de la sentencia, al extender las consecuencias normativas que el legislador no incluyó injustificadamente”, para que se “mantenga en el ordenamiento el contenido que, en sí mismo, no resulta contrario a la Carta, pero incorporando al mismo aquel aspecto omitido, sin el cual la disposición es incompatible con la Constitución”. La sentencia aditiva no reemplaza al legislador en sus funciones -lo que resultaría contrario al principio de separación de poderes- sino que “cumple directamente su función de guarda de la supremacía constitucional, de la que se predica el contenido normativo omitido por el legislador”.⁴³

⁴² Sentencia-040 de 2021, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. La Corte reitera la Sentencia C-352 de 2017, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁴³ *Ídem.*

En este orden de ideas, y siguiendo estas cargas argumentales específicas fijadas por la Jurisprudencia Constitucional, se utilizará la metodología de análisis sintetizada anteriormente, es decir, se analizarán los tres primeros requisitos. El cuarto, como señala la Honorable Corte Constitucional, no es exigible en este caso por cuanto no aplica en los casos de “*no inclusión de un ingrediente*”⁴⁴ sino de exclusión, y tiende a demostrar la desigualdad negativa generada por las consecuencias de la norma.

(A) Existencia de una norma sobre la cual se predica el cargo y que no incluye un ingrediente normativo. Esta demanda por inconstitucionalidad **acusa por omisión legislativa relativa** el parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

Como se desprende del texto legal de la norma, 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.

Como se dijo *supra*, la norma da a entender que, para el caso de los hidrocarburos, el monto que el operador, contratista o asociado sufraga al Estado por concepto de regalías se hace con cargo a su patrimonio, y que, por lo tanto, desde el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria, este monto representa para este tipo de contribuyentes un ingreso gravable en algún punto del tiempo, cuando lo cierto es que, ontológicamente, el operador, contratista o asociado, en la industria de hidrocarburos, solo se hace dueño de lo que le corresponda al final del proceso productivo, y con cargo al *tanque de fiscalización* o *punto de entrega*, una vez sufragada las regalías por su labor⁴⁵.

Lo anterior, tiene una consecuencia lógica en la causación de la obligación tributaria: **El monto de las regalías, no representa, para el operador, contratista o asociado, un ingreso que efectivamente incremente el patrimonio neto del deudor tributario, ergo, dicho monto no es, para este tipo de contribuyentes, un ingreso susceptible de ser gravado, o, dicho**

⁴⁴ Consideración idéntica sobre este cuarto elemento se realizó en la Sentencia C-040 de 2021, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

⁴⁵ Dato que es constatable.

de otra forma, este monto no integra la base gravable del impuesto sobre la renta para estos.⁴⁶

Recuérdese que, para el caso de la industria de los hidrocarburos: **(i)** El operador, contratista o asociado, solo adquiere el derecho de dominio de lo que le corresponde al final del proceso productivo, y con cargo al *tanque de fiscalización* o *punto de entrega*, una vez sufragada las regalías por su labor; **(ii)** la fuente de pago de las regalías no es el patrimonio del operador, contratista o asociado sino la propia riqueza del subsuelo, de la propiedad estatal, a cuya exploración y explotación tiene acceso por razón de su oficio; **(iii)** el operador, contratista o asociado, “paga” las regalías pero no en desmedro de su patrimonio sino en virtud de la actividad que realiza sobre la riqueza estatal del subsuelo; **(iv)** los recursos que corresponden al pago de la regalía no constituyen un ingreso al patrimonio del operador, contratista o asociado, sino un recurso de *iure imperi* para el Estado.⁴⁷

Esta interpretación de la Ley y de los hechos no es caprichosa. Si la norma prevé que “*(l)a 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*”, es lógico y razonable interpretar que la misma prevé que el monto que el contribuyente sufraga al Estado por concepto de regalías se hace con cargo a su patrimonio y por lo tanto, desde el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria, representó para este un ingreso gravable en algún punto del tiempo. Por otra parte, si el Legislador, en la formulación de esta norma, hubiera considerado que las regalías, no se sufragan con cargo al patrimonio del deudor tributario, simplemente no se hubiera tomado la molestia de incluir la norma acusada en la legislación tributaria. Más aun, la misma redacción de la norma acusada incluye, para el caso de los hidrocarburos, fórmulas para calcular el costo total de producción de los recursos

⁴⁶ En igual sentido, aunque refiriéndose a todo el sector minero-energético en general, Fedesarrollo al señalar que “*(t)écnicamente, las regalías no son un ingreso para las empresas del sector, son una contraprestación al estado por la explotación de los recursos naturales no renovables. Por lo tanto, las regalías no deben aumentar la renta líquida ordinaria de las empresas en el momento del cálculo del impuesto de renta: si se contabilizan como ingreso, también se debe permitir su deducción como un costo de producción*”. Al respecto, véase el memorando sobre los impactos de esta reforma tributaria en el sector minero-energético: https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/DocumentosTrabajo/2022-10-31_memorando_reforma_tributaria_sector_minero-energetico.pdf

⁴⁷ *Supra* 3.3.3.

naturales no renovables (CTP), el costo anual de producción (CP) y el costo unitario (CU).

En suma, la norma acusada da a entender que, para el caso de los hidrocarburos, el monto sufragado por concepto de regalías representó para el contribuyente un ingreso que efectivamente incrementó el patrimonio neto del deudor tributario, cuando lo cierto es que ontológicamente no lo representa.

(B) Existencia del deber específico impuesto directamente por el Constituyente al Legislador: Como se vio *supra* 3.1 y 3.2, si bien es cierto que el Legislador goza de una amplia cláusula de configuración en materia tributaria, que incluye la posibilidad de usar elementos del sistema tributario tanto para fines fiscales como extrafiscales (C. Pol., arts. 150 y 334, también es cierto, como lo manifiesta la jurisprudencia tranquila y pacífica de la H. Corte Constitucional, que ***los principios de equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad se constituyen en límites y deberes de este poder de imposición.***

Al respecto, este Alto Tribunal ha precisado que la equidad se constituye en *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”*, señalando además que *“(u)na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.⁴⁸

En Igual sentido, este Alto Tribunal, en reciente jurisprudencia, precisó que *«(e)l principio de equidad tributaria exige que, en la determinación de los tributos, el Legislador debe considerar la capacidad contributiva de los obligados con el objeto de “evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”»*⁴⁹, y afirmó que *«respecto del principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución, la Corte ha sostenido que se refiere a la prohibición de que se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. De acuerdo con las Sentencias C-600 y C-614 de 2014, “Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la*

⁴⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁴⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-431 de 2020, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

naturaleza y fines del impuesto en cuestión ”.⁵⁰ (Énfasis fuera del texto original)

Por otra parte, y como se vio *supra* 2.2, sobre la relación entre la equidad y la capacidad de pago de los agentes económicos en el ordenamiento jurídico colombiano, si bien la Constitución Política no hace alusión explícita al *principio de capacidad contributiva* lo cierto es que sí hace referencia al **deber de contribuir en condiciones de justicia (C. Pol., arts. 95-9 y 363)**, lo cual debe ser interpretado desde la perspectiva de la capacidad económica de los contribuyentes y del deber jurídico que tiene el Legislador de crear gravámenes en función de la misma.

En este sentido, bien puede decirse, que esta **exigencia de establecer gravámenes en función de la capacidad económica se constituye en una síntesis de la exigencia de justicia, o, dicho de otra forma, la imposición tributaria equitativa únicamente es justa cuando esta soportada sobre la capacidad de pago del contribuyente.**

En la misma dirección, la Jurisprudencia Constitucional cuando sostiene **que la capacidad contributiva se define como la posibilidad económica de tributar y no se agota con la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo.**

Dijo la Corte:

*«El concepto de **capacidad contributiva** (...) se trata de una capacidad relativa y debe basarse en índices reveladores de riqueza. También, ha sido entendida como la fuerza calificada, cuantitativa y cualitativa para medir una capacidad idónea, real y cierta de las personas para pagar tributos.*

*En otras palabras, se trata de “(...) la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”. Por tal razón, **el establecimiento justo y proporcionado de un impuesto debe observar la capacidad económica del obligado.** Bajo esta perspectiva, si bien es un postulado que no está expresamente establecido en la Constitución, se deriva de los*

⁵⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-087 de 2019, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

principios de igualdad, solidaridad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad.

(...)

La Sentencia C-580 de 1992 recordó que cualquier modelo de tributación debe atender a “(...) la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas”. En tal sentido, es imprescindible que exista una correlación entre la imposición y un índice de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado.

(...)

