

Primera parte

Eje temático
Tributos y otros
instrumentos fiscales en
el Estado de Derecho



Revista de la Academia
Colombiana de Jurisprudencia
Julio-diciembre 2022

RENOVADAS CONTROVERSIAS POR EL ICA SOBRE LA ACTIVIDAD DE EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS Y MINERALES

Lucy Cruz de Quiñones*
Académica de número

Resumen: el presente artículo estudia la relación entre regalías e impuestos territoriales, en particular con el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), a través de los últimos cien años, lapso en el que se ha establecido una especie de prevalencia de las regalías sobre impuestos a la misma actividad que genera regalías, es decir, la explotación de recursos naturales no renovables. Se plantean dos tipos de análisis: uno de validez y vigencia de normas concurrentes de minas y petróleos, tributarias y de regalías, con una visión sistemática e histórica, y otro análisis de ineficacia o inaplicabilidad de una norma restrictiva que exige una condición que no corresponde al contribuyente, ya que forma parte de un reparto de regalías con reglas que escapan a su conocimiento. Se hace un llamado al principio *ad impossibilia nemo tenetur* (a lo imposible nadie está obligado). También se revisa la jurisprudencia constitucional y la más reciente del Consejo de Estado sobre la materia, para proponer nuevas lecturas del régimen actual.

Palabras clave: regalías; Impuestos territoriales; Impuesto de Industria y Comercio (ICA).

* Doctora en Jurisprudencia de la Universidad del Rosario (abogada); doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca. PhD. Ha sido conjuer de la Corte Constitucional; conjuer del Consejo de Estado. Miembro de número de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Miembro honorario de la misma institución. Es decana de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario. Arbitro de la lista A de la Cámara de Comercio. Socia fundadora de Quiñones Cruz Abogados.
Contacto: lucycruz@quinonescruz.com

RENEWED DISPUTES BY THE ICA REGARDING THE ACTIVITY OF EXPLOITATION OF HYDROCARBONS AND MINERALS

Abstract: This article studies the relationship between royalties and territorial taxes, particularly with the Industry and Commerce Tax (ICA), over the last hundred years. During this period, royalties have prevailed over taxes as an instrument to collect revenue from the exploitation of non-renewable natural resources. Two types of analysis are proposed: analysis of concurrent norms of mines and oil, tax and royalties, with a systematic and historical vision and another analysis of ineffectiveness or inapplicability of a restrictive norm that requires a condition that does not correspond to the taxpayer since he is part of a distribution of royalties with rules that are beyond his knowledge. A call is made to the principle *ad impossibilia nemo tenetur* (no one is obliged to the impossible). The constitutional jurisprudence and the most recent of the Council of State on the matter are also reviewed, to propose new readings of the current regime.

Keywords: Royalties; Territorial taxes; Industry and Commerce Tax (ICA).

“... si el derecho positivo es el derecho, tal como funciona efectivamente en una situación dada, ya no coincide con los textos promulgados, pues, por una parte, los principios generales y las reglas de derecho no escrito limitan o amplían el alcance de las disposiciones legislativas y, por otra parte, hay textos legales que por una u otra razón dejan de aplicarse, por lo menos en toda su generalidad y, aunque formalmente válidos, ven su eficacia disminuida de una manera imprevisible.”

Chaim Perelman

Primera parte

Análisis de validez y vigencia de normas prohibitivas de gravamen sobre explotación de recursos naturales

Planteamiento del problema jurídico

Son varias las tesis comprometidas en los casos en los que se reclama la exención del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) sobre la actividad de explotación de crudos, o de sus subproductos destinados al consumo interno. Similares debates se presentan en relación con la explotación de minas y minerales, y con el transporte del crudo o del gas por oleoductos y gasoductos.

En este escrito se pretende discutir la vigencia, validez y aplicabilidad de la prohibición de gravar este tipo de actividades con el tributo municipal, dados los cuestionamientos constitucionales y legales que pesan sobre leyes y actos administrativos de liquidación tributaria, que dan por vigente un condicionamiento de la prohibición que versa sobre la suficiencia de regalías “recibidas” por el municipio productor.

Sea lo primero, recordar que el elemento objetivo del hecho imponible en el ICA es la ejecución, dentro de una jurisdicción municipal, de “actividades industriales, comerciales o de servicios” ejercidas por su titular.¹ La base gravable está constituida por los ingresos brutos –con algunas deducciones– obtenidos dentro de la jurisdicción municipal en cuestión, en ejercicio de la actividad gravada.

La ley no especifica cuál es la jurisdicción predominante para efectos de consolidar las operaciones y luego separar las partes contabilizadas o atribuidas a cada municipio, según los nexos de las actividades en cada uno de ellos. Con todo, en virtud de las normas societarias, se ha venido entendiendo que dicha consolidación de la información contable ocurre en el domicilio principal, donde se presumen realizadas las actividades societarias, admitiendo, claro está, que la atribución del gravamen a cada municipio sí depende de las reglas legales definidas sobre territorialidad y sus correspondientes ingresos. Se trata de dos esferas cualitativas y cuantitativas distintas: una constituida por el registro total de ingresos por todas las actividades, y otra, por la separación de operaciones e ingresos de cada municipio en particular, en donde el contribuyente ejerza una actividad gravada.

En el caso especial de la industria petrolera, es común que las ventas de una misma sociedad se originen en la explotación de distintos campos, pozos o instalaciones, ubicados en varias jurisdicciones de la geografía nacional, de manera que los ingresos por reportar deben pasar por un proceso de

¹ Según el artículo 32 de la Ley 14 de 1983: “El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que *ejercen o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales*, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”. El texto resaltado fue declarado *exequible* por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-121 de 2006.

depuración fiscal, en el cual la explotación del crudo y la transformación de los productos derivados de este se separen, a partir del ámbito territorial de los municipios y distritos en donde se ubiquen las plantas y se realice la actividad que proporciona los ingresos. Para las actividades industriales,² este problema se soluciona con una antigua regla de territorialidad que exige considerar los ingresos de la producción y venta como una unidad atribuible a la sede fabril (art. 77 de la Ley 49 de 1990, ratificada por la Ley 1819 de 2016).³ En los demás municipios en los que no se tienen procesos de extracción o transformación, y solo se comercializan productos adquiridos de terceros o se prestan servicios, se deben registrar y declarar las ventas o prestaciones de servicios como actividades autónomas comerciales o de servicios, que siempre han estado gravadas.

No obstante, no pocos municipios suelen partir de los estados financieros globales y consolidados por grupo empresarial, con ingresos nacionales y extranjeros, antes de verificar cuál es el domicilio principal, o la sede fabril del sujeto, o cuál el lugar de las operaciones, para concentrarse en los ingresos atribuibles a su jurisdicción. Esta simple calificación permitiría entender que hay ingresos reportables en la contabilidad de propósito financiero que pueden ser irrelevantes para el ICA. Hasta aquí solo hemos descrito el problema inicial de territorialidad o de jurisdicción aplicable, muy propio de este tributo municipal.

La médula del complejo problema que aquí se analiza se concentra en la coexistencia de tres tipos de leyes, formalmente vigentes, que regulan –todas ellas– los efectos de las regalías en los impuestos territoriales, a saber:

² La Ley 14 de 1983 establece en su artículo 34 que “... para los fines de esta Ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes”.

³ La Ley 1819 de 2016 señala en el artículo 343: “*Territorialidad del impuesto de industria y comercio*. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas: se mantienen las reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el artículo 211 del Decreto Ley 1333 de 1986 y de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997. 1. *En la actividad industrial se mantiene la regla prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y se entiende que la comercialización de productos por él elaborados es la culminación de su actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo*”. (Énfasis agregado).

a. Las primeras leyes fueron codificadas para el sector minero y petrolero en el Código de Petróleos y en el de Minas, por ello no aplican para la generalidad de actividades, sino para su estrecho ámbito sectorial, en cada uno de los aspectos, incluyendo reglas tributarias de excepción, diseñadas para regular el desarrollo de tales actividades, y las relaciones con el Estado.⁴

b. Las segundas, son las normas del Impuesto de Industria y Comercio, que están redactadas de forma general para todas las personas que realicen el hecho generador de ese tributo. Dentro de su estructura existen prohibiciones de gravar, dirigidas a los entes municipales que sustraen algunas actividades del ámbito de aplicación del tributo, y también existen las exenciones parciales o totales, objetivas o subjetivas, que modulan cualquiera de los elementos del tributo con propósitos extrafiscales o simplemente por imperativos de justicia. Precisamente, una de esas normas prohibitivas o de exclusión es la que se refiere a las actividades mineras y petroleras; el legislador tributario no se remitió expresamente a la ley especial codificada en los códigos minero y petrolero, pero dijo reconocer la *subsistencia* de tales prohibiciones, y al mismo tiempo condicionó su aplicabilidad al pago de regalías para los municipios en donde podría haberse generado el ICA.

c. Fue entonces el legislador tributario del ICA quien remitió al tercer grupo de normas que regulan el pago de regalías a los municipios que son receptores de estos recursos. Lo hizo a fin de comparar, en fase de aplicación de la ley, si operaba o no la exención del tributo por haberse pagado regalías iguales o superiores a la suma que correspondería pagar por ICA, a sabiendas de que en esa época (1983) las regalías las pagaba el explotador directamente al municipio y departamento productor de los recursos naturales.

La hermenéutica y solución de los conflictos entre estos tres grupos de normas presentó enormes dificultades por la dinámica de las reformas

⁴ La Corte Constitucional ha sentenciado: “Como en reiteradas oportunidades lo ha establecido esta Corporación, la característica principal de un código es la de ser “un conjunto de normas que regulan de manera completa, sistemática y coordinada las instituciones constitutivas de una rama del derecho” (Sentencia C-129 de 1995, M. P. Vladimiro Naranjo Mesa). (Énfasis agregado).

constitucionales que se ocupan del reparto de regalías entre los entes territoriales, que es materia fundamental de hacienda pública, pero puede incrementar las contradicciones normativas debido a que la Ley de 1983 convirtió en un problema interno (dentro de la regla tributaria) la recepción de regalías por el municipio productor, que son tratadas en un subsistema legal, externo a la tributación. A su vez, las distintas leyes de regalías también regularon las prohibiciones de gravar con impuestos territoriales las actividades relacionadas con la explotación de recursos naturales en un sentido más amplio, porque no reiteraron la condición, sino la regla de prohibición de gravamen en concurrencia con regalías, que siempre prevalece en las leyes de regalías.

El análisis de las reglas comprometidas en el problema jurídico tiene que considerar las relaciones sistemáticas entre todos esos cuerpos normativos a partir de su evolución histórica, del lenguaje escrito y de los valores y principios que están detrás de cada norma. No podemos soslayar todo el contexto al juzgar el caso concreto, las reglas de prevalencia de leyes o de solución de antinomias, y mucho menos ignorar su aplicabilidad pragmática.

Así, este problema no es solo de pertenencia al sistema de una determinada norma legal, jerárquicamente igual a las demás, sino de relación con otras normas vigentes, aplicables al caso. Como se recordará, la interpretación contextual exige apreciar las circunstancias de la evolución legislativa, reconocida como hermenéutica sistemática. De allí que las reglas de nuestra codificación civil acepten la interpretación contextual y la equidad:

Dentro de la equidad natural y la doctrina constitucional, la crítica y la hermenéutica servirán para fijar el pensamiento del legislador y aclarar o armonizar disposiciones legales oscuras o incongruentes (art. 5 de la Ley 153 de 1887).

El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto (art. 30 del CC).

El objeto de este artículo es relacionar los tres subsistemas descritos, para construir criterios de interpretación que permitan resolver los dilemas de aplicación y superar la inseguridad jurídica que aún rodea a los municipios

y a los contribuyentes. El intento de reconstruir los conceptos o principios que hay escondidos detrás de las secuencias normativas que vamos a estudiar es una tarea cognoscitiva, pero también creativa y reveladora de los fundamentos de equidad y de justicia en las cargas públicas, que pretendieron implantar legisladores de distintas épocas e ideologías.

La prohibición de gravar con tributos territoriales la exploración, explotación, los productos y el transporte de petróleo. Su evolución normativa

Una larga tradición, proveniente de una secuencia normativa que aquí se analiza, contiene una prohibición de gravar con tributos territoriales las actividades de exploración y explotación de petróleo, así como a sus productos y su transporte.

El motivo de esa prohibición, contenida en el Código de Petróleos y también en el Código de Minas, fue no sobrecargar con prestaciones públicas tributarias el ejercicio de una actividad sobre la que el legislador había establecido tributos especiales (sobre el transporte, sobre la explotación, sobre la explotación de yacimientos y minas) u otras cargas pecuniarias de distinta etiología (regalías, compensaciones, cánones, participaciones), vigentes hasta la fecha.

Etapa de expedición del Código de Petróleos o prohibición incondicional de gravar con tributos territoriales

Para facilitar el análisis, acudiremos a la historia de la norma que aparece identificada cronológicamente desde la expedición de la Ley 120 de 1919, hace poco más de 100 años. En la Ley de 1919 (art. 2) se definían las regalías como “impuestos a la producción bruta”, pagaderos en dinero o en especie, y, paralelamente, los artículos 35 y 36⁵ de la misma ley consagraban una exención de impuestos departamentales y municipales para las

⁵ La Ley 120 de 1919 contempla en el artículo 35: “La exploración y explotación de los yacimientos o depósitos de que trata esta ley, el transporte de sus productos, la maquinaria y demás elementos necesarios para su beneficio y para la construcción y conservación de oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos que puedan gravarlos”. (Énfasis agregado)

actividades de exploración o explotación, y una prohibición especial para gravar los hidrocarburos ya extraídos, en relación con los mismos niveles territoriales de impuestos.⁶

Siguiendo el mismo espíritu, la Ley 37 de 1931, en su artículo 13, consagró una “exención” para las mismas actividades de la industria petrolera, que estaban amparadas por la exención de 1919 e incorporó “*el petróleo que se obtenga y sus derivados*” en la misma proposición normativa, para evitar una sobrecarga sobre el producto que se obtiene por el productor-explotador.⁷

Con posterioridad, se compiló la misma norma legal en un solo cuerpo normativo aplicable a los hidrocarburos, denominado Código de Petróleos.⁸ Por eso el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 consagra la exención en los mismos términos de su antecesora de 1931, y regula las regalías,⁹

⁶ La legislación colonial llamó participaciones o tributos como el “quinto real” (20%) a los que impuso en favor de la corona por el derecho o licencia para explotar minas, según la Recopilación de Leyes de Indias, y rigió hasta después de la Independencia. El Código Fiscal de 1912 denominó “beneficio” al porcentaje del 15% atribuible a la nación. Con el descubrimiento y auge petrolero del siglo XX se impusieron tributos especiales a la explotación y al consumo de ciertos derivados como la gasolina.

⁷ La Ley 37 de 1931 establece en su artículo 13: “La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, *quedan exentos* de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial”. (Énfasis agregado)

⁸ La Corte Constitucional en Sentencia C-537/98 establece que el Código de Petróleos compila normas de estirpe legal, particularmente el artículo 16 cuestionado. Al respecto, se dice: “... estudiadas las leyes anteriores a la Ley 1056 de 1952 (sic), se encuentra que la Ley 37 de 1931, en su artículo 13, consagra, en el inciso primero, un precepto con contenido *idéntico* al del artículo 16, inciso primero, del Código de Petróleos demandado”.