*En suma, la capacidad contributiva hace referencia a la posibilidad real y concreta de tributar. Esto se traduce en la posibilidad de contribuir al gasto público del Estado de tal forma que la persona aún mantenga condiciones dignas de vida. Por lo anterior, está estrechamente relacionada con el derecho al mínimo vital, al igual que con los principios de igualdad, equidad tributaria y el deber de solidaridad. Bajo este entendido, **la imposición de tributos debe atender a criterios de riqueza, patrimonio o actividad productiva y no puede basarse exclusivamente en la capacidad adquisitiva de los obligados o en los simples ingresos.***

(...)

*Por su parte, en los impuestos directos, como por ejemplo el de renta o el predial, **los sujetos contribuyentes están plenamente identificados, pues su capacidad de pago se demuestra mediante indicadores tales como los ingresos o el patrimonio, con los respectivos instrumentos de depuración de la base gravable que aseguran la determinación de la verdadera condición fiscal del sujeto pasivo.***⁵¹ (Énfasis fuera del texto original)

En esta dirección, los principios de equidad y capacidad contributiva se erigen como límites poder de configuración legislativo, **los cuales exigen que la imposición tributaria equitativa únicamente puede estar soportada sobre la**

⁵¹ Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

capacidad de pago del contribuyente. En tal sentido, la imposición de tributos **debe atender a criterios de riqueza, patrimonio o actividad productiva, así como a la renta real del contribuyente.**

Por otra parte, y como se vio *supra* 3.3, dentro de los principios que racionalizan la potestad tributaria del Legislador se encuentra el *principio de no confiscatoriedad*, el cual proscribiera tratamientos fiscales que generen un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, privándolo de la fuente de imposición. Así, como señala la Jurisprudencia Constitucional, esto “*sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares*”. Esto “*en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo e impide el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo*”.⁵²

De otro lado, como señala tanto la Jurisprudencia Constitucional como la Doctrina del Derecho de la Hacienda Pública, en la imposición directa, y especialmente en el impuesto sobre la renta, **la renta líquida gravable es, sin duda, una expresión inmediata de la capacidad contributiva de los agentes económicos, así como del mencionado principio de no confiscatoriedad.**

Particularmente, sobre este margen de configuración legislativa en la definición de lo que constituye **ingreso gravable**, para efectos del impuesto sobre la renta, el Tribunal Constitucional señaló en su **Sentencia C-052 de 2016** que “*la Constitución prevé, en efecto, que todas las personas tienen el deber de contribuir con los gastos e inversiones del Estado “dentro de conceptos de justicia y equidad” (CP art 95-9), e igualmente dice que el sistema tributario se funda en los principios de “equidad, eficiencia y progresividad” (CP art 363). En consecuencia, si bien el legislador cuenta con un marco constitucional suficientemente amplio para determinar los criterios definitorios de un ingreso, y cuáles ingresos constituyen la renta gravable, al mismo tiempo tiene también límites, pues no puede tomar decisiones sobre estas cuestiones que vulneren los principios de equidad, progresividad, equidad y justicia, además de que debe respetar*

⁵² Corte Constitucional. Sentencia C-293 de 2020, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

las restantes previsiones constitucionales".⁵³ (Subrayado fuera del texto original)

En esta dirección, en la imposición directa, y particularmente en el impuesto sobre la renta, la renta líquida gravable es, sin duda, una expresión inmediata de la *capacidad contributiva* de los agentes económicos, así como del mencionado *principio de no confiscatoriedad*.⁵⁴ En tal sentido, para la verificación de la *equidad* y la *justicia tributaria* es forzoso acudir al *principio de razonabilidad*, con miras a determinar si la fijación de un tributo se sujetó o no efectivamente a una base reveladora de la capacidad contributiva de las personas y de su posibilidad real de financiar el tributo, en los términos del artículo 95-9 del Texto Superior.

Como claramente señala la Jurisprudencia Constitucional en materia fiscal, los impuestos deben responder a "(...) *realidades demostrativas de la capacidad de pago de [los] contribuyente[s]*" y que su valor no se imponga respecto de un patrimonio o ingresos que las personas "*no poseen en realidad*".⁵⁵

Por otra parte, si bien es cierto que el Legislador es titular del principio básico de autonomía legislativa en la consagración de deducciones, este poder **debe ser ejercido en el marco de la Constitución Política en general y de los principios que orientan el ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública y el sistema tributario en particular.**

En suma, para la regulación y fijación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, incluyendo la base gravable, el Legislador **tiene el deber constitucional de respetar los derechos de las personas y ajustarse a los principios constitucionales que limitan el poder de imposición.**

(C) La no inclusión del ingrediente constitucional carece de un principio de razón suficiente. En este caso el Legislador carece de razón suficiente para desconocer el deber jurídico de establecer gravámenes en función de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

⁵³ Sentencia C-052 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa.

⁵⁴ PLAZAS VEGA, MAURICIO A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 3º ed., vol. II, op. cit., pág 398.

⁵⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-052 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa.

En efecto, resulta irrazonable y antitécnica la omisión, para el caso de los hidrocarburos, de una regla clara y precisa que señale que el monto que el operador, contratista o asociado, sufraga al Estado por concepto de regalías, no se hace con cargo a su patrimonio, y que, por lo tanto, desde el aspecto temporal del hecho generador de la obligación tributaria, este monto no representó para este un ingreso gravable en algún punto del tiempo.

Como se vio *supra*, ontológicamente, el operador, contratista o asociado, en la industria de hidrocarburos, solo se hace dueño de lo que le corresponda al final del proceso productivo, y con cargo al *tanque de fiscalización o punto de entrega*, una vez sufragada las regalías por su labor. Fenómeno que tiene una consecuencia directa en la causación del hecho generador de la obligación tributaria, y que, aunque discrepe de la voluntad real del Legislador y de la norma positiva acusada, es la realidad que debe determinar la interpretación y aplicación de la norma. Como se explicó, el monto de las regalías no representa, para el operador, contratista o asociado, un ingreso que efectivamente incremente el patrimonio neto del deudor tributario, *ergo*, dicho monto no es, para este tipo de contribuyentes, un ingreso susceptible de ser gravado, o, dicho de otra forma, este monto no integra la base gravable del impuesto sobre la renta para estos.

En este sentido, actualmente la norma no tiene en cuenta, para el caso de la industria de los hidrocarburos, la capacidad contributiva del contribuyente. En efecto, **la norma no grava en función de los ingresos que efectivamente han incrementado el patrimonio neto del deudor tributario, sino con base en unos ingresos que, ontológicamente, nunca ingresaron al mismo, y que, por lo tanto, no integran la base gravable del impuesto sobre la renta, que no puede ser otra que la riqueza real y efectiva del contribuyente.**

Por otra parte, **la norma termina teniendo un efecto confiscatorio para el deudor tributario**, en tanto; (i) aumenta de manera ficticia la base gravable del impuesto sobre la renta para estos contribuyentes; (ii) termina pagándose una porción del impuesto finalmente a cargo de su patrimonio y no de sus renta real y efectiva.

Esta restricción a los principios y derechos del contribuyente es irrazonable. Si a partir de la omisión de una regla que fije que,

para el caso de los hidrocarburos, el monto que el contribuyente sufraga por concepto de regalías no representa un ingreso gravable, el Estado obtiene alguna utilidad en términos de recaudo, **la misma no está en una relación adecuada con los principios y derechos del contribuyente intervenidos**, es decir, si alguna ventaja obtiene el conglomerado social en términos de la realización de un mayor recaudo tributario, dicha ventaja se obtiene mediante una restricción irrazonable y desproporcionada de sus derechos.⁵⁶

Como se dijo *supra*: **(i)** En la imposición directa, y particularmente en el impuesto sobre la renta, la renta líquida gravable es, sin duda, una expresión inmediata de la *capacidad contributiva* de los agentes económicos, así como del mencionado *principio de no confiscatoriedad*; **(ii)** para la verificación de la equidad y la justicia tributaria es forzoso acudir al *principio de razonabilidad*, con miras a determinar si la fijación de un tributo se sujetó o no efectivamente a una base reveladora de la capacidad contributiva de las personas y de su posibilidad real de financiar el tributo, en los términos del artículo 95-9 del Texto Superior; **(iii)** los impuestos deben responder a realidades demostrativas de la capacidad de pago de los contribuyentes y que su valor no se imponga respecto de un patrimonio o ingresos que las personas no poseen en realidad; **(iv)** el Legislador es titular del principio básico de autonomía legislativa en la consagración de deducciones, pero este poder debe ser ejercido en el marco de la Constitución Política en general y de los principios que orientan el sistema tributario en particular.

En este sentido, el trato acusado es irrazonable, en tanto: **(i) no tiene en cuenta criterios objetivos para la fijación de la obligación tributaria, por cuanto no consulta los ingresos reales y efectivos del contribuyente, así como el incremento real de su patrimonio neto; (ii) crea una expropiación de facto,**

⁵⁶ Si bien no es objeto de controversia en este escrito la sobretasa que el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, que modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario, impone al sector minero-energético (del 5%, 10% y 15% para la extracción de petróleo crudo, sujeto a la condición de que se supere el precio promedio internacional y se haya obtenido una renta gravable igual o superior a 50.000 UVT), lo cierto es que este sector, ya sea con fines fiscales o extrafiscales, va ser sobre el que mayor recaiga la carga fiscal del país, con un aporte de 69 billones entre impuestos y regalías. Al respecto, puede verse el trabajo de Fedesarrollo sobre los impactos de esta reforma tributaria en el sector minero-energético:

https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/DocumentosTrabajo/2022-10-31_memorando_reforma_tributaria_sector_minero-energetico.pdf

en cuanto el impuesto termina pagándose a cargo del patrimonio del deudor tributario y no de su renta real y efectiva.

(D) La omisión es el resultado de la inobservancia de un deber específico impuesto por el Constituyente al Legislador. Debido a esta omisión legislativa, la norma acusada de manera irrazonable permite que, para el caso de los hidrocarburos, el monto de las regalías que sufraga el deudor tributario al Estado integre la base gravable del impuesto sobre la renta y termine pagándose con cargo a su patrimonio.

En este sentido, como señala la Jurisprudencia Constitucional, “*(s)i la disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecuan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimos constitucionalmente (...)*”.⁵⁷ (Énfasis fuera del texto original)

3.4. Petición de fondo

Se solicita respetuosamente a la Honorable Corte Constitucional declarar la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 en el entendido de que, en el caso de la industria de hidrocarburos, y para efectos de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, el monto sufragado por concepto de regalías de que habla este artículo no constituye un ingreso gravable.

IV. CUARTA SECCIÓN – CARGO ÚNICO EN CONTRA DE LOS ARTÍCULOS 69 y 70 DE LA LEY 2277 DE 2022

La **cuarta sección (IV)** de este escrito desarrolla el cargo único en contra de los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 de 2022, cargo por infracción a los *principios de consecutividad e identidad flexible*.

En este sentido, para justificar la pretensión de inexecutable de estas normas, se utilizarán los siguientes elementos: **(4.1)** los *principios de consecutividad e identidad flexible*; **(4.2)** la formulación del cargo único; y **(4.3)** la petición de fondo.

⁵⁷ Sentencia C-038 de 2006, M.P. Humberto Sierra Porto.

4.1. Los principios de consecutividad e identidad flexible

Los *principios de consecutividad e identidad flexible* tienen especial incidencia en las democracias constitucionales en cuanto se erigen como límites formales a la producción normativa de los parlamentos como órganos políticos de representación y deliberación. Así mismo, como señala la Jurisprudencia Constitucional, “*cobran una importancia notable, debido al poder de creación normativa de nivel general que el propio sistema jurídico confiere a los citados órganos. En tanto estándares de naturaleza procedimental, concurren junto con otras reglas en la formación de la voluntad de las cámaras legislativas, en orden a garantizar procesos deliberativos transparentes, imparciales y reflexivos, que aseguran una legislación acorde con el principio de representatividad y el respeto a las minorías*”⁵⁸.

En Colombia, el artículo 157 de la Constitución Política señala las reglas a las cuales se debe adaptar el trámite legislativo:

“ARTÍCULO 157. Ningún proyecto será ley sin los requisitos siguientes:

1. Haber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva.

2. Haber sido aprobado en primer debate en la correspondiente comisión permanente de cada Cámara. El reglamento del Congreso determinará los casos en los cuales el primer debate se surtirá en sesión conjunta de las comisiones permanentes de ambas Cámaras.

3. Haber sido aprobado en cada Cámara en segundo debate.

*4. Haber obtenido la sanción del Gobierno.”*⁵⁹

Este sendero en el proceso de formación de la Ley es conocido como el *principio de consecutividad*.

De otro lado, el inciso segundo del artículo 160 de la Constitución matiza ciertas exigencias del trámite legislativo al consagrar la posibilidad de que durante el segundo debate de cada Cámara se introduzcan a los proyectos de ley las modificaciones, adiciones y supresiones que el Legislador considere necesarias, ya sea que este se haya surtido a través de sesión conjunta de las

⁵⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-084 de 2019, M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁵⁹ Gaceta Constitucional No. 116 del 20 de julio de 1991.

comisiones o en la comisión constitucional permanente de la cámara correspondiente.

“Durante el segundo debate cada Cámara podrá introducir al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias.”⁶⁰

Esta posibilidad de incorporar cambios a un proyecto de ley en una instancia posterior al primer debate, ha dado lugar al denominado principio de *identidad flexible*.

Ahora bien, sobre estos *principios de consecutividad e identidad flexible*, y la tensión que se genera por la introducción de modificaciones, adiciones o supresiones durante el trámite legislativo, el Alto Tribunal Constitucional señaló lo siguiente:

«Así, la exigencia derivada del principio de identidad flexible, de que el proyecto de ley se conserve sustancialmente a lo largo del trámite legislativo, implica que las modificaciones que en ejercicio de los principios de pluralismo y decisión mayoritaria pueden hacerse al proyecto, no sean de tal impacto que terminen por convertirlo en otro completamente distinto. Se prohíbe la introducción de temas nuevos, que no guarden relación con las materias debatidas en instancias anteriores del trámite o, en general, conexidad material con el proyecto, con lo debatido y aprobado en las comisiones. De otro modo, se ha señalado que los principios de consecutividad y de identidad flexible se predicán de los proyectos de ley o de su articulado considerado en conjunto, no de los distintos artículos analizados de manera aislada.

El principio de consecutividad implica una obligación con varias modalidades. Comporta para las comisiones y las plenarios de las cámaras legislativas el deber de estudiar y debatir todos los temas que hayan sido puestos a su consideración. Se trata de una competencia y un deber constitucional no susceptible de ser trasladado a otro órgano del Estado ni al que tampoco pueden renunciar. Por lo tanto, la totalidad del articulado propuesto en la ponencia presentada debe ser discutido y votado por la comisión constitucional permanente o por la plenaria, según sea el caso. En el mismo sentido, las proposiciones que se planteen en el curso del debate deben ser objeto de discusión y votación, salvo

⁶⁰ Gaceta Constitucional No. 116 del 20 de julio de 1991.

que el autor de la propuesta decida retirarla antes de ser sometida a votación o a modificaciones (Art. 111 de la Ley 5ª de 1992).

La jurisprudencia de este Tribunal ha puntualizado que el principio de consecutividad se aplica a las proposiciones modificatorias, aditivas o supresivas que se presenten en el curso de las discusiones en las distintas instancias legislativas, “ya que éstas también deben ser consideradas, debatidas y votadas, a menos que, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 5ª de 1992, su autor o gestor tome la firme decisión de retirarlas con anterioridad al trámite de la votación o de su respectiva modificación”. Además, las comisiones y las plenarias no pueden, como se ha dicho, renunciar a su competencia y posponer la discusión que debe llevarse a cabo en una precisa etapa del proceso legislativo, a un debate posterior ni si quiera por razones de apremio o complejidad, ante la proximidad de la expiración del tiempo correspondiente”.»⁶¹

De otro lado, en la **Sentencia C-084 de 2019**, a propósito de la inexequibilidad de la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico, esta Alta Corte recapituló la línea jurisprudencial de estos *principios de consecutividad e identidad flexible*, particularmente la jurisprudencia que precisa su aplicación en materia tributaria. Por su importancia se transcribirán in extenso.

Dijo la Corte:

«Conforme a lo anterior, la jurisprudencia ha precisado que son obligaciones de las células legislativas, en virtud del principio de consecutividad (i) estudiar y debatir todos los temas propuestos ante ellas durante el trámite legislativo, (ii) no omitir el ejercicio de sus competencias delegando el estudio y aprobación de un texto a otra instancia legislativa para que allí se surta el debate, y (iii) debatir y aprobar o improbar el articulado propuesto para primer o segundo debate, así como las proposiciones que lo modifiquen o adicionen. En general, si una irregularidad asociada a estas obligaciones ha tenido lugar, se considera que el Legislador ha incurrido en un vicio de procedimiento por elusión. Esta clase de vicio puede tener dos modalidades, una de carácter formal y otra de naturaleza material.

⁶¹ Corte Constitucional. Sentencia C-084 de 2019, M.P. Diana Fajardo Rivera.

La elusión se dice formal cuando alguna de las células legislativas omite el debate o la votación de la iniciativa legislativa o se trasladan estas etapas del trámite a un momento posterior. A su vez, la elusión material ocurre en todos aquellos supuestos en los cuales, pese a que se surte formalmente el debate y la votación del proyecto de ley, las comisiones constitucionales permanentes o las plenarios incumplen realmente su deber de manifestar su voluntad política en el sentido de aprobar o negar una iniciativa.