⁹ En el Decreto Ley 1056 de 1953, artículo 39, se señala: “Todo concesionario de exploración y explotación de petróleo de propiedad nacional pagará al Gobierno la siguiente participación, en especie o en dinero, a voluntad del Gobierno las participaciones que le correspondan a la nación, de acuerdo con la siguiente escala: De 0 a 100 kilómetros, el trece por ciento (13%) del producto bruto explotado. A 200 kilómetros, el doce por ciento (12%) del producto bruto explotado. A 300 kilómetros, el once por ciento (11%) del producto bruto explotado. A 400 kilómetros, el diez por ciento (10%) del producto bruto explotado. A 500 kilómetros, el nueve por ciento (9%) del producto bruto explotado. A 600 kilómetros, el ocho por ciento (8%) del producto bruto explotado. A 700 kilómetros el seis y tres cuartos por ciento (63/4) del producto bruto explotado. A 800 kilómetros, el cinco y medio por ciento (5½) del producto bruto explotado. A 900 Kilómetros, el cuatro y cuarto por ciento (4 1/4) del producto bruto explotado. Más de 900 kilómetros, el tres por ciento (3%) del producto bruto explotado”.

siempre bajo la premisa de establecer impuestos o regalías que iban del 3 % al 13 % del valor bruto del producto.¹⁰

En ese mismo Código se hizo una distribución de regalías y participaciones, salvaguardándolas para departamentos y municipios donde se adelantaran las explotaciones petrolíferas, que fue reformada en 1959 para incluir una protección rentística reforzada¹¹ en favor de los departamentos y municipios, que no podrían ser despojados de este tipo de recursos. Las regalías en la Ley 10 de 1961 se denominaban “participaciones”, cuyo pago se haría en especie o en dinero en el campo de la producción (art. 15 de la Ley 10 de 1961).

Segunda etapa de prohibición sometida a condición para un tributo territorial: (ICA). Ley 14 de 1983

En relación con el Impuesto de Industria y Comercio, vigente desde la Ley 97 de 1913¹² y reformado en su concepción básica por la Ley 14 de 1983,

Por su parte, el artículo 59 contempla: “Los petróleos crudos procedentes de explotaciones establecidas bajo el imperio de las leyes 37 de 1931 y 160 de 1936, y del presente Código, que se refinan dentro del país para el consumo interno, *estarán exentos de las regalías o impuestos* de que tratan los Capítulos VI y VII de la ley 37 de 1931, el artículo 11 de la Ley 160 de 1936 y los Capítulos VI y VII de las disposiciones legales de este Código, según el caso”. (Énfasis agregado)

¹⁰ Mediante Decreto Ley 1056 de 1953, se estableció en el artículo 16: “La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial”.

¹¹ El artículo 14, reformado por el artículo 1 de la Ley 89 de 1959, señalo: “Las participaciones de los departamentos, intendencias, comisarías y municipios en cuyos respectivos territorios se adelantaren explotaciones petrolíferas serán del cincuenta por ciento (50%) de las regalías, cánones o beneficios pagados al Estado por dichas explotaciones en el año anterior, para los tres primeros, y del cinco por ciento (5%) para los últimos. Tales participaciones se considerarán como parte del patrimonio de aquellas entidades para los efectos del artículo 183 de la Constitución. [artículo similar al actual 294 de la Constitución, que contiene una protección a las rentas territoriales]. Las Asambleas Departamentales reglamentarán por medio de ordenanzas la inversión de lo que corresponda, tanto a los departamentos como a los municipios en las rentas del petróleo”.

¹² La Ley 97 de 1913, artículo 1 literal f., estipula: “Impuesto de patentes sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; *sobre establecimientos industriales en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina*; sobre clubes, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase,

el legislador extendió el gravamen a todas las actividades industriales, comerciales o de servicios. Las salvedades quedaron consagradas en el texto de su artículo 39, que, en el tema que nos ocupa, dispuso la “subsistencia” de la “prohibición de gravar” la exploración y la explotación de minas con el impuesto de Industria y Comercio, pero lo hizo con un lenguaje diferente al de las normas precedentes, puesto que no se concentró en el petróleo, sino que fue más allá, en cuanto abarcó canteras y minas –dentro de las cuales están los yacimientos–, al tiempo que condicionó la operatividad de la prohibición a que las regalías “para el municipio” fueran iguales o superiores al ICA que correspondería pagar, así:

Además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

c) La de gravar con el impuesto de Industria y comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, *cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio* (art. 39 de la Ley 14 de 1983). (Énfasis agregado)

El Decreto 1333 de 1986, codificación del régimen municipal, reprodujo en su artículo 259, el 39 de la Ley 14 de 1983, en idénticos términos.

Además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

c. La de gravar con el impuesto de industria y comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, *cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio* (art. 259 del Decreto 1333 de 1986). (Énfasis agregado)

Importa destacar que en ese entonces la participación en regalías de cada municipio se pagaba, según lo establecido por el Decreto 1275 de 1970 (art. 245), mensualmente, en la Tesorería de cada municipio¹³, razón por la cual, tanto el municipio como el explotador tenían certeza de los montos de regalía, para compararlos con los que correspondería pagar por ICA

casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase”. (Énfasis agregado).

¹³ Ver *Diario Oficial 33141* de 8 de septiembre de 1970.

en el municipio respectivo, según disposición condicional vigente desde 1981.¹⁴

Una transformación de la noción de regalías se observó en el Código de Minas promulgado por el Decreto Ley 2655 de 1988, al considerar los impuestos específicos sobre el valor bruto del producto y regalías como “contraprestaciones” económicas del derecho a explotar. Los impuestos específicos estaban regulados como un porcentaje diferencial para cada uno de los minerales metálicos o no metálicos, incluida la sal, las esmeraldas y metales preciosos.¹⁵ Esa denominación contraprestacional en realidad provenía de la Ley 61 de 1979 que, de forma heterodoxa, asimilaba

¹⁴ La Ley 56 de 1981, artículo 7 literal c. dispuso: “Las entidades propietarias de explotaciones de canteras o minas, diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos podrán ser gravadas con impuesto de industria y comercio por los respectivos municipios, limitado al 3 % del valor del mineral en boca de mina, determinado actualmente por el Ministerio de Minas y Energía”. A su vez, el Decreto reglamentario 2024 de 1982 decía en su artículo 14: “Cuando en virtud de disposiciones legales o contractuales las entidades propietarias de explotación de canteras o minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos deban pagar a los respectivos municipios regalías o participaciones por dichas explotaciones, la autorización dada por el literal c. *del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 a los correspondientes Concejos Municipales, solo se aplicará si tales regalías o participaciones son inferiores al 3 por ciento del valor del mineral en boca de mina, determinado por el Ministerio de Minas y Energía y hasta concurrencia de dicho porcentaje*”. (Énfasis agregado)

¹⁵ El artículo 212 del Decreto Ley 2655 de 1988, establece: “*Contraprestaciones económicas*. Las contraprestaciones económicas que percibe el Estado a cargo de las personas a quienes se otorga el derecho a explorar o explotar recursos minerales, *constituyen una retribución directa por el aprovechamiento económico de dichos bienes de propiedad nacional. Para todos los efectos, los impuestos específicos a que se refiere el presente Código, se consideran también contraprestaciones económicas*” (Énfasis agregado)

En artículo 213 se agrega: “*Clases de contraprestación económica*. Las contraprestaciones económicas son de cuatro clases: canon superficiario; regalías; participaciones; impuestos específicos.

El canon superficiario es la suma de dinero que deberán pagar los beneficiarios de licencias de exploración en los términos señalados en este capítulo, siempre y cuando se trate de proyectos de gran minería. Las regalías son un porcentaje sobre el producto bruto explotado que la nación exige como propietaria de los recursos naturales no renovables, bien directamente o a través de las empresas industriales o comerciales del Estado, titulares de los aportes donde se encuentran las minas en producción. Las regalías podrán exigirse o convenirse para su pago en especie o en dinero, en boca de mina, en plaza o en el sitio de venta o consumo.

Por participación se entienden las contraprestaciones diferentes de los cánones y regalías, que sean convenidas en los contratos de exploración y explotación que celebren las empresas industriales o comerciales del Estado dentro de las áreas recibidas por estas en aporte.

Impuestos específicos, son aquellos establecidos por normas especiales y para determinados minerales.

los impuestos específicos a una retribución por el aprovechamiento económico, clasificando todas las contraprestaciones en cuatro grupos, dentro de los cuales estaba: el canon superficiario, las regalías, las participaciones y los impuestos específicos.¹⁶

Resulta claro, en mi opinión, que a partir de la promulgación de la Ley 56 de 1981 y su reglamento, seguida por la Ley 14 de 1983, se adicionó una condición para el ejercicio del derecho al desgravamen. Dicho de otra forma, una parte de la norma ordena que se mantenga la prohibición, pero la levanta para aquellos períodos gravables en los que las regalías resultaren inferiores a lo que tendría que sufragarse por concepto de la obligación tributaria en el municipio donde se realiza la actividad. En la práctica, era muy raro encontrar un sujeto que hubiera pagado menos regalías que ICA, dadas las tarifas aplicables, pero la norma estuvo vigente al cerrar este período, de suerte que siempre el sujeto pasivo potencial tenía que demostrar los valores pagados comparables entre regalías locales e impuesto territorial de ICA; particularmente en el caso de explotación de carbón, con regalías inferiores, el contribuyente solo debía pagar el faltante para igualar ambas cargas.¹⁷ Esa era la tradición jurídica que se comprende como una

¹⁶ El artículo 2 de la Ley 61 de 1979 dice: “Los equipos y maquinarias, sus accesorios y repuestos, que se importen al país para ser utilizados directa y exclusivamente en la exploración, explotación, beneficio y transformación del carbón mineral, o que estén destinados a efectuar sustitución de consumos de hidrocarburos por carbón, previa aprobación del Ministerio de Minas y Energía, no pagarán impuestos de aduanas. Así mismo quedarán cobijados por la exención de que trata el inciso anterior, las materias primas o partes importadas para la fabricación en el país de los mismos equipos e implementos. Los equipos, accesorios, maquinarias y repuestos destinados a efectuar la sustitución mencionada en el presente artículo podrán depreciarse, para efectos fiscales, en un plazo de cinco (5) años”.

¹⁷ La Ley 61 de 1979 dice: “Artículo 4°. A partir del 1 de enero de 1980 todas las personas que a cualquier título exploten carbón en el territorio nacional pagarán un impuesto igual al 5% del valor en boca de mina del mineral extraído, impuesto que será recaudado por el Fondo Nacional del Carbón. Para los efectos previstos en el presente artículo, el Ministerio de Minas y Energía determinará para cada semestre el precio básico por tonelada de carbón, sobre el cual se liquidará en todo el país el citado impuesto. Parágrafo 1°. *Las personas que celebren o hayan celebrado contratos con entidades oficiales descentralizadas para explorar y explotar carbón, en los cuales se estipulen algunas clases de cánones o participaciones, pagarán como impuesto el mayor valor que resulte de aplicar la tarifa estipulada en el presente artículo y el monto de dichos cánones y participaciones.* Parágrafo 2°. Para efectos del impuesto sobre la renta, serán deducibles las sumas que por concepto del impuesto establecido en este artículo se paguen durante el respectivo año o período gravable. Parágrafo 3°. Las personas naturales o jurídicas obligadas al pago de este impuesto deberán acompañar el paz y salvo del Fondo Nacional del

tarea de reconocimiento de lo que se pretendió siempre; que no se pagara excesivamente por la sumatoria de regalías e impuestos territoriales, considerando que las regalías prevalecen y los impuestos nacionales no se exoneran.

Etapa de 1994 a 2001. Ley de regalías y Código de Minas. Se reafirma la prohibición incondicional y se deroga tácitamente la condición

En la siguiente década, el artículo 27 de la ley 141 de 1994, Ley de Regalías, *prohibió* a los municipios gravar con impuestos territoriales la *explotación* de recursos naturales no renovables, ampliando el desgravamen sobre petróleos a todos los recursos naturales sin referirse al legislador futuro, como parecería ser el caso del artículo 229 de la misma ley, que fue declarada inexecutable como una auto restricción del legislador, de la cual nos ocuparemos al finalizar este epígrafe. En el citado artículo, se señaló, como prohibición a las entidades territoriales, que “*salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables*” (art. 27 de la Ley 141 de 1994).

Si se observa lo que prohíbe este artículo 27 de la Ley de Regalías de 1994 y se compara con la ley 14 de 1983, artículo 39 numeral 2 literal c), se concluye que la prohibición, según la nueva redacción, no está condicionada a ninguna circunstancia que pudiere restringir la orden de no gravar dada a las entidades territoriales, como si lo hacía la legislación de 1983,

Carbón a su declaración de renta. Este paz y salvo será necesario para que la Administración de Impuestos Nacionales pueda reconocer las exenciones y deducciones establecidas para el impuesto sobre la renta, patrimonio y complementarios del contribuyente. Artículo 5°. Quedará exento del impuesto establecido en el artículo anterior el carbón no coquizable que se suministre a las plantas térmicas de generación eléctrica para servicio público y aquellas destinadas a la producción de combustibles sintéticos y otros productos que sustituyan el uso de hidrocarburos. Artículo 6°. Modificado por el Artículo 10 de la Ley 76 de 1985. El producido del impuesto de que trata el artículo 4 de esta ley se distribuirá así: un sesenta por ciento (60%) ingresará al Fondo Nacional del Carbón y el cuarenta por ciento (40%) restante corresponderá por mitades a los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelante la explotación. La inversión de este recurso será exclusivamente con los fines previstos en el artículo 6 del Decreto 1245 de 1974. Parágrafo. El Fondo Nacional del Carbón entregará a los municipios y departamentos el producto de este impuesto por trimestres vencidos”. (Énfasis agregado).

de tal forma que habría que entender que la Ley 14 de 1983, en la norma de prohibición, quedó modificada por esta norma posterior que regula una de las materias comprometidas que no es otra que los efectos de las regalías en los tributos territoriales. No obstante, una interpretación de las normas en conflicto sostuvo que la salvedad sobre “las previsiones vigentes” amparaba la vigencia de la regla condicional de exención del ICA, que entonces resultaría ratificada con su condicionamiento. Tal argumento no se puede compartir, puesto que las disposiciones o previsiones que se dejan a salvo en 1994 no pueden amparar a la que es objeto de modificación, sino a las demás que estuvieren vigentes (como impuesto para transporte de crudo que continuó vigente, o los cánones petroleros, por ejemplo) debido al imperativo de coherencia interna de una regla de un mismo artículo de una ley que modificó el régimen. Por fortuna, la cuestionada interpretación no tuvo consecuencias prácticas, porque hasta ese momento las regalías porcentuales para el municipio productor eran normalmente superiores al ICA, que se liquida en tarifas por mil, siendo el máximo el 1 % o 10 por mil, mientras que las regalías tasadas sobre hidrocarburos alcanzaban al 20 %, según la misma ley, sobre precios similares, aun con el escalonamiento previsto, siempre serían superiores, tanto en el monto global, como en el pagado para el municipio productor. De otra parte, el citado artículo 27 fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-567 de 1995. La Corte recordó en esa providencia que existe un deber de sujeción a la ley para las facultades tributarias de los entes territoriales, como se ha reiterado por la doctrina en múltiples ocasiones. Y añadió, en una frase final, la misma regla tradicional; que el tributo resultaba incompatible con la institución de las regalías, tal como venía entendiéndose desde 1919:

En cuanto se refiere al artículo 27 cabe destacar que la prohibición legal, dirigida a las entidades territoriales para establecer gravámenes sobre la explotación de recursos naturales, es un claro desarrollo de las disposiciones constitucionales referidas a la facultad de los entes locales para imponer impuestos (artículos 287, 300 num. 4º y 313 num. 4º), pero siempre en los marcos establecidos por la ley; se añade al respecto que en este sentido no es compatible la institución de las regalías con impuestos específicos, como lo advierte la demanda.¹⁸

¹⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-567 de 1995.