Ahora bien, si el alcance del principio de consecutividad se entiende a partir de una interpretación textual del artículo 157 de la C.P., todas y cada una de las disposiciones de un proyecto de ley deben haber sido discutidas a nivel de comisiones y plenarios de las cámaras. En otros términos, el articulado del proyecto de ley finalmente sancionado tendría que haber sido debatido de forma sucesiva en tales células legislativas y, por ende, los textos aprobados en primer debate deberían ser rígidamente los mismos votados en el último y convertidos en Ley de la República. Esta interpretación, sin embargo, no solo resultaría extraña a un escenario político deliberativo sino que sería contraria a la referida posibilidad de introducir modificaciones al proyecto durante el segundo debate, posibilidad expresamente prevista en el artículo 160 de la C.P.

En estas condiciones, la aparente tensión anterior ha sido resuelta mediante una interpretación armónica de los artículos 157 y 160 de la C.P., a partir del concepto de identidad flexible. La Corte ha considerado, en sustancia, la necesidad de una mirada a la consecutividad, desde la perspectiva que admite la posibilidad de incorporar cambios a los proyectos de ley en el curso del trámite legislativo, lo cual se resuelve en la obligación, no de que las específicas normas sean sometidas a los cuatro debates (tratándose de leyes), sino de que la misma materia, tema o asunto sea sujeta a los diferentes debates previstos en la Constitución. Esto se explica bien con la noción de identidad flexible empleada en la jurisprudencia constitucional, pues desde este punto de vista, lo que se exige es que las normas aprobadas en segundo debate tengan una conexión o identidad aproximada con aquellas votadas en el primero, dada su pertenencia común a una(s) misma materia(s) objeto de regulación.

Así, la exigencia derivada del principio de identidad flexible, de que el proyecto de ley se conserve sustancialmente a lo largo del trámite legislativo, implica que las modificaciones que en ejercicio de los principios de pluralismo y decisión mayoritaria pueden hacerse al proyecto, no sean de tal impacto que terminen por convertirlo en otro completamente distinto. Se prohíbe la introducción de temas nuevos, que no guarden relación con las materias debatidas en instancias anteriores del trámite o, en general, conexidad material con el proyecto, con lo debatido y aprobado en las comisiones. De otro modo, se ha señalado que los principios de consecutividad y de identidad flexible se predicen de los proyectos de ley o de su articulado considerado en conjunto, no de los distintos artículos analizados de manera aislada.

Ahora bien, un problema relevante, frente al cual en el presente proceso se ha generado el principal desacuerdo, tiene que ver con los supuestos en los cuales una norma introducida en segundo debate, guarda alguna relación con una de las materias sobre las cuales se han discutido y votado iniciativas en primer debate. No se trata de una relación general con el Proyecto de Ley, a lo cual reconduciría el principio de unidad de materia, sino de casos en que pueden identificarse ciertos aspectos comunes entre la norma introducida y los temas alrededor de los cuales fueron discutidas y votadas normas en primer debate. La pregunta que plantean estos eventos es si tales coincidencias o, en otras palabras, cualquier cercanía temática entre la proposición nueva y lo debatido y votado por las comisiones es suficiente para entender satisfechos los principios de consecutividad e identidad flexible.

A la luz de la jurisprudencia constitucional, la respuesta a lo anterior ha consistido en que se desconocen los referidos principios si, no obstante, la norma novedosa tiene proximidad temática con los asuntos discutidos y votados en primer debate, implica en lo fundamental una materia autónoma e independiente de aquellos. El precepto incorporado en plenarios no es totalmente extraño a los temas del proyecto de ley conocidos en primer debate. Sin embargo, por sus características, en realidad plantea un objeto material de regulación sustancialmente distinto, de tal manera que “su temática le brinda cierta autonomía hasta el punto que podría plasmarse en un proyecto independiente”.

En consecuencia, la Corte ha considerado que pese a que los temas alrededor de los cuales han girado las iniciativas en primer debate han sido debidamente discutidos y votados, respecto de la norma novedosa se produce una elusión material del debate, porque sobre la materia que ella implica las comisiones constitucionales permanentes o las plenarias no han cumplido el deber de manifestar su voluntad política en el sentido de aprobarla o negarla. Este criterio puede apreciarse en varios pronunciamientos, particularmente en materia tributaria.

En la Sentencia C-1113 de 2003, la Sala Plena estudió una demanda contra el artículo 112 de la Ley 788 de 2002, mediante la cual se expidieron normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial. La disposición impugnada establecía la Cuenta Única Notarial, con el fin de realizar el recaudo de los derechos que por todo concepto recibieran o recaudaran los notarios del país, en desarrollo de las funciones asignadas por las leyes y reglamentos que regulan el servicio notarial y de registro de instrumentos públicos. Según el demandante, la norma no figuraba “en el proyecto inicialmente presentado al Congreso, ni en la publicación previa al debate en la comisión respectiva, ni en los primeros y segundos debates”.

La Corte encontró que el precepto no había sido discutido durante los primeros tres debates, sino solamente en el cuarto, en plenaria de la Cámara de Representantes, y luego había resultado aprobado en el informe de conciliación por las plenarias de la Cámara de Representantes y del Senado de la República. Advirtió que la norma estaba relacionada con la materia tributaria de la Ley, por cuanto regulaba un procedimiento a cargo de los notarios en relación con la forma como deben depositarse los ingresos que por todo concepto reciban, que surge, en razón de la función de responsable del recaudo de impuestos y aportes. Sin embargo, sostuvo la Sala que la Cuenta Única Notarial era un tema específico, autónomo y separable de los otros temas del proyecto de ley que concluyó con la expedición de la Ley 788 de 2002, por lo cual debió ser objeto de debate tanto por las comisiones constitucionales permanente como por las plenarias de ambas cámaras. Como así no ocurrió, la Sala determinó que se habían vulnerado los principios de consecutividad e identidad flexible y declaró inexecutable la norma demandada.

En la Sentencia C-312 de 2004, la Corte analizó la constitucionalidad de varios apartados del artículo 44 de la Ley 795 de 2003, mediante la cual se introdujeron algunas modificaciones al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. El artículo parcialmente atacado regulaba las facultades del Gobierno nacional para señalar las condiciones generales y uniformes de las pólizas del seguro obligatorio de accidentes de tránsito -SOAT-, las tarifas máximas que pueden cobrarse y el valor de la contribución parafiscal al Fondo de Solidaridad y Garantía. Según la demanda, específicamente respecto de esta contribución, se habían desconocido los principios de consecutividad e identidad flexible.

El actor sostenía que en el texto originalmente presentado por el Gobierno no se hacía referencia a dicha contribución, tampoco fue incluida en la ponencia para primer debate ni objeto de discusión y votación en las comisiones. Así mismo, indicaba que los párrafos relativos al tributo habían sido parte de una proposición aditiva presentada en la plenaria del Senado, donde fueron aprobados, pero señalaba que no habían sido objeto de debate ni de votación en la plenaria de la Cámara de Representantes. Además, según el demandante, la disposición cuestionada establecía un gravamen de carácter parafiscal, con destino a la financiación de uno de los subsistemas de seguridad social, “cuya única relación con el seguro comentado [SOAT], es que la prima del mismo se utilizó como base para la determinación del tributo”.

Al analizar el cargo, la Corte advirtió que el texto inicial del artículo controvertido, en general se ocupaba de ordenar al Gobierno la fijación de las condiciones generales de las pólizas del Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito y las tarifas máximas que podían cobrarse por ese concepto. En este sentido, indicó que el texto final del artículo acusado, en cuanto incluyó la contribución al Fondo de Solidaridad y Garantía y la manera de calcularla en el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito, era una materia que “por sí misma tiene autonomía y relevancia jurídica que no hacen indispensable su inclusión en las cláusulas que de suyo ha de contener el contrato de seguro que se recoge en la póliza correspondiente. Tanto es así, que esta puede subsistir, sin la inclusión de tal contribución y la manera de calcularla. Es decir, estas últimas no pertenecen ni a la esencia ni a la naturaleza

del contrato de seguro. El establecimiento de esa contribución podría ser objeto de una norma separada y autónoma”.

De la misma manera, la Sala consideró que la exoneración de la contribución a cualquier institución o fondo de las primas del Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito a la que se refería el parágrafo 1º, era una excepción a la inclusión en las tarifas del valor de la contribución al Fondo de Solidaridad y Garantía y a la manera de calcularla, por lo cual, resultaba afectada por el mismo vicio. Subrayó que tal excepción introducida en el parágrafo no podría tener existencia si lo que se agregó a su texto por el Senado de la República no se hubiere incluido en la norma aludida. De esta manera, concluyó que los contenidos normativos introducidos sin haberse discutido ni votado por la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, por la Plenaria de esa Corporación y la Comisión Tercera del Senado, habían desconocido los principios de consecutividad e identidad flexible y, como consecuencia, dispuso declararlos inexecutable.

En el mismo año, en la Sentencia C-370 de 2004, la Corte resolvió una demanda, entre otros, contra el artículo 3 de la Ley 818 de 2003, mediante la cual se dictaron diversas normas tributarias, particularmente en materia del IVA y del impuesto a la renta. El demandante consideraba que dichas disposiciones no habían sido “planteadas de forma directa o indirecta, en los proyectos de Ley publicados por el Congreso, ni para los primeros debates ni para las plenarios: «simplemente aparecieron en el texto final del texto de la Ley aprobada por el Legislativo»”.

La Sala Plena encontró que la regla censurada había sido objeto de una proposición supresiva en el debate surtido ante la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, la cual aprobó efectivamente su eliminación, y que posteriormente, resultó introducida en la Plenaria de la misma Cámara. A continuación, advirtió que se refería a una exención sobre la renta líquida gravable generada por el aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento en ciertos productos. Por esta razón, consideró que se trataba de un tema autónomo de “contenido jurídico propio”, por lo que al haber sido aprobada su eliminación por la Comisión de la Cámara, su contenido temático no había sido debatido ni aprobado en dicha célula legislativa y, por consiguiente, había tenido lugar una elusión

material del debate. Como resultado, procedió a declarar su inexecutableidad.

Con posterioridad, en la Sentencia C-726 de 2015, la Corte analizó una demanda contra los artículos 69 y 70 de la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se introdujeron varias modificaciones al Estatuto Tributario, en especial destinadas a crear mecanismos de lucha contra la evasión fiscal. Las disposiciones impugnadas establecían la contribución parafiscal a combustible y sus elementos estructurales. A juicio del actor, tales preceptos habían sido aprobados con desconocimiento de los principios de consecutividad e identidad flexible debido a que no formaron parte del texto radicado por el Gobierno, ni estaban incluidos en la ponencia para primer debate de las comisiones conjuntas, sino que fueron incorporadas como artículos nuevos en segundo debate. La Corte consideró que le asistía razón al actor.

Indicó que las normas censuradas habían sido introducidas en la Plenaria del Senado, pero que no se habían discutido en primer debate de las comisiones conjuntas constitucionales permanentes de Cámara y de Senado. De otra parte, planteó que la Ley buscaba modificar rentas existentes y crear nuevos tributos para controlar la evasión fiscal y para la generación de ingresos suficientes para el sostenimiento de gastos públicos. Por el contrario, indicó que el tema principal del tributo acusado era financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC), para atenuar las fluctuaciones en los precios de los mismos.

En el mismo sentido, señaló que el impuesto nacional a la gasolina, sobre cuya modificación de sus elementos estructurales se había deliberado y votado en primer debate, constituía un tributo autónomo y distinto de la exacción demandada, de modo que “las modificaciones al impuesto nacional a la gasolina de ninguna manera justificaban la creación de un tributo nuevo y completamente diferente como es la contribución parafiscal impugnada”. Por último, también consideró que si bien la exposición de motivos del proyecto de ley daba cuenta de la disminución en las rentas derivadas del petróleo debido a la baja de los precios internacionales, tal argumento justificaba la consecución de ingresos presupuestales adicionales, pero no la contribución acusada, pues en ningún momento se había hecho referencia a la necesidad de su creación.

Así, en el presente caso, si bien es cierto, desde el punto de vista del sector económico regulado y de las condiciones y el contexto que motivaron la reforma, la detracción controvertida podía mantener cierta relación con las materias discutidas y votadas en primer debate, la Sala consideró que se trataba de un tema nuevo o, en otros términos, separable de aquellos. La Sentencia realizó un análisis orientado a mostrar que la norma, pese a la eventual proximidad con los temas del proyecto en el ámbito fiscal señalada por algunos intervinientes, en realidad planteaba un objeto material de regulación sustancialmente distinto. Como consecuencia, concluyó que se habían desconocido los principios de consecutividad e identidad flexible y declaró inexecutable las normas demandadas.

En este orden de ideas, particularmente en materia tributaria, la jurisprudencia constitucional ha mostrado que no obstante existir alguna relación, si la modificación introducida en segundo debate al proyecto de ley implica en realidad una materia autónoma, independiente o separable respecto de los temas discutidos en primer debate, hasta el punto que podría plasmarse en un proyecto independiente, en realidad se ha eludido materialmente la deliberación. Cuando una disposición novedosa comporta un tema nuevo, según la Corte, debe haberse debatido y votado en su específico contenido. De no haber sido así, se desconocen los principios de consecutividad e identidad flexible.

De esta forma, en el marco del debate parlamentario, la máxima de la representación política supone un conjunto de reglas procedimentales. Las reglas procedimentales son condiciones esenciales en la formación libre de la voluntad de las cámaras legislativas y constituyen una garantía del debate y de procesos deliberativos transparentes, imparciales y reflexivos. De ahí que en el ámbito tributario, en el cual se maximizan las exigencias del principio democrático, los principios de consecutividad e identidad flexible permitan la introducción, en segundo de debate, adiciones y supresiones a los proyectos de Ley, solo si tales modificaciones no comportan una materia de regulación separable, autónoma o independiente.

Recapitulando lo indicado en esta sección, la armonización de los principios de consecutividad e identidad flexible, en materia tributaria, (i) implican que los temas, asuntos o materias de un proyecto de ley sean aprobados en los cuatro debates previstos en

el artículo 157 de al C.P. o, en casos extraordinarios, en la sesión conjunta de las comisiones permanentes de cada Cámara y las sesiones plenarias de ambas células legislativas. (ii) En consecuencia, las modificaciones incluidas en segundo debate a los proyectos de ley deben guardar una relación sustantiva con las materias debatidas y aprobadas en primer debate. (iii) Correlativamente, si pese a existir alguna relación, la nueva norma comporta una materia autónoma, independiente o separable respecto de los temas discutidos en primer debate, hasta el punto que podría plasmarse en un proyecto independiente, en realidad se ha eludido la deliberación y la manifestación de la voluntad política sobre la iniciativa. (iv) En estos casos, la regla nueva exige una específica deliberación y votación sobre su contenido, de modo que si no se lleva a cabo, se vulneran los principios de consecutividad e identidad flexible.»⁶²

Dicho lo anterior, se continuará con la formulación del cargo único en contra de los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 de 2022.

4.2. Formulación del cargo único en contra de los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 de 2022

Los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 de 2022 **vulneran los artículos 157 y 160 de la Constitución Política de Colombia.**

Estos artículos, que modifican los delitos contra la Hacienda Pública en Colombia, vulneran los *principios de consecutividad e identidad flexible*, en tanto: **(i)** Fueron introducidos como nuevos artículos en los informes de ponencia para los debates de las plenarias de la Cámara de Representantes y el Senado de la República, sin que se hubiera contemplado en el proyecto de ley ni en la ponencia para primer debate, así como tampoco en las sesiones conjuntas de las comisiones económicas correspondientes; **(ii)** constituyen una modificación al Código Penal, Ley 599 de 2000⁶³, que no guarda una relación temática clara, específica, estrecha, necesaria y evidente, con los temas del Proyecto de Ley, que en lo sustancial era una regulación sobre impuestos y no sobre materias que inciden en el derecho fundamental a la libertad personal⁶⁴, como son las penas propiamente.

⁶² Corte Constitucional. Sentencia C-084 de 2019, M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁶³ Diario Oficial No. 44.097 del 24 de julio de 2000.

⁶⁴ La Jurisprudencia Constitucional ha definido el derecho fundamental de libertad personal “como la ausencia de aprehensión, retención, captura, detención o cualquier otra forma de limitación de la autonomía de la persona. En ese sentido, se trata de un presupuesto para el ejercicio de las demás libertades y derechos, pues la detención supone la restricción de las otras

En efecto, estos artículos no fueron objeto de deliberación y votación en primer debate y tampoco guardan relación con los temas discutidos y votados en esa instancia legislativa, los cuales básicamente se refieren a la sostenibilidad fiscal y a la consecución de recursos para financiar el gasto público a partir de la modificación del régimen tributario vigente. La modificación de los delitos y sus penas, incluidos los que tienen como bien jurídico tutelado la Hacienda Pública⁶⁵, comportan una materia autónoma, independiente y separable respecto de los temas discutidos en primer debate, en tanto esta comporta una clara incidencia en derechos fundamentales como la libertad de circulación de las personas (C. Pol., art. 24), hasta el punto que bien podría plasmarse en un proyecto independiente.

Lo anterior se desprende del texto radicado como proyecto de Ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁶⁶, de los informes de ponencia para primer debate⁶⁷, de las sesiones conjuntas de las comisiones económicas de senado y cámara⁶⁸ y del texto aprobado en primer debate⁶⁹, donde no existe evidencia constatable de que estos artículos hayan sido sometidos, en dicha instancia legislativa, a debate y votación, como lo prescribe el artículo 157 de la Constitución.