En la ley de 1994 las regalías por explotación de hidrocarburos se fijaron en el 20% de la producción bruta (art. 16 de la Ley 141 de 1994) y se distribuían así : entre el 12% y 25% para el municipio productor, (art. 31, ibídem) ; el 47,5 % para el departamento productor, (art. 31, ibídem) el 8% para el municipio portuario marítimo y fluvial por donde se transportan los recursos naturales no renovables (art. 31, ibídem) y el excedente al Fondo Nacional de Regalías, al que tendrían acceso todas las entidades territoriales.

Ahora bien, paradójicamente la misma Ley 141 de 1994 estableció un porcentaje fijo para poder asumir que las regalías municipales destinadas al municipio productor se entenderían “recibidas”, dentro de un complejo esquema de reparto en el cual el Fondo de Regalías administraría un porcentaje importante de los recursos y los distribuiría. Es decir, en caso de interpretar que la condición seguía vigente solo para hidrocarburos, bastaría probar el monto pagado por concepto de regalías para que aplicara el porcentaje del 12,5% que en la gran mayoría de los casos resultaba superior al ICA teórico o proyectado. Así, en el artículo 50 de la mencionada Ley 141 se contemplaron los “límites a las participaciones en las regalías y compensaciones provenientes de la explotación de hidrocarburos a favor de los municipios productores”, señalando expresamente que,

... solamente para los efectos del impuesto de industria y comercio de que trata el literal c. del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, *se entenderá que, en cualquier caso, el municipio productor recibe como participación en regalías el 12.5% de las mismas, derivadas de la explotación de hidrocarburos en su jurisdicción* (art. 50, párrafo 5°, Ley 141 de 1994). (Énfasis agregado)

Como se puede apreciar por la simple lectura del artículo 50 citado, la ley presumió que el porcentaje de regalías recibido por el municipio productor sería, en todo caso, el 12,5% del total de las *regalías pagadas*, tratándose de hidrocarburos. La norma tributaria, de la Ley 14 de 1983 se refería a las regalías “*para*” el municipio productor, asumiendo las coparticipaciones con los departamentos que ya existían en 1983, mientras que este párrafo se desliza a las efectivamente *recibidas, pero amplía el factor de comparación a las regalías participadas*. La sentencia de constitucionalidad citada (C-567 de 1995) también declaró exequible la mencionada

limitación porcentual (12,5%) prevista en el parágrafo 5° para el cobro del impuesto de industria y comercio, para los casos relativos a la explotación de hidrocarburos. Estimó la Corte que la razón de la exención condicionada a ese porcentaje en particular era evitar los excesos de gravamen, de manera que esta medida haría viable la armonización de la participación de distintos entes públicos en un reparto tan complejo. La Corte fundamentó así la decisión:

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

El artículo 50 parágrafo 5° se propone: *evitar que la producción de hidrocarburos, que son de propiedad del Estado, ya afectada con la carga de la regalía, sea, a su vez, gravada, en forma excesiva, por el tributo de industria y comercio.* La cifra establecida del 12,5% como supuesto de los ingresos por este concepto, *es apenas un límite formal establecido por la ley dentro de un complejo sistema que busca dar equilibrio práctico a unas fórmulas aritméticas y matemáticas de escalonamiento progresivo y descendente de los porcentajes de las regalías, las cuales no pueden resultar*

más dañinas que los efectos que se pretende evitar por los excesos en el impacto generado en la economía nacional por grandes cifras en los ingresos por concepto de regalías en los municipios.¹⁹

Como también habían sido demandados los artículos 39, literal c. de la Ley 14 de 1983, y el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, la Corte acudió a razones de “equidad”, o si lo preferimos decir así, expresó razones de justicia conmutativa, porque la regalía compensa lo conmutado, con un sentido de equivalencia entre dos prestaciones dinerarias. Así, lo que se dejaría de recibir como ICA se compensaría con regalías, tal como se expuso en la Sentencia C- 335 de 1996:

... ellas [las prohibiciones] tienen un claro e inequívoco fundamento en el artículo 334 de la Constitución, que asigna al Estado la dirección general de la economía, y dispone su intervención, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en la producción, distribución y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía. ¿Con qué fin? Para mejorar la calidad de vida de los habitantes, y, además, para distribuir equitativamente las oportunidades y los beneficios del desarrollo. Y además que las reglas constitucionales de competencia tributaria para departamentos y municipios los atan a la constitución y la ley (art. 300 num. 4º y 313 num. 4º).

[Y agregó que] “en cuanto al literal c., además del artículo 334, *militan en favor de la prohibición razones de equidad, pues lo que se deja de percibir por el impuesto de industria y comercio, se compensa, al menos, con las regalías o participaciones que percibe el municipio.*²⁰ (Énfasis agregado)

De tal manera, la Corte consideró que las participaciones y toda clase de regalías (que llamamos directas o indirectas) repercuten en lo que se deja de percibir por el impuesto de industria y comercio, se compensa con las regalías o participaciones que percibe el municipio, luego, resulta equitativa esa balanza legal.

En todo caso, la Corte no advirtió la antinomia entre el artículo 27 y el 50 de la misma codificación, que incluye, simultáneamente, prohibición y exención condicional, dejando el dilema en manos de los distintos operadores jurídicos.

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-567 de 1995, M. P. Fabio Morón Díaz.

²⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-335 de 1996, M. P. Jorge Arango Mejía.

Un par de años después se demandó la constitucionalidad del artículo 16 del Código de Petróleos, puesto que seguía aplicándose como norma especial incompatible con la general posterior del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, al parecer ratificada por el artículo 27 de la Ley de Regalías, que también resulta especial y posterior, como se ha dicho. La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-537 de 1998 (posterior a la que recayó sobre la Ley 141 de 1994 y a la que resuelve la exequibilidad del art. 39 num. 2 lit. c.) de la Ley 14 de 1983) declaró exequible la norma del Código de Petróleos, considerando que se inscribe en la categoría constitucionalmente reconocida de estímulos fiscales, permitidos al legislador, como instrumentos para llevar a cabo sus objetivos económicos y fiscales. En su análisis, la Corte Constitucional resaltó también la “equidad” como fin último de las diferenciaciones entre los desiguales, al señalar:

D... del mismo modo como se establecen tributos diferentes para quienes se encuentran en situaciones tributarias diferentes, también el Estado puede otorgar estímulos especiales en favor de quienes desarrollan actividades que significan para aquel motivos de especial interés en la ejecución de sus políticas macroeconómicas. Por ello, se admite que, con base en el principio de equidad, aunado a imperativos de técnica tributaria, sean de recibo las exenciones, en cuanto estas aparezcan como necesarias para el desarrollo de dichas políticas.

Estas mismas razones apoyan la constitucionalidad de la norma demandada. En conclusión, la prohibición a los entes territoriales de gravar las actividades señaladas en el precepto demandado, corresponde a una atribución del legislador, por lo que no resulta inconstitucional. Cabe señalar que esta facultad lleva implícita, también, la posibilidad de levantar o introducirle modificaciones a esta prohibición, si, de acuerdo con las circunstancias de la política económica del país así lo requiere [...]

Por las razones expuestas, el artículo 13, inciso primero de la Ley 37 de 1931 y el inciso primero del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, Código de Petróleos, se declararán exequibles, por no vulnerar la Constitución.²¹

Se citó en los fundamentos, la jurisprudencia de la corporación que había argumentado la incompatibilidad entre impuestos y regalías, haciendo

²¹ Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1998, M. P. Alfredo Beltrán Sierra.

suyas las mismas palabras del precedente contenido en la Sentencia C221- de 1997, con ponencia de Alejandro Martínez Caballero:

“Con todo, este argumento histórico adquiere mayor relevancia por cuanto coincide con los principios generales de la estructura estatal definida en la carta en materia de regalías, ya que un análisis detenido de esta regulación muestra que existe una incompatibilidad estructural entre el deber constitucional de imponer regalías y la definición legal de la explotación de un recurso natural como hecho impositivo. En efecto, de acuerdo con lo expuesto, el artículo 360 de la Constitución establece que la regalía es una carga de imperiosa imposición. Por consiguiente, la consagración de un impuesto que grave la explotación de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia Constitución (arts. 360 y 361). En estas circunstancias, los ingresos que provienen de las regalías se destinan única y exclusivamente a compensar el agotamiento del capital natural que produce la explotación de recursos naturales que no se renuevan.

[...]

la Corte no puede admitir que los impuestos coexistan con las regalías, ya que no existen criterios prácticos que permitan ejercer un control constitucional adecuado a fin de evitar que los impuestos sobre la explotación de los recursos no renovables terminen desfigurando un régimen como el de las regalías, que no es solo de obligatorio cumplimiento, sino que, además, sus contornos esenciales fueron ya definidos por el propio Constituyente. En tales circunstancias, y teniendo en cuenta que la Constitución le impone el deber de proteger el régimen constitucional de las regalías (arts. 241, 360 y 361), la Corte no podía sino concluir que la carta prohíbe que la ley defina como hecho gravable la explotación de un recurso no renovable.

21.- Por todo lo anterior, la Corte concluye que la constitucionalización de las regalías, y el particular régimen que las regula (Constitución, arts. 360 y 361), implica el establecimiento de una prohibición a los impuestos sobre la explotación de tales recursos. La Corte precisa que lo anterior no significa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna actividad relacionada con los recursos no renovables, pues la regla general sigue siendo la amplia libertad del legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc. Lo que no puede la ley es establecer como hecho gravable el

tipo de explotación que, por mandato de la carta, se encuentra obligatoriamente sujeto al régimen especial de pago de regalías. *La Corte considera, entonces, que las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.*²² (Énfasis agregado)

Hasta este momento parecía esclarecedora la jurisprudencia constitucional que prohibía la concurrencia de prestaciones dinerarias públicas, privilegiando las regalías sobre los impuestos territoriales. Tan seguros estábamos los que nos interesamos en estos temas que nunca nos sorprendió que una nueva norma, contenida en el artículo 229 de la Ley 685 de 2001, consagrara una incompatibilidad pura y simple entre regalías e impuestos, siguiendo no solo la jurisprudencia de la Corte ya citada, sino la tradición jurídica que venía desde 1919, que se fundaba en la misma consideración. Basta con citar a Gadamer²³ para comprender que una tradición jurídica parte del lenguaje, pero “habla por sí misma, lo que implica que toda tentativa de entendimiento implica estar en disposición de escucha”²⁴. La tradición habla en el sentido que dice algo a alguien, esto es, nos interpela siempre y en cada caso. Y habla desde sí misma como una opinión que no se retrotrae, sino que se desvincula del autor para entenderla, tal como quedó dicho, independientemente de otra consideración. La relación de la tradición con la conciencia histórica implica reconocer el carácter único del pasado, en su alteridad, por lo que ya ocurrió y no podemos desconocer.

Dice la Ley 685, al señalar las incompatibilidades, que “la obligación de pagar las regalías sobre la explotación de recursos naturales no renovables es incompatible con el establecimiento de impuestos nacionales, departamentales y municipales sobre esa misma actividad, sean cuales fueren su denominación, modalidades y características” (art. 229 de la Ley 685 de 2001).

²² Corte Constitucional, Sentencia C-221 de 1997, M. P. Alejandro Martínez Caballero. (Énfasis agregado)

²³ Al respecto puede verse el libro de Hans-Georg GADAMER, *Verdad y método* (Salamanca: Ediciones Sígueme, 2007).

²⁴ Pablo RODRÍGUEZ-GRANDJEAN, “Experiencia, tradición e historicidad en Gadamer”, *A Parte Rei, Revista de Filosofía*, n.º. 24 (2002): 5.

Sin embargo, sorpresivamente, este artículo fue declarado inexecutable mediante Sentencia C-1071 de 2003, pese a que se trata de una norma explicativa o derivada, que pretendió revelar una de las razones subyacentes por las cuales se decretó la exención de todos los tributos territoriales, tal como se dijo en el pasado. Lo curioso es que la exención y la prohibición no se encuentran en la norma inexecutable, sino en otras que no fueron tocadas por la sentencia mediante la técnica de la integración normativa, por tanto, hoy subsisten sin lugar a dudas, especialmente el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 y otras ratificaciones legales posteriores, especialmente la de la Ley 685 de 2001 al que nos referimos en los párrafos siguientes.

Más allá de que la idea de incompatibilidad entre regalías e impuestos resulte falsa o verdadera, lo que no resulta admisible, a juicio de la Corte, es restringir la capacidad futura del Congreso estableciéndole limitaciones. Entonces, podría argumentarse que las normas anteriores o coetáneas a la ley de 2001, que prohíben a departamentos y municipios gravar la explotación de recursos naturales, no han perdido validez ni vigencia con la declaratoria de inexecutable del artículo 229. En resumen, la precisión doctrinal que hizo la Corte sobre su propia jurisprudencia consiste en derrotar la regla que predica incompatibilidad de regalías e impuestos, sobre todo en subsuelos de propiedad privada en los que no existía regalía, sino impuesto específico. Al final de cuentas, la misma providencia reafirma el poder del legislador para gravar o excluir la explotación de los recursos que generen regalías, de manera que debemos acudir a lo dicho por la ley en cada caso. Entendemos en sana lógica, que la nueva doctrina de la Corte predica que no existe una incompatibilidad ontológica entre ambas categorías, sino un mandato de proporción y no confiscación en los tributos, que son los que pueden moderarse. En ese sentido, compartimos que la materia tributaria goza de un margen de configuración atribuido al legislador, pero en ningún caso la carga pública puede sobrepasar la justicia y equidad en términos de proporcionalidad, diferenciación, eficiencia, lo que implica evitar la sobreimposición o sobrecarga, por injusta (la sobrecarga o la doble imposición sobre un mismo hecho revelador de capacidad económica va en contravía de los artículos 363, 95.9 CP en su vertiente equidad). Incluso esa providencia se inspiró en otra coetánea que permitió el pago de regalías en subsuelos de propiedad privada, y por ello expuso tal como lo

había hecho la sentencia C 669 /2002 que lo relevante era el derecho a explotar recursos que se agotan, más que la propiedad del subsuelo, pero no aceptó que la primera defería al legislador la facultad de decidir en últimas cómo lo hacía y permitía límites y diferencias:

... si bien en las Sentencias C-221/97 y C-987/99 se señaló la imposibilidad de que coexistieran impuesto y regalía y que en ellas se dijo que la explotación de las minas de propiedad privada, que pueden existir en nuestro ordenamiento jurídico (CP art. 332), no implica obligatoriamente una regalía en favor del Estado, por cuanto el Estado no es propietario de tales recursos, por lo cual bien puede la ley sujetarla a contribuciones tributarias, la Corte debe retomar dicha jurisprudencia para precisar, de una parte, que lo que genera la regalía es la explotación misma del recurso y no la propiedad sobre el mismo, y de otra que regalía y tributos bien pueden coexistir en este campo, toda vez que la Constitución no impone la incompatibilidad a que aluden esas decisiones, por lo que será al legislador, en el marco de su potestad de configuración y en consideración a la política que más convenga en su entender a los intereses del Estado a quien corresponderá establecer o no junto con la regalía, que siempre deberá cobrarse, cargas tributarias sobre la misma explotación.²⁵

A partir de esta providencia, se considera que corresponde al legislador la atribución de determinar si grava o no la explotación de recursos naturales simultáneamente con las regalías, que en todo caso son obligatorias, pero no se repelen *per se* con los tributos, como parecía desprenderse del artículo 229 de la Ley 685 de 2001, que fue, dicho sea de paso, retirado del ordenamiento jurídico sin hacer ninguna aclaración con las disposiciones que prohíben la imposición de tributos territoriales, que ya habían sido objeto de sentencias con fuerza de cosa juzgada constitucional y se mantienen en el ordenamiento. La sentencia no se refirió al orden jurídico dinámico, sino a ese artículo de forma aislada, dejando más incertidumbres que certezas.