Como dijo la Corte, a propósito de la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional y la sujeción de la actividad del Legislador a los marcos constitucionales, *“(e)l principio de consecutividad implica que las comisiones y las plenarias de las cámaras legislativas tienen el deber de debatir y expresar su voluntad política sobre todos los temas puestos a su consideración. De esta forma, los artículos contenidos en la ponencia presentada, así como las proposiciones que surjan han de ser sometidos a*

prerrogativas de las cuales la persona es titular”. Corte Constitucional. Sentencia C-276 de 2019, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶⁵ Sobre estos delitos tributarios y la Hacienda Pública como bien jurídico tutelado, la Doctrina Penal señala que *“(…) se busca proteger el debido y buen recaudo de las obligaciones de carácter fiscal, en este caso concreto el recaudo del impuesto a la renta y complementarios. El bien jurídico según MUÑOZ CONDE, tesis a la cual adherimos, corresponde a la protección en dos sentidos: el relativo a que la carga tributaria se haga de acuerdo con los modos y formas fijados por la ley, y en tratándose del delito de defraudación tributaria, la lesión a la correcta recaudación de los tributos”*. CASTRO CUENCA, CARLOS G. Coordinador, Autores Varios, *Manual de Derecho Penal Tomo II*, Bogotá, Edit., Temis, 2019. Pág. 300.

⁶⁶https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

⁶⁷http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/202/gaceta_1200.pdf

⁶⁸ <https://www.youtube.com/watch?v=vt03cNW0ndw&t=2361s>

⁶⁹ <https://www.camara.gov.co/sites/default/files/2021-09/TEXTO%20APROBADO%20EN%20PRIMER%20DEBATE.pdf>

deliberación y votación, salvo que el autor de la iniciativa decida retirarla antes de ser estudiada"⁷⁰.

En este sentido, la introducción de estas modificaciones a la legislación penal es sorpresiva y vulnera los *principios de consecutividad e identidad flexible* en tanto no guarda un vínculo sustantivo con las materias debatidas y votadas en las comisiones económicas conjuntas de Senado y Cámara.

4.3. Petición de fondo

Se solicita respetuosamente a la Honorable Corte Constitucional declarar **INEXEQUIBLES** los artículos 69 y 70 de la Ley 2277 de 2022.

V. QUINTA SECCIÓN – CARGOS EN CONTRA DE LOS ARTÍCULOS 89, 93 (PARCIAL) Y 96 (PARCIAL) DE LA LEY 2277 DE 2022

La **quinta sección (V)** de este escrito desarrolla los cargos en contra de los artículos 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, cargos por infracción al *principio de unidad de materia*.

En este sentido, para justificar la inconstitucionalidad de estas normas, se utilizarán los siguientes elementos: **(5.1)** el *principio de unidad de materia*; **(5.2)** la formulación de los cargos; y **(5.3)** la petición de fondo.

5.1. El principio de unidad de materia en la Constitución Política

Conforme el artículo 158 de la Constitución Política “*todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella*”. A su vez, el artículo 169 del mismo ordenamiento superior señala que “*(e)l título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido*”.⁷¹

Según este ordenamiento superior, el cual busca racionalizar el proceso legislativo, el *principio de unidad de materia* exige que las disposiciones que integran todo proyecto de Ley deben guardar coherencia temática y sistemática con su núcleo temático, el cual (la mayoría de las veces) se deduce del título de la misma.

La Honorable Corte Constitucional lo describe de la siguiente manera:

⁷⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-084 de 2019, M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁷¹ *Supra* 1.2.

«En diversas oportunidades la Corte ha explicado el alcance del artículo 158 superior, conforme al cual “(t)odo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella”, así como el propósito del artículo 163 ibídem, según el cual “(e)l título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido”. Al respecto ha dicho que estas exigencias constitucionales tienen el objeto de racionalizar y tecnificar el proceso normativo, tanto en el momento de discusión de los proyectos en el Congreso, como respecto del producto final, es decir de la ley que finalmente llega a ser aprobada. Lo anterior por razones de seguridad jurídica, que imponen “darle un eje central a los diferentes debates que la iniciativa suscita en el órgano legislativo”, y porque luego de expedida la ley, su cumplimiento reclama un mínimo de coherencia interna, que permita a los destinatarios identificarse como tales y conocer las obligaciones que de ella se derivan”.»⁷² (Énfasis fuera del texto original)

En el mismo sentido, en reciente jurisprudencia esta Alta Corte señaló que este principio:

“incorpora un instrumento de racionalización y tecnificación de la actividad legislativa, que se concreta en la pretensión de que los artículos que conforman la ley estén directamente relacionados con el tema general que les concede cohesión; con el objeto de garantizar que repercuta en la seguridad jurídica y en la mejor y adecuada eficacia de las normas, al evitar su dispersión.”⁷³

De otro lado, si bien la H. Corte Constitucional ha precisado que la interpretación del *principio de unidad de materia* no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el principio democrático como valor fundante del Estado Colombiano, esta Alta Corte ha explicado que las anteriores exigencias constitucionales *“obedecen a la necesidad de hacer efectivo el principio de seguridad jurídica, que impone ‘darle un eje central a los diferentes debates que la iniciativa suscita en el órgano legislativo’, y porque luego de expedida la ley, se requiere que los*

⁷² Corte Constitucional. Sentencia C-1067 de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. La Corte reitera la Sentencia C-025 de 2003, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁷³ Corte Constitucional. Sentencia C-153 de 2022. M.P. Diana Fajardo Rivera.

destinatarios tengan un mínimo de certeza sobre la coherencia interna de las obligaciones que de ella se derivan”.⁷⁴ (Énfasis fuera del texto original)

En la misma dirección, este Alto Tribunal en **Sentencia C-714 de 2008** al resaltar la importancia práctica de este *principio de unidad de materia*.

Dijo la Corte en aquella ocasión:

*“La importancia de este principio radica en que a través de su aplicación se busca evitar que los legisladores, y también los ciudadanos, sean sorprendidos con la aprobación subrepticia de normas que nada tienen que ver con la(s) materia(s) que constituye(n) el eje temático de la ley aprobada, y que por ese mismo motivo, pudieran no haber sido objeto del necesario debate democrático al interior de las cámaras legislativas. **La debida observancia de este principio contribuye a la coherencia interna de las normas y facilita su cumplimiento y aplicación al evitar, o al menos reducir, las dificultades y discusiones interpretativas que en el futuro pudieran surgir como consecuencia de la existencia de disposiciones no relacionadas con la materia principal a la que la ley se refiere**”.*⁷⁵ (Énfasis fuera del texto original)

Por otra parte, esta Alta Corte en **Sentencia C-1067 de 2008** se refirió a la inexecutable de normas que nada tienen que ver con la materia que constituye la Ley aprobada.

Dijo lo siguiente:

*“Solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexecutable si integran el cuerpo de la ley.”*⁷⁶

Finalmente, sobre estos presupuestos de conexidad entre el tema de la Ley y su articulado, la H. Corte Constitucional los ha expuesto de manera analítica en su jurisprudencia:

⁷⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-438 de 2019, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

⁷⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-714 de 2008, MP. Nilson Pinilla Pinilla.

⁷⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-1067 de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

*«En relación con la (i) **conexidad temática**, explicó que la misma puede definirse “como la vinculación objetiva y razonable entre la materia o el asunto general sobre el que versa una ley y la materia o el asunto sobre el que versa concretamente una disposición suya en particular”. Como ya se mencionó, la Corte ha dispuesto que la conexidad temática, analizada desde la perspectiva de la ley en general, “no significa simplicidad temática, por lo que una ley bien puede referirse a varios asuntos, siempre y cuando entre los mismos exista una relación objetiva y razonable”. En cuanto a la (ii) **Conexidad causal**, manifestó que ésta se refiere a la identidad que debe existir entre una ley y cada una de sus disposiciones, en cuanto a los motivos que dieron lugar a su expedición. Concretamente, la conexidad causal “hace relación a que las razones de la expedición de la ley sean las mismas que dan lugar a la consagración de cada uno de sus artículos en particular, dentro del contexto de la posible complejidad temática de la ley”. Por su parte, frente a la (iii) **conexidad teleológica**, dijo igualmente que ella también tiene que ver con “la identidad de objetivos perseguidos por la ley vista en su conjunto general, y cada una de sus disposiciones en particular”. Esto significa que en virtud de la conexidad teleológica, “la ley como unidad y cada una de sus disposiciones en particular deben dirigirse a alcanzar un mismo designio o designios, nuevamente dentro del contexto de la posible complejidad temática de la ley”. Finalmente, respecto de la (iv) **Conexidad sistemática**, la misma fue entendida “como la relación existente entre todas y cada una de las disposiciones de una ley, que hace que ellas constituyan un cuerpo ordenado que responde a una racionalidad interna”»⁷⁷ (énfasis del texto original)*

Precisados estos aspectos del *principio de unidad de materia*, se continuará con la formulación de los cargos en contra de los artículos 89, 93 (parcial) y 96 (parcial) de la Ley 2277 de 2022.

5.2. Formulación de los cargos

5.2.1. Cargo único en contra del artículo 89 de la Ley 2277 de 2022

El artículo 89 de la Ley 2277 de 2022 vulnera los artículos 158 y 169 de la Constitución Política de Colombia. Esta **norma no guarda una relación de**

⁷⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-133 de 2012, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022.

Este artículo regula el *Ingreso Base de Cotización (IBC) de los Independientes* al Sistema de Seguridad Social Integral. Para el efecto, señala esta norma que los independientes por cuenta propia y los trabajadores independientes con contratos diferentes a prestación de servicios personales (de ahora en adelante los independientes) con ingresos netos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo legal mensual vigente (SMLMV) efectuarán su cotización mes vencido, sobre una base mínima de cotización del 40% del valor mensual de los ingresos causados para quienes están obligados a llevar contabilidad, o los efectivamente percibidos para los que no tienen dicha obligación, sin incluir el valor del impuesto sobre las ventas - IVA.

Por otra parte, la norma regula el método para calcular la base de cotización para no obligados a llevar contabilidad, así como un esquema de presunciones en cabeza de la UGPP para efectos de los procesos de fiscalización en curso ante esta entidad, estén o llegaren a estar en trámite de resolver a través de revocación directa y no dispongan de una situación jurídica consolidada por pago.

En este sentido:

- i. **La norma acusada no guarda conexidad temática con la materia que pretende regular la Ley 2277 de 2022.** No existe una vinculación objetiva y razonable entre el artículo 89 acusado y la materia o el asunto general que pretende regular la Ley 2277, que, según su exposición de motivos, no es otro que **la creación, modificación y derogación de normas de naturaleza tributaria.**

En efecto, la materia este artículo 89 es la Seguridad Social y la fiscalización de obligaciones relacionadas con esta. Como se desprende de su mismo texto, el artículo regula la forma técnica como se calcula el *Ingreso Base de Cotización (IBC) de los Independientes* al Sistema de Seguridad Social Integral, para obligados y no obligados a llevar contabilidad, así como un esquema de presunciones en cabeza de la UGPP para efectos de los procesos de fiscalización en curso ante esta entidad.

En este sentido, el tema de la norma acusada nada tiene que ver con la materia tributaria.

- ii. **No existe conexidad causal entre la norma acusada y los motivos que dieron lugar a la expedición de la Ley 2277.** La norma acusada no forma parte del motivo que dio lugar a su expedición, el cual, según su exposición, es “(...) *avanzar fundamentalmente en dos dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria. Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social. Lo anterior se alcanza a través de ajustes al sistema tributario, que permiten avanzar en materia de progresividad, equidad, justicia, simplicidad y eficiencia*”.⁷⁸ (Énfasis fuera del texto original)

En efecto, la Ley 2277 no surge de la necesidad de regular aspectos puntuales del Sistema de la Seguridad Social, como es el IBC, sino por la necesidad disminuir inequidades y ser medio para el gasto público social.

- iii. **No se encuentra conexidad teleológica entre la norma acusada y la Ley 2277 de 2022.** En términos de la mencionada exposición de motivos de esta Ley 2277 de 2022, esta busca “*contribuir a reducir la deuda social histórica que tiene el Estado colombiano con sus habitantes. Erradicar el hambre, reducir la pobreza y la desigualdad, disminuir los tratamientos tributarios que por décadas han privilegiado a una minoría y la necesidad de mantener la estabilidad fiscal motivan en esencia este Proyecto de Ley*”.⁷⁹ (Énfasis fuera del texto original)

Pues bien, el artículo acusado no es medio, ni conduce remotamente, a la realización de estos fines. En efecto, la forma como unos trabajadores independientes cotizan al Sistema de Seguridad Social Integral, así como el establecimiento de esquemas de presunciones en cabeza de la UGPP para la fiscalización de obligaciones, no tiene absolutamente nada que ver con la maximización de los postulados de justicia tributaria, equidad o eficiencia en el recaudo tributario. Tampoco como medio para conjurar la inestabilidad fiscal.

⁷⁸https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

⁷⁹https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

- iv. **No existe Conexidad sistemática entre la norma acusada y el resto del articulado de la Ley 2277 como un todo integrado.** No hay relación existente entre el artículo 89 acusado y cada una de las demás disposiciones que componen la Ley 2277 de 2022. En efecto, esta y aquellas no constituyen un cuerpo ordenado que responde a una racionalidad interna. La norma acusada y el resto de las normas que integran esta Ley 2277 son medios que responden a temas, motivos y fines distintos. Más aún, si esta norma no existiese dentro de Ley 2277, el resto del articulado no vería afectada su coherencia interna o su ámbito de aplicación.

En suma, el artículo 89 de la Ley 2277 de 2022 viola el *principio de unidad de materia*. Lo anterior, en razón de que; (i) el título de la Ley no corresponde con el contenido de este artículo; y (ii) este no guarda una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022; (iii) contribuye al caos que produce la dispersión del ordenamiento jurídico.

5.2.2. Cargo único en contra del párrafo 1º del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022

El párrafo 1º del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 **vulnera los artículos 158 y 169 de la Constitución Política de Colombia**. Esta norma no guarda una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022.

Este párrafo 1º del artículo 93 señala que a quienes se les haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, pliegos de cargos, liquidación oficial, resolución sanción o fallo de recurso de reconsideración, las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP de que tratan los numerales 1, 2, 3 y 4 del artículo 179 de la ley 1607 de 2012, respecto de las cuales se paguen hasta el treinta (30) de junio de 2023 la totalidad del acto administrativo, se reducirán al veinte por ciento (20%) del monto propuesto o determinado, con su respectiva actualización.

Señala también esta norma, que en los procesos de cobro que se encuentren en curso o se inicien con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, donde se pretenda la reducción prevista en el presente párrafo, siempre que paguen la totalidad del acto administrativo, se podrán suscribir facilidades de pago a más tardar el 30 de junio de 2023 y su solicitud deberá ser radicada hasta el 15 de mayo de 2023. Lo anterior, conforme con el procedimiento que para el efecto establezca la UGPP.

En este sentido:

- i. **La norma acusada no guarda conexidad temática con la materia que pretende regular la Ley 2277 de 2022.** No existe una vinculación objetiva y razonable entre el párrafo 1° del artículo 93 acusado y la materia o el asunto general que pretende regular la Ley 2277, que, según su exposición de motivos, no es otro que **la creación, modificación y derogación de normas de naturaleza tributaria.**

En efecto, el tema de la fiscalización de obligaciones relacionadas con el Sistema de Seguridad Social Integral nada tiene que ver con la materia tributaria. La UGPP no es una entidad relacionada con el recaudo, la fiscalización o la administración de obligaciones de naturaleza tributaria, sino relacionada al pago de obligaciones que tienen que ver con el Sistema de Seguridad Social Integral.

- ii. **No existe conexidad causal entre la norma acusada y los motivos que dieron lugar a la expedición de la Ley 2277.** El objeto del párrafo 1° del artículo 93 acusado no forma parte del motivo de la Ley 2277, en tanto esta surgió por la necesidad de disminuir inequidades y ser medio financiero para el gasto público social y no por la necesidad de un cambio en la forma como la UGPP fiscaliza obligaciones relacionadas con el Sistema de la Seguridad Social a cargo.

Como se vio, esta Ley 2277 de 2022 *“tiene como objeto avanzar fundamentalmente en dos dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria. Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social. Lo anterior se alcanza a través de ajustes al sistema tributario, que permiten avanzar en materia de progresividad, equidad, justicia, simplicidad y eficiencia”*.⁸⁰ (Énfasis fuera del texto original)

- iii. **No se encuentra conexidad teleológica entre la norma acusada y el telos de la Ley 2277 de 2022.** En términos de la mencionada exposición de motivos de esta Ley 2277 de 2022, esta busca *“contribuir a reducir la deuda social histórica que tiene el Estado*

⁸⁰https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

colombiano con sus habitantes. Erradicar el hambre, reducir la pobreza y la desigualdad, disminuir los tratamientos tributarios que por décadas han privilegiado a una minoría y la necesidad de mantener la estabilidad fiscal motivan en esencia este Proyecto de Ley".⁸¹ (Énfasis fuera del texto original)

Como se desprende de su mismo texto, este artículo acusado no es medio, ni conduce remotamente, a la realización de estos fines. En efecto, la introducción de modificaciones al procedimiento de cobro coactivo y a las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP, así como la suscripción de facilidades de pago ante esta entidad, no tienen absolutamente nada que ver con la realización de estos fines de justicia tributaria, estabilidad de las finanzas públicas y crecimiento económico.