Precisamente, la Ley 685 de 2001 estableció en su artículo 231, en uso de su libertad de configuración, una amplia “prohibición” de gravar, sin salvedades ni referencias a normas de regalías ni a reglas anteriormente vigentes, la misma prohibición a la que hemos venido refiriéndonos, así:

²⁵ Sentencia C1071 de 2003, M. P. Rodrigo Escobar.

Prohibición. La exploración y explotación de minerales,²⁶ los minerales que se obtengan en boca o al borde de mina, las maquinarias, equipos y demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio, *no podrán ser gravados con impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos* (art. 231 de la Ley 685 de 2001). (Énfasis agregado)

Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-229-03 de 18 de marzo de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), considerando que el Congreso no violó la prohibición de establecer exenciones sobre los impuestos de las entidades territoriales debido a que el artículo 287 de la Carta sujeta la potestad normativa de los entes locales a lo que disponga la ley que establece o autorice el tributo, para lo cual retomó un precedente que dice:

La autonomía constituye el pilar a partir del cual los entes territoriales pueden alcanzar los fines asignados por el Constituyente, al gozar de cierta capacidad jurídica de autogestión política, administrativa y fiscal. Sobre esta última, la autonomía se traduce en el derecho en cabeza de los departamentos y municipios de “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, al tenor del artículo 287 de la Constitución. Sin embargo, por disposición del mismo precepto constitucional, dicha autonomía no es absoluta, pues se enmarca dentro de los límites de la Constitución y la ley, lo cual encuentra justificación en el hecho de que los departamentos y municipios carecen de la soberanía fiscal que ostenta de manera exclusiva el Congreso de la República. En este sentido, se puede afirmar que la potestad impositiva de las entidades territoriales no es autónoma, sino subordinada a la ley.²⁷

En desarrollo del mismo argumento, la Corte ha entendido que esta potestad legislativa tiene fundamento en el principio de representación del tributo. Por ello, la sentencia comentada cita textualmente una anterior para relativizar la autonomía impositiva territorial.

²⁶ Por definición, “El petróleo es un aceite mineral de color oscuro o negro, menos denso que el agua y de olor acre característico. Está formado por una mezcla de hidrocarburos acompañados de azufre, oxígeno y nitrógeno en cantidades variables. El petróleo se encuentra en rocas sedimentarias”.

²⁷ Corte Constitucional, Sentencia C 538 de 2002, M. P. Jaime Araujo Rentería.

Uno de los principios sobre los que se funda el sistema tributario es el de la legalidad, que se concreta, en primer lugar, en el origen representativo del tributo, en desarrollo del principio según el cual “no puede haber tributo sin representación” (*nullum tributum sine lege*), propio de un Estado democrático y vigente en nuestro ordenamiento aun con anterioridad a la Constitución de 1991. En efecto, el artículo 338 de la Carta señala que solamente dichos cuerpos colegiados podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales, lo cual significa que la potestad impositiva radica exclusivamente en cabeza de los cuerpos colegiados de elección popular, como es el Congreso –órgano representativo por excelencia–, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, sin que pueda delegarse tal potestad al gobierno en sus diversos niveles.²⁸

Así, dentro de un Estado unitario, la autonomía impositiva de las entidades territoriales, no puede ser absoluta. Por el contrario, está sujeta a lo dispuesto por el Congreso de la República, como órgano representativo del orden nacional. En esa medida, la Corte encuentra que la prohibición consagrada en el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 constituye un ejercicio de la potestad impositiva preferente que, dentro de un Estado unitario, ejerce el Congreso de la República. Por lo tanto, declarará exequible dicho artículo en relación con el cargo planteado.²⁹

Finalmente y para cerrar este período, el conflictivo parágrafo 5° del artículo 50 de la Ley 141 de 1994 fue modificado por el artículo 19 de la malograda Ley 619 de 2000, norma que fue declarada inexecutable de forma diferida, pero, posteriormente y de forma definitiva, fue subrogada por el artículo 24 de la Ley 756 de 2002, en cuya redacción desaparece el parágrafo 5° que se refería a la exención condicional de las regalías, que quedó tal como originalmente la concibieron el Código de Petróleos y la Ley 14 de 1983, sin la limitación.

Recapitulando, la más reciente norma es la del artículo 231 de la Ley 685 de 2001, que prohíbe la tributación departamental o municipal sobre la explotación de minerales, sin distinguir si se trata de metálicos o no metálicos, aunada a la vigencia y exequibilidad del artículo 16 del Código de Petróleos y el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 parece inclinar la balanza hacia la prohibición de gravamen, sin la condición al pago o recibo

²⁸ Corte Constitucional, Sentencia C 538 de 2002, M. P. Jaime Araujo Rentería.

²⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-229 de 2003, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

de regalías para el mismo municipio, que quedó atrás en el artículo 39 numeral 2 literal c. de la Ley 14 de 1983 *in fine*. Como la Corte ha dispuesto que es el legislador el que tiene la competencia para establecer este tipo de prohibiciones, no existe argumento alguno para no respetar la disposición del artículo 231 de la Ley 685 de 2001, que sigue la larga tradición legal, según la cual no existen tributos territoriales a la explotación de los minerales, por razones de equidad, para evitar sobrecargar la explotación que también es fuente de recursos para el Estado y para los municipios. La Ley 141 de 1994 fue modificada por la 756 de 2002, pero no en lo que concierne a la prohibición.

La nueva distribución de regalías

En sentido general, podemos afirmar con Medina Pabón que el Estado,

... además de ejercer soberanía sobre los bienes comunes y ser titular jurídico de los bienes de uso público, se ha reservado el derecho exclusivo de explotación del subsuelo y de apropiarse de sus productos o concederlos a los terceros. Sobre el tema del contrato de concesión minera, en la práctica, lo que hace el Estado es permitir que el particular obtenga para sí esos productos, generalmente a cambio de un precio que toma por lo regular la denominación de regalía. En tal estrategia normativa, con todo y las observaciones o críticas que algunos sectores políticos y sociales puedan formularle, es posible entrever un cierto sentido práctico, en la medida en que, sin contravenir la patrimonialidad del subsuelo y los minerales, se reconoce que el Estado, en sí, no tiene ni la vocación operativa ni la solvencia técnico-económica indispensables para el aprovechamiento directo de sus riquezas. De tal suerte, en lugar de reservar la explotación minera al Estado y, de este modo, diferir –cuando no frustrar– la oportunidad de obtener recursos financieros útiles para soportar distintos gastos e inversiones públicas, el ordenamiento jurídico colombiano opta por permitir que terceros especialmente habilitados puedan acometer dicha tarea, siempre que reconozcan que lo hacen por virtud de un título precario y que, como consecuencia de ello, paguen “una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte.”³⁰

³⁰ Juan Enrique MEDINA PABÓN, *Derecho civil: Bienes, derechos reales* (Bogotá: Universidad del Rosario, 2016), 148.

El concepto regalías es asimilado por la Corte Constitucional a una garantía institucional, al establecer:

... sin aportar todos los elementos para la creación y funcionamiento de una figura o una institución en el ordenamiento jurídico, establece aquellos que resultan esenciales a la misma, asegurando de esta forma que el desarrollo legislativo deba encontrarse en armonía con dichos elementos nucleares o axiales³¹

Reconoce en el mismo sentido la Corte que el concepto constitucional de regalías no es cerrado ni definitivo, de manera que el régimen legal está llamado a complementarlo, especialmente en cuando hace a “la determinación de la cuantía, la forma de entrega, la parte operativa para transformarlas en recursos líquidos y la manera en que ingresan al Sistema General de Regalías”³², asuntos puramente legales al igual que la forma de liquidar y distribuir las regalías.

Desde el ángulo del Derecho de la Hacienda Pública y en la tradicional clasificación germánica, son rentas públicas originarias, calificadas como ingresos patrimoniales que el Estado obtiene por el uso o cesión temporal de bienes de su titularidad. En Colombia, constituyen un precio público, que se tasa como un porcentaje del valor real de los recursos naturales no renovables obtenidos en boca de pozo o de mina, precio que debe pagar quien explora y explota las minas o yacimientos bajo cualquier forma contractual o incluso en explotaciones de propiedad privada, en cuyo caso equivale a una especie de licenciamiento público. La última adición que cubre también a las explotaciones en subsuelo privado es una rareza en Derecho comparado. La relación entre el pagador que desembolsa el precio y el ente público que recauda tiene por causa valorar, no la licencia o permiso, sino el producto obtenido por cuenta y riesgo del particular, quien asume los costos de explotación y entrega el valor equivalente al precio correspondiente en dinero o en especie. La recuperación ambiental, que últimamente se ha involucrado en el concepto de pago de regalías es discutible, puesto que esta entra en el ámbito tributario de los tributos ambientales, o en la reparación del daño, o en las compensaciones a las comunidades afectadas.

³¹ Corte Constitucional, Sentencia C-1055 de 2012, M. P. Alexis Julio Estrada.

³² Corte Constitucional, Sentencia C-020 de 2018, M. P. Carlos Bernal.

El objetivo último de la hacienda pública es el financiamiento de los gastos públicos, de manera que las leyes que establecen las regalías suelen fijar los montos como valor de equivalencia del activo o retribución por el derecho a explotar el recurso. Los tributos no son retributivos ni compensatorios, sino contributivos, lo que no obsta que coincidan regalías e impuestos cuando su hecho gravado no sea la explotación misma, como es el caso de los demás tributos distintos al de la actividad de explotar y vender.

Se han reseñado en distintos fallos las características y elementos axiales de las regalías, extraídos de las normas constitucionales³³, así:

- a. Es una contraprestación económica por la explotación de recursos naturales no renovables semejante a un precio.³⁴
- b. Existe un Sistema Nacional de Regalías que incluye los ingresos, asignaciones, órganos procedimientos y reglas determinadas por ley.
- c. Subsiste la prohibición de que los dineros de las regalías ingresen al presupuesto nacional o sistema de participaciones, pero *“no por eso pierden su esencia y no dejan de tener un destino inherente a las finalidades del Estado”* (Sentencias C-403 de 1999, C-364/01 y C- 541 de 2011). Dicha separación atiende a los fines o destinación de los recursos a los territorios.
- d. Se reconoce la competencia de las entidades territoriales para administrar y ejecutar sus recursos, y para participar en las decisiones de asignación de recursos (participando en las OCAD que definen los

³³ El artículo 360 de la Constitución establece: “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 las condiciones de participación de sus beneficiarios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías”. Artículo modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 5 de 2011.

³⁴ “Como se recordará, en los precios públicos se busca captar el beneficio individual que recibe el usuario y el beneficio social cuando es divisible, normalmente en unidades de venta. Si el precio no alcanza a sufragar los costos es un precio político que tendrá que complementarse con impuestos o subsidios”. Véase, GARCÍA VILLAREJO, Avelino y Salinas Sánchez, Javier. *Manual de hacienda pública general y de España* (Madrid: Tecnos, 1987), 426-427.

proyectos de inversión, concordantes con sus planes de desarrollo territorial).

El legislador, en el artículo 16 de la Ley 756 de 2002, estableció que la regalía es un porcentaje de lo explotado y que su valor refleja el “*precio a borde o boca de pozo o mina*”, tal como lo ratifica el artículo 16 de la Ley 1530 de 2012. Ese valor calculado en el pozo (precio base de liquidación) es distinto del precio al que se comercializa la regalía pagada en especie, es decir, al precio efectivo de venta. La diferencia se conoce como margen de comercialización, que sirve a los intereses públicos y se distribuye de manera diferente a como se reparte el capital de la regalía.

A partir de los antecedentes del Acto Legislativo 5 de 2011, la Corte Constitucional, en Sentencia C-010/13, confirmó que la distribución de recursos de regalías fue objeto de modificación para

... corregir las inequidades del régimen anterior de distribución y administración de las regalías, que son recursos del Estado y evitar la incorrecta utilización y en algunos casos despilfarro de los mismos, enmarcada en objetivos constitucionales como la equidad y la prosperidad en general.³⁵

La Corte consideró que el legislador no excedió los límites de su competencia para reformar la Constitución, es decir que no incurrió en sustitución de la Constitución al modificar los artículos 360 y 361, porque no afectó el núcleo esencial de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales respecto a tales recursos, de manera que los recursos pueden ser asignados por determinados órganos del sistema, respetando la distribución que hoy se hace con fórmulas más generales que la que vinculaba directamente las regalías con el municipio o departamento productor (Sentencias C-010 de 2013, C-106 de 2013, C-121 de 2013).

Del estudio de las normas constitucionales y legales sobre regalías se hace evidente el tránsito a un sistema de regalías de mayor cobertura territorial, como aquí se ha hecho notar, pues ahora cualquier municipio puede aplicar a distintos fondos preestablecidos mediante proyectos viables para su territorio, a diferencia del sistema inicial, el cual cobijaba únicamente a los municipios productores y transportadores. Cabe aclarar que la nueva distribución no compromete al explotador, quien paga el total de las regalías,

³⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-010, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

pues es el gobierno quien realiza la distribución porcentualmente, según el presupuesto bianual promulgado por ley.

En el presupuesto, el Ministerio de Hacienda proyecta el gasto del Sistema General de Regalías SGR (gasto de administración), asignaciones a fondos y beneficiarios (Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, Fondos de Desarrollo Regional) que, a su vez, se dividen en proyectos de inversión y compensación de asignaciones directas, Fondos de Compensación Regional –40% para proyectos locales, 60% para proyectos regionales–, el Fondo de Ahorro y Estabilización (FAE), los recursos destinados para el ahorro pensional territorial y una porción destinada a la Corporación Autónoma Regional Río Grande del Magdalena. También se proyectan ingresos por rendimientos financieros y desahorro (pasó del Fondo a asignación directa de regalías y compensaciones). Por otra parte, se incorporan rendimientos financieros y desahorros (cuando existan).

Un aspecto clave del funcionamiento del presupuesto bianual del SGR es que su concepción legal no está asociada, bajo ningún aspecto, a las compensaciones o regalías pagadas por el derecho a explotar el recurso en un determinado territorio municipal, más bien, los parámetros legales guardan alguna similitud con el sistema general de participaciones. La reforma constitucional de 2019 prescribió la estabilidad de los recursos que llegan a los departamentos y municipios, pero por los fondos de desarrollo y compensación regional, a través de los parágrafos que introdujo al artículo 361 constitucional.³⁶

³⁶ El Acto Legislativo 05 de 2019 dice: “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 3° Transitorio. 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 Parágrafo transitorio 7° 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.