- iv. **No existe Conexidad sistemática entre la norma acusada y el resto del articulado de la Ley 2277 como un todo integrado.** No hay relación existente entre el párrafo 1° del artículo 93 acusado y cada una de las demás disposiciones que componen la Ley 2277 de 2022. En efecto, esta y aquellas no constituyen un cuerpo ordenado que responde a una racionalidad interna. La norma acusada y el resto de las normas que integran esta Ley 2277 son medios que responden a temas, motivos y fines distintos. Más aún, si esta norma no existiese dentro de Ley 2277, el resto del articulado no vería afectada su coherencia interna o su ámbito de aplicación.

En suma, el párrafo 1° artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 viola el *principio de unidad de materia*. Lo anterior, en razón de que; **(i)** el título de la Ley no corresponde con el contenido de este artículo; y **(ii)** este no guarda una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022; **(iii)** contribuye al caos que produce la dispersión del ordenamiento jurídico.

5.2.3. Cargo único en contra del inciso segundo del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022

El inciso segundo del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 **vulnera los artículos 158 y 169 de la Constitución Política de Colombia**. Esta norma **no guarda una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022**.

⁸¹https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

Este artículo 96 señala la vigencia de esta Ley 2277 de 2022, así como sus derogatorias. Particularmente, el inciso segundo de este artículo señala que el Decreto Legislativo 560 de 2020, “(p)or el cual se adoptan medidas transitorias especiales en materia de procesos de insolvencia, en el marco del Estado de Emergencia, Social y Ecológica”⁸², y el Decreto Legislativo 772 de 2020, “(p)or el cual se dictan medidas especiales en materia de procesos de insolvencia, con el fin de mitigar los efectos de la emergencia social, económica y ecológica en el sector empresarial”⁸³, así como los decretos reglamentarios de estas normas, **quedarán prorrogados** hasta el 31 de diciembre de 2023, con excepción del parágrafo 3 del artículo 5, el Título III del Decreto Legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto Legislativo 772 de 2020.

Pues bien:

- i. **Esta norma tampoco guarda conexidad temática con la materia que pretende regular la Ley 2277 de 2022.** No existe una vinculación objetiva y razonable entre el inciso segundo del artículo 96 acusado y la materia o el asunto general que pretende regular la Ley 2277, que, según se ha dicho, no es otro que **la creación, modificación y derogación de normas de naturaleza tributaria.**

En efecto, la creación, modificación o extensión de cualquier régimen de insolvencia, materia que por demás corresponde al ámbito civil y mercantil, nada tiene que ver con la materia de Hacienda Pública en general o la tributaria en particular, como si lo sería el régimen del impuesto sobre la renta, el régimen simple de tributación o el régimen del impuesto al valor agregado.

- ii. **No existe conexidad causal entre la norma acusada y los motivos que dieron lugar a la expedición de la Ley 2277.** El inciso segundo del artículo 96 acusado no forma parte del motivo de la Ley 2277. Esta Ley surge de la necesidad de disminuir inequidades en el sistema tributario y ser medio para el gasto público social, no de la necesidad de mantener vigente determinada legislación mercantil extraordinaria, como serían los mencionados decretos legislativos.

Como se vio *supra*, según la exposición de motivos de la Ley 2277 de 2022 esta **“tiene como objeto avanzar fundamentalmente en dos**

⁸² Diario Oficial No. 51.286 de 15 de abril de 2020.

⁸³ Diario Oficial No. 51.334 de 3 de junio de 2020.

*dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria. Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social. Lo anterior se alcanza a través de ajustes al sistema tributario, que permiten avanzar en materia de progresividad, equidad, justicia, simplicidad y eficiencia”.*⁸⁴ (Énfasis fuera del texto original)

- iii. **No se encuentra conexidad teleológica entre la norma acusada y el telos de la Ley 2277 de 2022.** En términos de la mencionada exposición de motivos de esta Ley 2277 de 2022, esta busca *“contribuir a reducir la deuda social histórica que tiene el Estado colombiano con sus habitantes. Erradicar el hambre, reducir la pobreza y la desigualdad, disminuir los tratamientos tributarios que por décadas han privilegiado a una minoría y la necesidad de mantener la estabilidad fiscal motivan en esencia este Proyecto de Ley”.*⁸⁵ (Énfasis fuera del texto original)

En este sentido, el inciso segundo del artículo acusado no es medio, ni conduce remotamente, a la realización de estos fines. En efecto, la extensión de estos regímenes de insolvencia dictados dentro del estado Emergencia, Social y Ecológica de 2022 no tiene absolutamente nada que ver con la realización de estos fines de justicia financiera y estabilidad fiscal.

- iv. **No existe Conexidad sistemática entre la norma acusada y el resto del articulado de la Ley 2277 como un todo integrado.** No hay relación existente entre el inciso segundo de este artículo 96 acusado y cada una de las demás disposiciones que componen la Ley 2277 de 2022. En efecto, esta y aquellas no constituyen un cuerpo ordenado que responde a una racionalidad interna. La norma acusada y el resto de las normas que integran esta Ley 2277 son medios que responden a temas, motivos y fines distintos. Por otra parte, se hace evidente que si esta norma no existiese dentro de Ley 2277 el resto del articulado no vería afectada su coherencia interna o su ámbito de aplicación.

En suma, el inciso segundo del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 viola el *principio de unidad de materia*. Lo anterior, en razón de que; (i) el título de

⁸⁴https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

⁸⁵https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-200757

la Ley no corresponde con el contenido de este artículo; y (ii) este no guarda una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante en la Ley 2277 de 2022; (iii) contribuye al caos que produce la dispersión del ordenamiento jurídico.

VI. SEXTA SECCIÓN – PRESUPUESTOS PROCESALES DE LA DEMANDA POR INCONSTITUCIONALIDAD

6.1. Competencia de la Corte Constitucional

La Honorable Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda por inconstitucionalidad en los términos del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia, por medio del cual se le “*confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los escritos y precisos términos de este artículo*”, y, que conforme a su numeral cuarto (4to), le otorga la función de “*decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación*”.⁸⁶

6.2. Procedimiento constitucional

El trámite que debe seguir la presente demanda es el señalado en el Decreto Ley 2067 de 1991⁸⁷ y el Acuerdo 02 de 2015 (Reglamento Interno de la Corte Constitucional)⁸⁸, así como las demás normas que en lo pertinente regulen los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la H. Corte Constitucional.

6.3. Cosa juzgada constitucional

Se considera que no existe cosa juzgada constitucional material en el presente caso. Hasta la fecha este Tribunal Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de las normas acusadas en los términos de esta demanda por inconstitucionalidad, por lo cual se solicita respetuosamente un pronunciamiento de fondo al respecto.

6.4. Anexos de la demanda

Con este escrito de la demanda se acompaña, a través de mensaje de datos, copia del documento de identidad del accionante en formato pdf.

⁸⁶ Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991.

⁸⁷ Diario Oficial No. 40.012, del 4 de septiembre de 1991.

⁸⁸ <https://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Reforma%20Reglamento-19.pdf>

6.5. Medios de prueba

Para efectos de conocer los tramites que antecedieron al acto acusado, se solicita respetuosamente a la Honorable Corte Constitucional oficiar a los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representante Congreso de la República para que, en virtud del artículo 10 del Decreto Ley 2067 de 1991⁸⁹, aporten los siguientes medios de prueba:

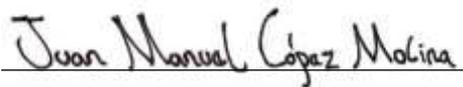
1. Las gacetas en las que consta el trámite legislativo que dio lugar a la expedición de la Ley 2277 de 2022.
2. Certificación suscrita por los secretarios generales del Senado de la República y de la Cámara de Representante Congreso de la República en la que se dé cuenta del procedimiento de aprobación, la publicación de las actas y la aprobación de la mencionada Ley 2277 de 2022.
3. Copia de los videos contentivos del trámite que se le dio a la Ley 2277 de 2022.

Lo anterior, sin perjuicio de los diferentes medios de prueba que la Honorable Corte Constitucional estime conducentes.

6.6. Domicilio y lugar de notificaciones del demandante

- **Domicilio:** En la carrera 17 # 96-00 de la ciudad de Pereira
- **Correo electrónico:** juanlopez.notificaciones@gmail.com

Con todo respeto, de las señoras Magistradas y de los señores Magistrados.



JUAN MANUEL LÓPEZ MOLINA.
C.C. 1113648201.

⁸⁹ Diario Oficial No. 40.012, del 4 de septiembre de 1991.