Análisis y opinión

Conforme con el análisis sistemático e histórico antes efectuado, las normas que prevalecen actualmente son los artículos 16 Decreto Ley 1056 de 1953, 27 de la Ley 141 de 1994 y 231 de la Ley 685 de 2001. Se trata de normas especiales para un sector (normas de no sujeción a tributos sobre actividades reguladas en su integridad por los Códigos de Minas y Petróleos y Ley de Regalías) que se enfrentan a una regla que grava todas las actividades industriales con un tributo territorial, pero exceptúa su aplicación para la explotación de minas y petróleo. Entendemos que el desgravamen, entonces, subsiste armónicamente por todas las normas que se acaban de citar. La condición que en su momento estableció el artículo 39 numeral 2 literal c. de la Ley 14 de 1983 es contraria a las reglas especiales contenidas en el artículo 27 de la Ley 141 y 231 de la Ley 685, antes mencionadas, porque permitiría el gravamen en concurrencia con regalías que ya no son para los municipios productores, sino para un sistema integrado. Es incorrecto afirmar que prevalece la comparación que exige un superávit de regalías, puesto que las leyes posteriores a la ley de 1983 son normas especiales que *niegan autorización de gravar como una excepción a la generalidad de los gravámenes territoriales que versen sobre la explotación de los recursos*. En razón de esos criterios de resolución de conflictos normativos (*lex specialis y lex posterior*) prevalecen las leyes especiales y posteriores sobre minas, sobre la ley anterior, que exigía el cumplimiento de una condición de pago de regalías “municipalizadas”.

La parte de la norma tributaria que no es aplicable a la fecha es la de la condición que *rigió de 1983 a 2002*, que exigía comparar las regalías *para* el municipio con el ICA de ese mismo municipio, pero hace mucho que las regalías ya no se pagan directamente a los municipios como ocurría en 1983. En cualquier caso, esa norma ratificaba una prohibición preexistente que es pacífica y con la cual no existe antinomia. La condición, por el contrario, dejó de incluirse en la ley posterior especial (leyes 141/94 y 685/01) de manera que la excepción continuó con la prohibición pura y simple. Además, la vigencia y validez constitucional del artículo 16 del Código

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”.

de Petróleos fue ratificada por la Corte Constitucional, en la Sentencia ya citada C-537 de 1998.

Es necesario interpretar como una “unidad” la proposición normativa que se integra con las tres normas que prevalecen, incluida la del Código de Petróleos, con lo cual el resultado consiste en la exclusión o no sujeción. Lo que resulta razonable en términos de equidad, considerando todos los gravámenes que pesan sobre la industria y la libertad de configuración del Congreso. Ese, precisamente, es el valor que se protege con el desgravamen.

En mi criterio, la neutralización de gravámenes territoriales de cualquier denominación e incidencia, a través de la prohibición que rige desde 1919 y 1952 fue ampliada definitivamente en 2002, invocando la cláusula general de competencia del legislador, conforme a la potestad que le asiste para dictar las leyes en todos los ramos del derecho (art. 150 de la Constitución Nacional). Decretar una exención o proscribir un tipo de gravamen acumulativo cuya base coincida con la de otros tributos y/o cargas públicas no contraría la carta, puesto que el desgravamen técnico pretende satisfacer principios de justicia y equidad que se justifican en evitar la sobreimposición (o doble tributación) sobre los mismos hechos que soportan prestaciones pecuniarias públicas que son relevantes para el Estado por el efecto redistributivo que tienen sobre todo el territorio .

Es claro también, por lo dicho en las providencias de constitucionalidad, que la prohibición vigente no viola la autonomía de las entidades territoriales en virtud de la supremacía de la ley respecto de los productos de las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales (ordenanzas y acuerdos). La autonomía de entes representativos de los territorios (Asambleas y Concejos) es relativa, en cuanto sus reglas tributarias deben obediencia a la Constitución y a la ley. (300 num. 4º y 313 num. 4º CP). Por supuesto, las autoridades que aplican las normas tributarias en los municipios están subordinadas a la Constitución y a la ley. En cualquier caso, en nuestro constitucionalismo se admite una colaboración normativa, que implica potestad tributaria para decretar los elementos cuantitativos de los tributos propios de los entes territoriales, de fuente endógena, pero sin olvidar que la dirección de la economía le compete al legislador nacional, así como los elementos cualitativos de los tributos (sujeto pasivo y hecho gravado). Con

esos pilares, tanto la doctrina como la jurisprudencia han podido afirmar la competencia del legislador para configurar también los límites de los gravámenes territoriales.

Es cierto que la ley del ICA, Ley 14 de 1983 artículo 39 numeral 2 literal c., contempló una regla de exención condicionada para todas las explotaciones mineras, y entre ellas los yacimientos y demás reservorios de recursos naturales que pagaran regalías equivalentes o superiores al impuesto calculado para la misma jurisdicción a la que se destinan las regalías. Ahora bien, como el concepto de regalías, su cuantificación y distribución corresponde a otro subsistema normativo autónomo, especial, válido, no tributario, de rentas que surgen por la simple explotación de recursos naturales que pertenecen al Estado y cuyos beneficiarios son los departamentos y municipios, esas reglas muestran su propia evolución que merece acatamiento, dada la integración normativa propia del sistema jurídico. De esas reglas se puede apreciar que la relación obligacional del explotador respecto de las regalías que paga actualmente se agota con el pago al Sistema General de Regalías, puesto que es a la autoridad nacional a quien compete recibir, fiscalizar, administrar y distribuir las regalías según un nuevo modelo constitucional y legal de equidad interregional y distribución de la riqueza en todo el territorio nacional, sobre el que el explotador y pagador de regalías pierde todo control.

La legislación vigente al tiempo de expedirse la Ley 14 de 1983 prescribía regalías del 20% para el petróleo, de las cuales a la nación le correspondían 8%, a los departamentos productores el 9,5% y a los municipios productores el 12,5%. A posteriori, la Ley 141 de 1994 estableció otra distribución: el 47,5% para los departamentos productores, el 12,5% para los municipios productores, el 8%, para los municipios portuarios y el 32% al Fondo Nacional de Regalías, por derecho propio. Los municipios productores podían seguir recibiendo directamente la totalidad de su participación (12,5%) para campos con producciones inferiores a 100 mil barriles diarios. En la siguiente escala, las regalías originadas en campos que superen esta cifra de producción diaria, los recursos entraban al Fondo Nacional de Regalías y un porcentaje iba a los municipios no productores, con una vigencia diferida a 4 años después de expedida la norma. Como resultado, para 1998 la distribución hacia el Fondo de Regalías llegó al

58,9%, con objetivos de preservación del medio ambiente y financiación de proyectos regionales de inversión.

Los criterios de reparto introducidos por los artículos 1 al 5 de la Ley 141 de 1994 se aproximaron a los de un situado fiscal, es decir, necesidades básicas insatisfechas, densidad poblacional, equilibrio entre regiones, impacto ambiental y social de los proyectos, lo que dispersa más el conocimiento de lo que pertenecía al municipio productor, a menos que se trataran de regalías directas. De allí la necesidad de calcular de manera estimada el 12,5%, aun en esta redistribución. Analistas económicos, entre ellos Luis Jorge Garay, afirmaron en ese momento que la Constitución del 91 había dado "... una mayor importancia relativa al criterio de esfuerzo fiscal y eficiencia administrativa local para la definición y asignación de los montos de recursos objeto de cesión intergubernamental"³⁷ para lograr la descentralización prometida, de manera que unidas las transferencias y regalías pasarían del 4,7% del PIB en 1993 al 6,6% en el año 2000.³⁸ Por supuesto que, en ese contexto, la descentralización dependía del buen reparto de las regalías y no del lugar donde se encontraba la mina o el yacimiento, que era el derrotero de la anterior legislación, siendo ahora que el destino de las regalías involucra también un mejoramiento en la calidad de vida de los habitantes de la región, que se ven empobrecidos por el alza del costo de vida, de la vivienda y demás servicios públicos.

Recuérdese que para la reforma de regalías del 2001 es mayor el impacto de la bolsa para redistribuir las regalías indirectas en el SGR, de manera tal que ya no es relevante lo que llega a cada municipio, sino que todo el sistema eliminó el componente nacional, y quedó en manos de los departamentos y municipios todo el producto de las regalías, mediatizado por un sistema de evaluación de proyectos que maneja el Departamento Nacional de Planeación, con el propósito de lograr una mayor transparencia en la elección de proyectos.

Si se duda de la vigencia de la Ley 14 de 1983 en lo que hace a la condición del artículo 39, por lo menos tendríamos que aceptar que hoy *es inaplicable* la condición que compara el ICA teórico o proyectado con las

³⁷ Luis Jorge GARAY, *Descentralización, bonanza petrolera y estabilización: la economía colombiana en los años noventa* (Bogotá: Fescol-Cerec, 1994), 86.

³⁸ *Ibid.*, 100.

regalías efectivas, porque se eliminó el cálculo presunto de las regalías del territorio donde se encuentra la actividad industrial de explotación. En efecto, la norma contenida en el artículo 50 de la Ley 141 de 1994, que remitía a la Ley 14 de 1983 para efectos de determinar el porcentaje atribuible al municipio productor fue subrogado; por lo tanto desaparecido el parágrafo 5° del artículo 50, queda el artículo 27 de la misma Ley 141, que goza de la intangibilidad de la cosa juzgada y deja intacta la prohibición de gravar la explotación de recursos naturales, sin condición alguna.

Ya la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado había estimado que la condición de la letra c. numeral 2 del artículo 39 se entiende derogada por el artículo 229 de la Ley 685 de 2001, que aunque fue declarada inexecutable, mantuvo el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 con el efecto derogatorio de la ley especial posterior, en tanto no establece condición alguna para que opere la prohibición.³⁹

³⁹ “Este precepto (se refiere al artículo 229 de la Ley 685 de 2001) recoge la doctrina de la Corte Constitucional contenida en la Sentencia C-221 de 1997, de conformidad con la cual “... las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías...”. En efecto, de acuerdo con lo expuesto, el artículo 360 de la Constitución establece que la regalía es una carga de imperiosa imposición. Por consiguiente, la consagración de un impuesto que grave la explotación de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado, cuya destinación está determinada por la propia Constitución. En estas circunstancias, los ingresos que provienen de las regalías se destinan única y exclusivamente a compensar el agotamiento del capital natural que produce la explotación de recursos naturales que no se renuevan. Esta incompatibilidad deriva además de la específica y particular regulación constitucional de las regalías, que podría ser desfigurada, si se admitiera la posibilidad de que la explotación de recursos no renovables fuera gravada con tributos. En efecto, más allá de las distinciones conceptuales entre las figuras, un impuesto sobre la explotación de un recurso no renovable se asemeja en la práctica a una regalía, ya que el particular que explota el recurso debe pagar por tal concepto al Estado una suma determinada, situación que es prácticamente idéntica a la contraprestación que exige el artículo 360 de la carta. Por ello no parece admisible que sobre la explotación de los recursos no renovables existan impuestos, por cuanto las regalías son obligatorias y se encuentran sujetas a una regulación constitucional muy específica, cuyo contenido esencial debe ser respetado por la ley y garantizado por el juez constitucional. La constitucionalización de las regalías, y el particular régimen que las regula, implica el establecimiento de una prohibición a los impuestos sobre la explotación de tales recursos. La Corte precisa que lo anterior no significa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna actividad relacionada con los recursos no renovables, pues la regla general sigue siendo la amplia libertad del legislador en materia tributaria. *Las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.* [resalta la Sala].

Los estándares normativos y hermenéuticos de coherencia entre subsistemas del ordenamiento vigente imponen aplicar las últimas normas de 1994 y 2001, en concordancia con las disposiciones de los Códigos de Petróleos y de Minas, en la medida en que son compatibles entre sí. Como ya se ha dicho, la Ley 14 de 1983, artículo 39 numeral 2, subsiste en cuanto a la regla inicial de subsistencia de la prohibición, pero no puede decirse lo propio de la condición de imposible cumplimiento en el SGR.

Toda reforma de ley es posible, pero no se puede intentar revivir una norma derogada tácitamente como la que establecía una condición en la Ley 14 de 1983. Ahora, como consecuencia de la providencia de la Corte que declaró inexecutable una premisa que predicaba incompatibilidad entre regalías e impuestos como regla universal, se deja al legislador libertad de restringir la aplicación de un tributo en beneficio de las regalías, o incluso, acumularlos expresamente; nada más.

Prueba de esta conclusión de supervivencia de la prohibición de gravámenes territoriales que incluyen el ICA, es que, al menos en cinco ocasiones recientes, se ha introducido a la agenda legislativa el asunto de la derogación del artículo 231 (en 2012, 2015, 2018, 2020 y 2021), sin éxito.⁴⁰

De lo expuesto se sigue que el ordinal c. del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 debe entenderse derogado respecto de la explotación de recursos naturales no renovables, por lo cual tal actividad no está sujeta al pago del Impuesto de Industria y Comercio en ningún caso y, en general, está excluida de toda carga impositiva, cualquier sea su denominación, modalidad o característica. De otra parte, cabe anotar que de la regalía participa el municipio donde se adelanta la explotación del recurso natural no renovable, a diferencia del Impuesto de Industria y Comercio, que grava la actividad industrial, como lo es la producción, y se paga en el municipio donde funciona la fábrica o planta industrial, según lo establecido en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990”.

⁴⁰ El proyecto de ley 295 de 2018 contenía un artículo modificatorio del 231, así: Artículo 33. Modifíquese el artículo 231 de la Ley 685 de 2001 el cual quedará así: “Artículo 231. *Tributación.* La exploración y explotación mineras, los minerales que se obtengan en boca o al borde de mina, las maquinarias, equipos y demás elementos que se necesiten para dichas actividades y para su acopio y beneficio, estarán gravados con impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos.”

Otro proyecto de reforma, “... por medio del cual se grava la actividad petrolera con el Impuesto de Industria y Comercio y se dictan otras disposiciones” proponía norma contraria al Código de Petróleos incluyendo las mismas actividades que en esa codificación son objeto de la prohibición de gravar puesto que el mismo sujeto paga regalías, así:

Artículo primero. Adiciónese al artículo 32 de la Ley 14 de 1983 y al artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986, la siguiente actividad:
La actividad petrolera.

Artículo segundo: Adiciónese el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986:

Del seis al veinte por mil (6-20 x 1.000) mensual para actividades petroleras.

Parágrafo: La base gravable de la actividad petrolera corresponde al valor de la producción petrolera o el valor de la extracción petrolera en boca o al borde de mina o pozo, medida por barril.

Sobre la base gravable definida en este parágrafo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los límites establecidos para la actividad petrolera.

Los precios de liquidación del Impuesto de Industria y Comercio de la actividad petrolera, serán los mismos que se utilizan en la liquidación de regalías.

Artículo tercero. Adiciónese el artículo 34A a la Ley 14 de 1983 y el artículo 197A al Decreto Ley 1333 de 1986, los cual dirán así:

Artículo: Para los fines de esta Ley, se consideran actividades petroleras: las actividades relacionadas con la industria del petróleo en sus ramos de exploración, explotación, mezcla, refinación de petróleo y todas las actividades complementarias y conexas.

La denominación de petróleo corresponde a la establecida en el Decreto 1056 de 1953 y a las normas que lo adicione o modifiquen.

Parágrafo: El impuesto de industria y comercio sobre la actividad petrolera, se pagará en el municipio donde se encuentren ubicadas las facilidades de producción y/o los campos de producción.

Artículo cuarto. Para la aplicación de lo dispuesto en la presente ley los Concejos Municipales expedirán los acuerdos respectivos.

Artículo quinto. Deróguese el inciso primero del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, el inciso c. del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 y demás normas que sean contrarias”.

El proyecto de 2020 proponía el siguiente articulado: “*Artículo 1º.* El cobro de impuesto de industria y comercio por la explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, cuya base de liquidación son los ingresos brutos generados por la comercialización de la producción, es compatible con el pago de regalías o participaciones por asignaciones directas que reciben los municipios productores. *Parágrafo.* Para efectos tributarios del orden territorial, la explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, hacen parte de la actividad industrial extractiva para el cobro del impuesto de Industria y Comercio.

Artículo 2º. Son sujetos pasivos del pago del Impuesto de Industria y Comercio por la explotación directa o indirecta de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, las personas jurídicas públicas, mixtas, privadas o personas naturales, titulares de contrato o convenio de exploración y explotación de hidrocarburos y minerales, debidamente celebrados con el Estado o con los propietarios privados del subsuelo, en cualquier modalidad contractual.

Los responsables del pago del Impuesto de Industria y Comercio por la explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, *estarán obligados a presentar declaración de Impuesto de Industria y Comercio, independientemente del monto del valor pagado por concepto de regalías o participaciones a los municipios productores por asignaciones directas u otras asignaciones del Sistema General de Regalías.* (Énfasis agregado)

Artículo 3º. El impuesto de industria y comercio sobre la actividad de explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, se pagará en el municipio donde se realice la extracción o producción en boca de mina o boca de pozo. *Parágrafo:* Si la explotación

Mientras escribo este artículo se conoce otro proyecto radicado, esta vez, por el Partido Verde, con la misma intención de restituir el gravamen del ICA, sin considerar que el ingreso bruto paga regalías.⁴¹

de minerales o de hidrocarburos se realiza en dos o más municipios, el Impuesto de Industria y Comercio se causará en forma proporcional a la participación de cada entidad territorial local en el yacimiento y los volúmenes de producción, conforme a la certificación que expidan la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera.

Artículo 4°. No habrá prohibiciones o exenciones para el pago del Impuesto de Industria y Comercio por la explotación de recursos naturales no renovables de minerales e hidrocarburos, y sus derivados, mezcla, refinación, su transporte, maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio, la construcción y mantenimiento de refinerías y oleoductos, y demás actividades complementarias y conexas.

Artículo 5°. Deróguese las siguientes disposiciones: artículos 35 y 36 de la Ley 120 de 1919; artículo 13 de la Ley 37 de 1931; artículo 16 del Decreto 1056 de 1953; el literal c. del artículo 7 de la Ley 56 de 1981; el literal c. del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, el literal c. del numeral 2 del artículo 259 de la Ley 1333 de 1994, y demás normas que sean contrarias”. (Énfasis agregado).

⁴¹ En proyecto de julio de 2022 se dice: “*Artículo 1°.* El cobro de impuesto de industria y comercio por la explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, cuya base de liquidación son los ingresos brutos generados por la comercialización de la producción, es compatible con el pago de regalías o participaciones por asignaciones directas que reciben los municipios productores. *Parágrafo.* Para efectos tributarios del orden territorial, la explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, hacen parte de la actividad industrial extractiva para el cobro del impuesto de Industria y Comercio. *Artículo 2°.* Son sujetos pasivos del pago del Impuesto de Industria y Comercio por la explotación directa o indirecta de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, las personas jurídicas públicas, mixtas, privadas o personas naturales, titulares de contrato o convenio de exploración y explotación de hidrocarburos y minerales, debidamente celebrados con el Estado o con los propietarios privados del subsuelo, en cualquier modalidad contractual. *Los responsables del pago del impuesto de industria y comercio por la explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, estarán obligados a presentar declaración de Impuesto de Industria y Comercio, independientemente del monto del valor pagado por concepto de regalías o participaciones a los municipios productores por asignaciones directas u otras asignaciones del Sistema General de Regalías.* *Artículo 3°.* El impuesto de industria y comercio sobre la actividad de explotación de recursos naturales no renovables de hidrocarburos y minerales, se pagará en el municipio donde se realice la extracción o producción en boca de mina o boca de pozo. *Parágrafo:* Si la explotación de minerales o de hidrocarburos se realiza en dos o más municipios, el impuesto de industria y comercio se causará en forma proporcional a la participación de cada entidad territorial local en el yacimiento y los volúmenes de producción, conforme a la certificación que expidan la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera. *Artículo 4°.* No habrá prohibiciones o exenciones para el pago del Impuesto de Industria y Comercio por la explotación de recursos naturales no renovables de minerales e hidrocarburos, y sus derivados, mezcla, refinación, su transporte, maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio, la construcción y mantenimiento de refinerías y oleoductos, y demás actividades complementarias y conexas. *Artículo 5°.* Deróguese las siguientes disposiciones: artículos 35 y 36 de la Ley 120 de 1919; artículo 13 de la Ley 37 de

Valga aclarar, como lo hizo la Corte, que la exclusión vigente se refiere no solo a la explotación, sino a los productos derivados del producto natural y al transporte de crudo, realizada por el mismo explotador del crudo.

Sobre la exención del transporte, la misma Ley 141 de 1994, en el párrafo del artículo 26, ordenó que el impuesto de transporte fuera cedido a las entidades territoriales. En efecto, dice el párrafo, en lo pertinente, que: “El impuesto de transporte por todos los oleoductos y gasoductos estipulados en los contratos y normas vigentes, incluyendo los de Ecopetrol, será *cedido a las entidades territoriales*” (art. 26 de la Ley 141 de 1994). La cesión venía desde años atrás, pero había sido discutida la concurrencia con el ICA, porque para ese entonces subsistía la duda acerca de si el artículo 16 del Código de Petróleos se mantenía vigente o no, o si había una regulación integral del ICA por parte del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, pese a que ya se había esclarecido que dicha ley no fue una regulación integral y que otros regímenes sectoriales se mantuvieron precisamente por su especialidad.

La Corte estimó razonable la subsistencia y constitucionalidad de la prohibición del legislador sobre el transporte de hidrocarburos, puesto que fue cedido a las mismas entidades a quienes se prohíbe gravar. Es decir, realmente a dichas entidades no se les está privando de este recurso para el cumplimiento de sus funciones, solo que el producto del impuesto les favorece en mayor medida que un eventual impuesto sobre la misma actividad de transporte, en atención a que su tarifa supera los máximos permitidos para ICA (10 por mil para actividades de servicio).

Es importante tener en cuenta que otro de los factores que la Ley 14 de 1983 no podía haber contemplado, cuando incluyó la regla de exención condicional (el pago del ICA como supletorio de las regalías), es que bajo el SGR los municipios no solo reciben regalías por asignación directa, sino también por compensación e, indirectamente, a través de la financiación de proyectos de inversión autorizados por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD), no solo a nivel municipal, sino a nivel

1931; artículo 16 del Decreto 1056 de 1953; el literal c. del artículo 7 de la Ley 56 de 1981; el literal c. del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, el literal c. del numeral 2 del artículo 259 de la Ley 1333 de 1994, y demás normas que sean contrarias. *Artículo 6º*. La presente ley rige a partir de su promulgación”. (Énfasis agregado)

departamental, e incluso con lo que cada Corporación Autónoma Regional (CAR) reciba por asignación directa y compensación y logre ejecutar (según sus respectivos OCAD) en el municipio en cuestión, que se ubique dentro de su área de competencia territorial.

Es el sistema el que presta racionalidad al conjunto de normas vigentes, articulándolas y jerarquizándolas, al tiempo que permite corregir o modificar normas, puesto que el Derecho es siempre perfectible. Dos fenómenos se destacan en este análisis; por un lado, mandatos dispares, tal como se ha visto, y por otro un desfase de las leyes, en la medida en que el sistema de referencia ha cambiado, y cumplir con la vigilancia de cuanto le llega al municipio productor resulta imposible.

El derrotero histórico expuesto va de la mano de las distintas legislaciones que responden a variaciones en las fuentes sociales de un siglo, de manera que no es posible tratar de evitar esa evolución para mantener un texto impracticable hoy, sin conexiones con la realidad. Debe seguirse la voluntad de sucesivos legisladores enlazados con distintos objetivos, aunque al juez no se le presente una única opción para resolver el caso, sino un marco de referencia normativo que debe entender y poner en contexto. Otra cosa ocurriría en el eventual escenario de ser aprobada una reforma, que derogase expresamente las leyes que apoyan la prohibición (que son las vigentes), tal como surge de los varios intentos de reforma ocurridos.

La jurisprudencia actual del Consejo de Estado

La jurisprudencia más reciente del Consejo de Estado se basa en distintas *ratios* o tesis que discuten la vigencia de la exención incondicionada y pueden identificarse así:

TESIS 1. Ya no existe una norma expresa ni doctrina constitucional de incompatibilidad entre regalías e impuestos.

En cuanto a la posibilidad de gravar las actividades de petróleos con ICA, por los municipios, en Sentencia de 17 de septiembre de 2020, el Consejo de Estado (Exp. 23936) dijo:

Por ello, la Sala estima conveniente precisar que desapareció la *ratio decidendi* con fundamento en la cual esta Sección llegó a concluir en el pasado que la actividad de explotación de hidrocarburos estaba exenta del ICA bajo el artículo 16 del Código de Petróleos. Lo anterior porque se estableció que, por las normas posteriores a dicha codificación, la exención debatida no tenía un carácter absoluto, lo cual ha reconocido la propia Corte Constitucional.

[...] En términos más específicos, tomando en consideración la jurisprudencia vigente de la Corte Constitucional, la Sala estima que en el artículo 16 del Código de Petróleos se encuentra una exención general, pero que de modo particular, en cuanto se refiere al impuesto de industria y comercio, el legislador estableció una exención en la letra c. del ordinal 2° del artículo 39, de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, para juzgar la juridicidad de normas municipales que gravan con el ICA la actividad de explotación de hidrocarburos y gas, el parámetro de legalidad no está dado por el Código de Petróleos como lo pretende la demandante, sino por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986), esto, en atención a que es una ley posterior que regula de manera especial la exención respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo alcance normativo es respetado por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994. Es por ello que la Sala considera que, con fundamento en la citada norma de la Ley 14 de 1983, los municipios se encuentran facultados para gravar la explotación de canteras y minas (diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos), pero deben abstenerse de realizar el cobro del impuesto cuando las regalías a que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de ICA. Esta norma de exención es la que no puede ser transgredida por el gravamen establecido en las disposiciones acusadas, sin embargo, dada la naturaleza del supuesto de hecho de la exención, tal presupuesto fáctico solo puede verificarse en casos particulares, sin que de ello derive una ilegalidad de las normas acusadas. Por tanto, dado que la norma censurada no transgrede el ordenamiento superior señalado por la demandante (artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 27 de la Ley 141 de 1994), ni el artículo 39, letra c. del ordinal 2°, de la Ley 14 de 1983, prospera el cargo de apelación de la demandada.⁴²

⁴² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de septiembre de 2020, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación: 15001-23-31-000-2012-00238-01 (23936).

TESIS 2. *La Ley 14 de 1983 es posterior y especial en cuanto se refiere a ese impuesto, y otros tributos territoriales. así, coexistiendo con la exención del código de petróleos (art. 16), esta no es absoluta porque el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 sí la limitó en cuanto al ICA para hidrocarburos, que es el parámetro legal que debe cumplirse y no el del código de petróleos.*

La misma Sentencia del Consejo de Estado (Exp. 23936), del 17 de septiembre de 2020, dice:

... la Sala estima que en el artículo 16 del Código de Petróleos se encuentra una exención general, pero que de modo particular, en cuanto se refiere al impuesto de industria y comercio, el legislador estableció una exención en la letra c. del ordinal 2° del artículo 39, de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, para juzgar la juridicidad de normas municipales que gravan con el ICA la actividad de explotación de hidrocarburos y gas, el parámetro de legalidad no está dado por el Código de Petróleos como lo pretende la demandante, sino por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986), esto, en atención a que es una ley posterior que regula de manera especial la exención respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo alcance normativo es respetado por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994

[...] la Ley 14 de 1983, los municipios se encuentran facultados para gravar la explotación de canteras y minas (diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos), pero deben abstenerse de realizar el cobro del impuesto cuando las regalías que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de ICA. Esta norma de exención es la que no puede ser transgredida por el gravamen establecido en las disposiciones acusadas, sin embargo, dada la naturaleza del supuesto de hecho de la exención, tal presupuesto fáctico solo puede verificarse en casos particulares.⁴³

El Consejo de Estado, en fallo del 10 de febrero de 2022 (25379), ratificó un precedente con la misma tesis, así:

Advierte la Sala que en Sentencia del 9 de septiembre de 2021, expediente 24836, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, demandante Mansarovar Energy Colombia Ltda., se decidió la controversia de los campos o minas

⁴³ Ídem.

Abarco, Girasol, Jazmín, Moriche y UnderRiver, ubicadas en su jurisdicción del municipio de Puerto Boyacá; los cuales eran explotados bajo un contrato de asociación entre Mansarovar Energy Colombia Ltda. y Ecopetrol S. A., en el que cada uno tenía una participación del 50% de los ingresos; se dijo que en los casos en que el valor pagado al respectivo ente territorial por concepto de regalías *no supere la proyección del impuesto de industria y comercio, el contribuyente se encuentra en la obligación de pagar el monto determinado por este tributo.*⁴⁴ (Énfasis agregado)

En la misma providencia del 10 de febrero de 2022 se dice a manera de conclusión:

... la actora desconoce que las regalías que deben tenerse en cuenta y a las que hace mención el literal c. del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 son las regalías recibidas por el municipio o para el municipio, y no el total de regalías aportadas al sistema en general, como lo entendió la sociedad en la demanda.⁴⁵

TESIS 3. *El artículo 27 de la Ley 141 de 1994 no se viola porque ratifica las disposiciones vigentes al dejarlas “a salvo” (dentro de las cuales estaría la Ley 14 de 1983), luego sigue vigente la exención condicionada para canteras y minas (extensiva a hidrocarburos).*

Esta tesis se observa en tres sentencias muy recientes;^{46,47,48}. El Consejo de Estado, en las citadas sentencias, reitera la siguiente tesis, que ya había sido expuesta en un precedente del 2 de octubre de 2003, y que se refería a períodos gravables anteriores a la reforma definitiva del artículo 231 de la Ley 685 de 2001 y de las reformas que redistribuyen las regalías:

⁴⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de febrero de 2022, C.P., Milton Claves García. Radicación: 15001-23-33-000-2018-00318-01 (25379). Subrayado fuera del texto original.

⁴⁵ Ídem.

⁴⁶ Ídem.

⁴⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de septiembre de 2020, C.P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación: 15001-23-31-000-2012-00238-01 (23936).

⁴⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de septiembre de 2020, C.P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación: 05001-23-33-000-2015-01957-01 (24004).

Dada la interacción de las anteriores normas con el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 (Ley de Regalías) que estableció que “salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables”, la Sección juzgó que la exención del artículo 259, letra c. del ordinal 2º, del Código de Régimen Municipal se encuentra vigente porque “el artículo 27 ... dejó a salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes”.

[...] A partir de todo lo anterior, puede concluirse lo siguiente: [...] b) el cobro de regalías es constitucionalmente compatible con el cobro de impuestos a la explotación de recursos no renovables y; c. corresponde al legislador establecer si al tiempo con el cobro de regalías, establece impuestos a la explotación de recursos no renovables.⁴⁹

La anterior no siempre fue la tesis de la Jurisprudencia del Consejo de Estado, ya que la Corporación lo que hizo fue respetar la exención o prohibición de gravamen estimando vigente el Código de Petróleos, como norma especial, y lo hizo, de manera reiterada, con relación a las actividades propias de la cadena económica de los hidrocarburos consagrados en el artículo 16 del Código de Petróleos. Quizás, el pronunciamiento más temprano de esa Corporación, después de surgir el debate sobre derogatoria tácita por la Ley 14 de 1983, consagrado por la Ley de 2001, fue el de 5 de octubre de 2001, en el que se precisó:

Sobre la exención consagrada en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se advierte que ciertamente ha sido analizada respecto de eventos como el antes citado, y también frente a la actividad de “explotación de gasoductos”, donde ha sido criterio reiterado de esta Corporación (Cfr. Expedientes 10.887, 7690⁵⁰, 5660, 3576, 3468, entre otros) el considerar que se trata de una exención de carácter objetivo –en relación con la actividad–, dispuesta por el legislador atendiendo razones de política fiscal, social y económica, que la misma se encuentra vigente y no resulta válido su desconocimiento,

⁴⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de octubre de 2003, C.P., Ligia López Díaz. Radicación: 05001-23-31-000-1997-03468-01 (13678).

⁵⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de julio de 1996, C.P., Delio Gómez Leyva. Radicación: 7690.

pues no quedó insubsistente al entrar en vigencia el artículo 294 de la Constitución Política de 1991.⁵¹

Esa sentencia continúa la explicación sobre la naturaleza de la exención así:

La disposición contenida en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 consagró de manera general una exención de carácter objetivo, respecto de “toda clase” de impuestos directos o indirectos de los niveles departamental y municipal, en cuya primera parte contempló la relacionada con la “exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga y sus derivados”. Dicha exención *no ha sido derogada expresa ni tácitamente, se encuentra vigente, ya que por el contrario fue reafirmada a través del artículo 27 de la Ley 141 de 1994*, contentiva de la Ley de Regalías, así:

“Artículo 27.- Prohibición a las entidades territoriales. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.

Preceptos que advierte la Sala, fueron declarados exequibles por la Corte Constitucional, mediante las Sentencias C-567 de 1995 y C-538 de 1998, respectivamente.⁵²

La misma tesis fue reafirmada por la Sala en fallo de 4 de junio de 2009⁵³, y en una decena de providencias en el mismo sentido para distintos tributos territoriales. En Sentencia del 25 de mayo de 2017, el Consejo de Estado aclaró:

Por otra parte, en Sentencia del 4 de junio de 2009, la Sección precisó que el inciso primero del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 está vigente. Lo anterior, con fundamento en el estudio que sobre la naturaleza jurídica de la misma norma realizó la Corte Constitucional en la Sentencia C-537 de 1998, mencionada; el fallo del 5 de octubre del 2001, en el que la Sección puntualizó que “dicha exención no ha sido derogada expresa ni tácitamente, se encuentra vigente, ya que por el contrario fue reafirmada a través del

⁵¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de octubre de 2001, C. P., Juan Ángel Palacio Hincapié. Radicación: 41001-23-31-000-1994-7662-02 (12278).

⁵² Corte Constitucional.

⁵³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de junio de 2009, C.P., William Giraldo Giraldo. Radicación: 85001-23-31-000-2003-00452-02 (16084).

artículo 27 de la Ley 141 de 1994, contentiva de la Ley de Regalías y el auto del 19 de mayo de 2005 en el que la Sala advirtió que, de conformidad con el Código de Petróleos, las empresas que transporten petróleo están exentas de tributar a nivel local.⁵⁴

Para el impuesto de transporte del petróleo, se encuentran las sentencias proferidas en el proceso 85001-23-31-000-2003-00452-02(16084), M. P. William Giraldo Giraldo y el fallo con radicado 41001-23-31-000-1994-7662-02 (12278), C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, en los que se considera que la expresión “mina”, a la que aluden las normas de desgravación en mención, comprende los hidrocarburos, pues, de conformidad con el Glosario Técnico Minero adoptado por el Ministerio de Minas y Energía (en cumplimiento del artículo 68 de la Ley 685 de 2001), aquella corresponde al yacimiento en el que, de manera natural, se hallan minerales o materias fósiles, útiles y aprovechables económicamente, ya sea que se encuentren en el suelo o el subsuelo; al tiempo que la definición de hidrocarburos del mismo glosario, señala que son los compuestos orgánicos conformados por carbono e hidrógeno, formados por procesos naturales y que pueden encontrarse en estado sólido, líquido y gaseoso.⁵⁵

Inexactitud dentro de este panorama de incertidumbre y complejidad, y cambios repetitivos en el sistema y en la jurisprudencia

A partir de las consideraciones precedentes, y en particular, con fundamento en los múltiples fallos y posiciones divergentes del Consejo de Estado y de la Corte, se debería descartar la sanción por inexactitud. El Consejo de Estado, incluyendo pronunciamientos de 2020 y 2021, proscribió cualquier forma de culpabilidad objetiva o regímenes de responsabilidad sin culpa, muy acertadamente. En sus palabras:

A pesar de que el poder administrativo sancionatorio y el penal tienen orientaciones diferentes, con miras a preservar la seguridad jurídica, *el*

⁵⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de mayo de 2017, C. P., Milton Chaves García. Radicación: 15001-23-31-2008-00511-02 (20794).

⁵⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de septiembre de 2020, C. P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación: 05001-23-33-000-2015-01957-01 (24004).

derecho sancionatorio administrativo debe regirse por los principios del derecho punitivo, lo que, en últimas, teóricamente, abarca la aplicación del principio de culpabilidad. Desde el punto de vista genérico, las infracciones tributarias constituyen una transgresión por parte de los contribuyentes de la normativa que regula las obligaciones fiscales que tienen a su cargo. En estricto sentido, *para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: i) típica; ii) antijurídica; y, iii) culpable.* Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente. Concordante con lo anterior, la jurisprudencia ha sostenido que *no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva.* Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, imponga una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la norma que regula la infracción.⁵⁶ (Énfasis agregado)

Finalmente, en lo relativo a la imposición de la sanción de inexactitud, conviene realizar las siguientes precisiones. El ordenamiento jurídico colombiano, a la luz del régimen constitucional previsto en los artículos 1 y 29, *proscribe cualquier forma de culpabilidad objetiva o regímenes de responsabilidad sin culpa (Sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 1996)* (Énfasis agregado). Tesis extensiva al régimen tributario sancionador, pues tal y como lo ha señalado la misma Corte, los principios del derecho penal —como forma paradigmática de control de la potestad punitiva— se aplican con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado (Sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995 y C-244 de 1996.). Entonces, como un desarrollo del derecho al debido proceso establecido en la Constitución en el artículo 29, la imposición de sanciones por infracciones fiscales debe atender a la concurrencia de la tipificación legal preexistente al acto imputado, a la manifestación evidente del contenido material de antijuridicidad y a la culpabilidad de la conducta (Sentencia C-690 de 1996, Corte Constitucional). Con fundamento en lo anterior, el contenido del régimen de responsabilidad subjetiva en materia fiscal se ve materializado en: (i) una imputación bajo la observancia de las categorías dogmáticas *de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad;* y (ii) la consagración de causales excluyentes de responsabilidad como el error, el caso fortuito o la fuerza mayor. Bajo la anterior conclusión, la sanción impuesta

⁵⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto de 2016, C. P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 19851.

en el caso subexamine, no solo proviene de la comisión de una conducta tipificada como sancionable en virtud del artículo 647 del ET, sino también *comporta un actuar fraudulento llevado a cabo con total conocimiento de su desvalor e ilicitud*.⁵⁷ (Énfasis agregado)

Como el Texto Supremo prescribe que el nuestro es un Estado de derecho fundado en principios democráticos y en el respeto de la dignidad humana (artículo 1.º), *resultan inadmisibles las figuras sancionadoras que no se basen en la concurrencia de la culpabilidad del autor en la comisión de la conducta (artículo 29), razón por la cual para el legislador se convierte en un asunto indisponible dotar de efectos al “error”, como causal exculpatoria, cuando quiera que se ejerzan las potestades punitivas del Estado*.⁵⁸ (Énfasis agregado)

Precisamente, en esta última sentencia se resalta la aplicación de la institución de la eximente de responsabilidad por la existencia de diferencia de criterios entre las partes. Como lo contempla el artículo 647 del Estatuto Tributario (ET), y lo ha reiterado en múltiples ocasiones el Consejo de Estado, la figura de la diferencia de criterios es de rigurosa aplicación, pues tiene como objetivo contribuir a la protección del principio de culpabilidad, excluyendo la imposición de sanciones en eventos en los cuales se presentó *un error en el derecho*. En efecto, ante diferencias con la Administración, que se basan en interpretaciones razonadas del ordenamiento aplicable, que tienen en cuenta no solo el texto y el espíritu de las normas en cuestión, sino también los desarrollos de las normas en cuestión por parte de la jurisprudencia, claramente no habría lugar a imponer sanción por inexactitud.

Basta con citar algunas sentencias para observar las tesis divergentes adoptadas por el Consejo de Estado en lo relativo al ICA para la exploración, explotación de los productos y el transporte de petróleo. Una de las tesis acogidas por la Corporación sostiene, con fundamento en la prohibición prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que el legislador prohibió a las autoridades territoriales establecer gravamen alguno sobre la

⁵⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Sentencia de 31 de mayo de 2020, C. P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente 20813.

⁵⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 11 de junio de 2020, C. P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente 21640. Subrayado fuera del texto original.

explotación de recursos naturales no renovables, entre estos, los hidrocarburos. La otra tesis adoptada en Sentencia del 17 de septiembre de 2020, por el Consejo de Estado (exp. 23936), sostiene que el artículo 16 del Código de Petróleos obedece a una exención general, pero que, en cuanto se refiere al impuesto de industria y comercio, el legislador estableció una exención condicionada en la letra c. del ordinal 2° del artículo 39, de la Ley 14 de 1983, que impone una condición de suficiencia de las regalías; ser superiores o iguales a lo que correspondería pagar al explotador en cada municipio. ¿Es acaso culpable el contribuyente por seguir una de las tesis encontradas de las Cortes?

Segunda parte

Aspectos fácticos: cómo funcionan las regalías y si son comparables en el mismo período gravable con el ICA

Aun si asumiéramos en gracia de discusión la vigencia plena del citado artículo 39 numeral 2 literal c. de la Ley 14 de 1983, la comparación o verificación de suficiencia de las regalías para el municipio o recibidas por él, en relación con el ICA teórico o proyectado, ya resulta imposible de probar por la evolución de las normas de regalías que desligan al eventual sujeto pasivo del ICA del municipio que podría llegar a ser receptor de regalías y sujeto activo del crédito tributario. Aunque tengo preferencias axiológicas para interpretar el derecho, en esta sección quiero ocuparme de la eficacia práctica de la regla del artículo 39 numeral 2 literal c. Por eficacia, siguiendo a Giovanni Batista Ratti,⁵⁹ entiendo la circunstancia de que las normas de un determinado sistema jurídico sean, generalmente, obedecidas y aplicadas por sus destinatarios normativos. No se juzga la norma ni los consensos que produce, sino *si despliega o no efectos jurídicos por razones prácticas*, que no son triviales, sino poderosas, como ocurre en este caso. En seguida podemos verificar cómo resulta imposible cuantificar el eventual impuesto en cada municipio al final del ejercicio y por cuáles razones.

a. El “supuesto fáctico” del destino de las regalías y participaciones de regalías para el municipio en cuestión no puede realizarse ni comprobarse

⁵⁹ Giovanni Batista Ratti, *El gobierno de las normas* (Madrid: Marcial Pons, 2013), 230.

al momento de culminar el período gravable, sino que es bastante posterior en el tiempo; cuando se efectúen los giros del nuevo sistema de regalías o por lo menos se aprueben los proyectos financiados con regalías para el municipio, si este ha sido diligente y ha presentado proyectos elegibles. El problema actual se deriva del hecho de que la asignación depende de la ejecución de proyectos aprobados por los OCAD, no del Municipio, y puede haber ejecución transversal a distintos municipios por obras en su territorio por diversos órganos ejecutores, inclusive el ejecutor puede ser un órgano privado (contratista), autónomo público, u otro ente territorial.

b. Para aplicar el literal c, numeral 2 del artículo 39 (la que denominamos “Norma B”) hay una condición de suficiencia de las regalías: ser superiores o iguales a lo que correspondería pagar al explotador en cada municipio, para lo cual resulta indispensable saber cuál es la porción de la regalía total pagada al municipio en cuestión. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, a raíz de la distribución más amplia de las regalías a todos los municipios del país, dada la reforma constitucional de los artículos 360 (Acto Legislativo 5 de 2011) y 361 (Acto Legislativo 5 de 2019), toda alusión a las regalías directas “recibidas por el municipio productor” se reputa una condición *futura e incierta*, por cuanto el sistema es global e incide sobre todas las regalías, que se reparten según un régimen de coparticipación con distintos fines, que aparecen diferidos en el tiempo. No existe para el explotador la posibilidad de saber a 31 de diciembre de un determinado año, o al momento de presentar una declaración de ICA en el año siguiente, si las regalías van a ser mayores o menores que el ICA estimado en la jurisdicción productora. El municipio receptor tampoco lo puede saber, porque el presupuesto de regalías es bianual y sujeto a ajustes hasta por 5 años.

c. Así las cosas, se puede constatar que la condición futura e incierta no ha sido regulada en relación con la presunta obligación tributaria condicionada que se causaría antes de la distribución de regalías a 31 de diciembre de cada año en el que se pagan y en el cual se reciben ingresos por “explotación”, que es un período que suele durar 30 años –casi los mismos del contrato– por eso las cifras de regalías e impuestos potenciales por municipios no son coetáneas. Nótese que el presupuesto de regalías es plurianual, no anual, y la distribución está basada en proyectos aprobados, lo cual impide que *ex ante* a la presentación y aprobación de proyectos se

conozca cuánto va a recibir cada municipio; el presupuesto y las asignaciones pueden ser ajustadas con efecto retroactivo, con base en criterios estimados como necesidades básicas insatisfechas (NBI) o población del territorio; las asignaciones a entes territoriales pueden cubrir más de un municipio por la acción de las CAR, departamentos, etc., de manera que al tiempo de presentar la declaración ni el eventual sujeto pasivo de ICA ni el municipio donde se explota conocen el cumplimiento de una condición que solo en el futuro se consolidaría.

d. Las autoridades del sistema de regalías son otras, ajenas al sujeto activo y pasivo de la relación obligacional tributaria que surgiría por ICA, y también para ellas es imposible detectar qué porción de regalías podría corresponder a un municipio como no sea *a posteriori*, según información que se consolide por el administrador del sistema Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) o la Agencia Nacional de Minería (ANM). Y esa información posterior, normalmente alude a las regalías directas y no las recibidas por participaciones en los proyectos departamentales o regionales que aprovechan al municipio productor. Debe, entonces, recordarse el principio general del derecho, según el cual nadie está obligado a realizar lo imposible: *Ad impossibilia nemo tenetur*,⁶⁰ que aplicado al evento de la comparación de valores cuando uno de ellos (regalías para el municipio de la producción) es desconocido en el momento de certificarlo, y no se puede predecir ni estimar por el mismo sujeto obligado, tal obligación se torna imposible, *ya no existe obligación de pagar regalías a un municipio productor directamente y si esa obligación no existe nadie está obligado a cumplirla; existe otro mecanismo obligacional por el cual el deudor de regalías las entrega a un sistema que tiene sus propias reglas hacendísticas de reparto, pero ningún vínculo con el pagador.*

⁶⁰ En palabras del Doctor Luis Javier Moreno Ortiz: “Si lo imposible no puede ser, resulta obvio que deber serlo o deber hacerlo tampoco puede ser. De ahí que, como hace mucho tiempo sentenciaron los antiguos: nadie está (o puede estar) obligado a lo imposible. Por firme y fuerte que sea el poder, o por legítimo o correcto que se estime su ejercicio, o por cualquier otra consideración dada o por dar, siempre acaba destruyéndose cuando se topa con el infranqueable obstáculo de los límites de la posibilidad. El poder se torna impotente (y absurdo) cuando aspira a lo imposible”. Véanse, también, la Sentencia T-875/10, M. P. Humberto Antonio Sierra Porto, y la Sentencia T-425/11, M. P. Juan Carlos Henao Pérez.

e. El sistema de asignación de las regalías está basado en la aprobación y ejecución de proyectos por parte de los OCAD (hay autorizaciones máximas de gasto que operan como cupos, que se pueden o no ejecutar en su totalidad), y el resultado de ese proceso de aprobación y asignación no es conocido por el contribuyente (ni por ningún otro sujeto) hasta varios años después de que se tuviera que tomar la decisión de pagar ICA (o no). La asignación de regalías puede involucrar proyectos que se ejecuten parcialmente en varios municipios, así no sea el municipio específico el que reciba los fondos (por ejemplo, si el OCAD opera a nivel de una CAR o a nivel departamental); el sistema de regalías opera en una porción importante a partir de estimados (NBI, población) que se corrigen después del presupuesto inicial y por eso son objeto de ajustes *ex post facto*.

f. Las sumas incluidas en el presupuesto de gasto son *autorizaciones máximas de gasto estimadas*, que bien pueden resultar en menores o mayores giros, dependiendo de la aprobación de proyectos de inversión, el comportamiento del recaudo, y el comportamiento de las variables de distribución (población, NBI). Es por esto que este tipo de presupuesto es objeto de ajustes vía decreto y/o adiciones. Las asignaciones directas se desagregan en anexo al presupuesto bianual del SGR (este anexo puede ser objeto de ajuste por decreto). En definitiva, nadie sabe cuánto va a “recibir” el municipio, sino cuánto tiene autorizado recibir en el bienio, y si no hay aprobación y ejecución de proyectos el “cupos” puede no utilizarse completo. En todo caso, esa autorización máxima también es un estimado sujeto a ajustes *ex post facto*.

g. La asignación de recursos destinados para ahorro pensional territorial se define en dos grupos:

Para los departamentos y el Distrito Capital.

Para los municipios y demás distritos. La repartición entre estos dos grupos depende del total de los pasivos pensionales no cubiertos que tenga cada grupo, según lo registrado en el FONPET (y certificado por MHCP). Nada tiene que ver con la explotación del recurso natural y su procedencia, y por ello no le consta al productor, sino *ex post*, cuando se conozcan las cifras de reparto definitivo.

Dentro de cada uno de estos grupos, se distribuyen recursos usando una fórmula que tiene en cuenta: a) La participación de la población de cada ente territorial dentro del agregado del grupo (se hace una proyección poblacional para cada vigencia) y b) La pobreza relativa de cada ente territorial (medida usando su índice de necesidades básicas insatisfechas-NBI, dividido por el NBI nacional). Para el Fondo de Compensación Regional, se autoriza el 60% de los fondos para proyectos regionales y 40% para proyectos locales. En un anexo del proyecto bianual se desagregan los recursos.

h. Para el Fondo de Desarrollo Regional (FDR), el Gobierno tiene que ajustar el monto anual por compensar, por cada entidad beneficiaria emitiendo un decreto el primer año de cada bienio, según el cual se trasladan recursos del FDR para incorporarlos como regalías directas y compensaciones. Los recursos autorizados para el Fondo de Desarrollo Regional se dividen en proyectos de inversión y en compensación asignaciones directas.

I. Respecto a los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación, Desarrollo Regional, y el 60% de la Compensación Regional, se permite financiación de proyectos con autorización de vigencias futuras por los OCAD (cada entidad territorial tiene un OCAD competente) y proyectos señalados en anexo de la Ley de Regalías de 2012 (1530). El Consejo Superior de Política Fiscal (CONFIS) puede autorizar vigencias futuras para los OCAD (solicitadas por los órganos del SGR y con concepto de la Comisión Rectora del SGR). El giro último de los recursos que no son asignaciones directas lo realiza el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) cuando el ejecutor (la entidad designada por el OCAD) certifique que ha suscrito contratos con cargo a los recursos del proyecto.

j. La asignación a entidades a través de los OCAD depende de la inclusión de proyectos en bancos de programas y proyectos nacionales y/o de las entidades territoriales, que se agrupan en anexos indicativos de proyectos de inversión susceptibles de financiación con cargo al SGR. Los OCAD parten de líneas programáticas señaladas por la Comisión Rectora del SGR y adoptan líneas para cada región y los proyectos que quieran recibir recursos de los FDR; Ciencia, Tecnología e Innovación y el 60% de Compensación Regional deben asociarse a las líneas programáticas de los OCAD. Además de las líneas programáticas, la Comisión Rectora del

SGR (teniendo en cuenta el CONPES de política nacional de ciencia, tecnología e innovación) fija la política de proyectos de inversión con cargo a los recursos del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación. El OCAD de este Fondo solo podrá aprobar proyectos de inversión que se enmarquen en esa política.

En la ventanilla única, los entes territoriales (y en los OCAD nacionales, también las entidades nacionales) presentan proyectos de inversión, que son revisados por la Secretaría Técnica de cada OCAD, y a su vez este remite a otras instancias (como el Departamento Nacional de Planeación - DNP) para verificar requisitos. Una vez haya verificación (del DNP, Ciencia y Tecnología o Secretarías de Planeación territoriales), la Secretaría presenta los proyectos al OCAD. Con posterioridad a la evaluación (por puntaje con criterios predefinidos propuestos por el DNP), los OCAD designan un ejecutor, que no necesariamente es el municipio directamente. Sin embargo, el municipio sí se beneficia de los recursos, que es al fin y al cabo lo que justifica la comparación entre regalías e ICA.

k. Aunque hay un anexo en cada ley de presupuesto bianual del SGR que establece la asignación directa y compensaciones por entidad territorial, *el Gobierno puede ajustar el anexo mediante decreto*, cuando el Ministerio de Minas y Energía o la entidad delegada (ANH) detecten cambios en el recaudo o identifiquen nuevos beneficiarios. Adicionalmente, cuando hay cambios que exigirían adiciones al monto total a distribuir, el MHCP puede presentar ante el Congreso adiciones al presupuesto del SGR. Además, el Gobierno puede ajustar el Presupuesto del SGR en el decreto de cierre del bienio. Esto también tiene un aspecto importante y es que el ajuste no solo es por factores de distribución (asignación) sino por factores de ingreso (recaudo de regalías) porque la ANH en ocasiones ajusta las liquidaciones provisionales. Entonces puede pasar que lo que se haya pagado a la ANH ni siquiera sea lo que corresponde definitivamente.

l. Se debe tener en cuenta, entre otros aspectos, que los presupuestos del SGR que determinan la *asignación directa* y las compensaciones son bianuales, pueden ajustarse con posterioridad por decreto (incluso al cierre del bienio) y/o por adiciones al presupuesto tramitadas por el Congreso. El monto de los recursos de *asignación indirecta* (vía Fondos y 60% de compensación regional) que van a ser girados a un municipio específico

es incierto, pues depende de la aprobación de proyectos de inversión por los OCAD y de su ejecución. Los OCAD pueden recibir autorizaciones para comprometer vigencias futuras, Y en ocasiones pueden realizarse operaciones de cruce entre un presupuesto bianual cerrado y los siguientes presupuestos (por ejemplo, en la Ley de presupuesto del SGR del bienio 2015-2016 (Ley 1744/14) se autorizó incorporar en dicho presupuesto el saldo resultante de la compensación del mayor recaudo de regalías 2012 con el menor recaudo 2013 y 2014).

Ahora, toda norma jurídica que esté formalmente vigente carece de valor si no se puede cumplir en la práctica debido a otras normas formales o sociales, o por la simple evolución natural de las cosas, lo que se conoce como *desuetud*. Este fenómeno de inaplicabilidad de la condición puede atribuirse a la *desuetud* de una norma que permaneció atada en el tiempo a un sistema que ya no opera, es decir, que está en desuso, que consistía en cuantificar las regalías y participaciones para el municipio productor, desde el mismo momento en que se giraban las regalías al mismo municipio, mensualmente. Ese sistema desapareció y en su lugar se revivió, desde 2001, la prohibición pura y simple.

Como se observa, los contribuyentes que adoptaron razonablemente la tesis de la prohibición con la evolución normativa que hizo desaparecer la condición –o por lo menos la hizo inaplicable al tiempo de definir si se es sujeto o no– cuentan con amplio respaldo jurisprudencial y doctrinal. De manera que, no sería admisible en derecho mantener por jurisprudencia una condición imposible de cumplir, y mucho menos la imposición de la sanción por inexactitud, puesto que en las circunstancias examinadas no existe reproche para el explotador que ha cumplido con las interpretaciones que involucran actos legislativos, leyes especiales y sectoriales, leyes tributarias, leyes de regalías y de funcionamiento de un sistema de regalías de alto impacto para el explotador, pero desconectado del régimen vigente para el ICA de la actividad industrial, que se ha mantenido anual y en el municipio de la sede fabril.

Culmino con un fragmento de Jordi Ferrer Beltrán sobre sistema jurídico:

Cada vez que se crea una nueva norma o se deroga o modifica una norma preexistente, se obtiene un nuevo conjunto, distinto del originario, ya que

la identidad del conjunto está dada por la identidad de sus elementos. Un sistema jurídico concebido como un conjunto de normas es un *sistema momentáneo*, esto es, referido a un determinado elemento temporal.⁶¹

Y agregó yo que, un verdadero orden jurídico no es estático y momentáneo, sino dinámico, porque está concebido como una unidad que conserva su identidad frente a los cambios. Es cierto que el sistema vigente en un momento temporal determinado fija la pauta de aplicación al caso concreto, pero entre los subsistemas o subconjuntos y el orden jurídico debe mediar una relación lógica más incluyente, que permita identificar los cambios como una secuencia de elementos que conforman el orden jurídico actual, producto de la evolución del ordenamiento.

Bibliografía

- BATISTA RATTI, Giovanni. *El gobierno de las normas*. Madrid: Marcial Pons, 2013.
- FERRER BELTRÁN, Jordi y RODRÍGUEZ, Jorge Luis. *Jerarquías normativas y dinámicas de los sistemas jurídicos*. Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 85.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdad y método*. Salamanca: Ediciones Sígueme, 2007.
- GARAY, Luis Jorge. *Descentralización, bonanza petrolera y estabilización: la economía colombiana en los años noventa*. Bogotá: Fescol-Cerec, 1994.
- GARCÍA VILLAREJO, Avelino y Javier Salinas Sánchez. *Manual de hacienda pública general y de España*. Madrid: Tecnos, 1987.
- MEDINA PABÓN, Juan Enrique. *Derecho civil: Bienes, derechos reales*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2016.
- RODRÍGUEZ-GRANDJEAN, Pablo. “*Experiencia, tradición e historicidad en Gadamer*”, A Parte Rei, Revista de Filosofía, n.º. 24 (2002): 5.

⁶¹ Ferrer Beltrán, Jordi y Rodríguez, Jorge Luis. *Jerarquías normativas y dinámicas de los sistemas jurídicos*. Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 85.

Jurisprudencia

- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de septiembre de 2020, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación: 15001-23-31-000-2012-00238-01 (23936).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de febrero de 2022, C.P., Milton Claves García. Radicación: 15001-23-33-000-2018-00318-01 (25379).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de octubre de 2003, C.P., Ligia López Díaz. Radicación: 05001-23-31-000-1997-03468-01 (13678).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de julio de 1996, C.P., Delio Gómez Leyva. Radicación: 7690.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de octubre de 2001, C. P., Juan Ángel Palacio Hincapié. Radicación: 41001-23-31-000-1994-7662-02 (12278).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de junio de 2009, C.P., William Giraldo Giraldo. Radicación: 85001-23-31-000-2003-00452-02 (16084).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de mayo de 2017, C. P., Milton Chaves García. Radicación: 15001-23-31-2008-00511-02 (20794).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto de 2016, C. P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 19851.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 11 de junio de 2020, C. P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente 21640. Subrayado fuera del texto original.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 31 de mayo de 2020, C. P., Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente 20813.
- Constitución Política de la República de Colombia, 1991.
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C 538 de 2002, M. P. Jaime Araujo Rentería.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-010 de 2013, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-020 de 2018, M. P. Carlos Bernal.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1055 de 2012, M. P. Alexis Julio Estrada.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-121 de 2006, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-129 de 1995, M. P. Vladimiro Naranjo Mesa

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-221 de 1997, M. P. Alejandro Martínez Caballero.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-229 de 2003, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-335 de 1996, M. P. Jorge Arango Mejía.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-537 de 1998, M. P. Alfredo Beltrán Sierra.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-567 de 1995, M. P. Fabio Morón Díaz.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C1071 de 2003, M. P. Rodrigo Escobar.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-425 de 2011, M. P. Juan Carlos Henao Pérez.

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-875 de 2010, M. P. Humberto Antonio Sierra Porto

Legislación nacional

Acto Legislativo 04 de 2017.

Acto Legislativo 05 de 2019.

Acto Legislativo 5 de 2011.

Decreto 1056 de 1953.

Decreto 1245 de 1974.

Decreto 1333 de 1986:

Decreto Ley 1056 de 1953.

Decreto Ley 1333 de 1986.

Decreto Ley 2655 de 1988.

Decreto reglamentario 2024 de 1982.

Ley 1056 de 1952.

Ley 110 de 1912, Código Fiscal.

Ley 120 de 1919.

Ley 1333 de 1994.

Ley 14 de 1983.

Ley 141 de 1994.

Ley 1819 de 2016.

Ley 37 de 1931.

Ley 383 de 1997.

Ley 49 de 1990.

Ley 56 de 1981.

Ley 61 de 1979.

Ley 685 de 2001.

Ley 76 de 1985.

Ley 89 de 1959.

Ley 97 de 1913.

Ley 160 de 1936.

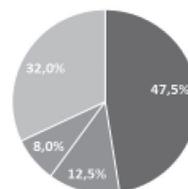
República de Colombia, Diario Oficial 33141 de 8 de septiembre de 1970.

Anexo gráfico

LEY 141 DE 1994, ART. 31 DISTRIBUCIÓN REGALÍAS HIDROCARBUROS

BENEFICIOS	PRODUCCIÓN MUNICIPIOS 0-20.000 BPMD (%)	PRODUCCIÓN MUNICIPIOS SUPERIOR 20.000
DEPARTAMENTOS PRODUCTORES	47,5	47,5
MUNICIPIOS PRODUCTORES	25	12,5
MUNICIPIOS PORTUARIOS	8,0	8,0
FONDO NACIONAL DE REGALIAS	19,5	32,0

DISTRIBUCION REGALÍAS PRODUCIDAS SUPERIOR A 20.000 BPD

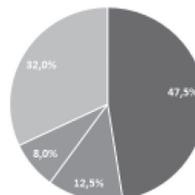


■ DEPARTAMENTOS PRODUCTORES ■ MUNICIPIOS PRODUCTORES
■ MUNICIPIOS PORTUARIOS ■ FONDO NACIONAL DE REGALIAS

LEY 752 DE 2002 DISTRIBUCIÓN REGALÍAS HIDROCARBUROS

ENTIDAD	PRODUCCIÓN MUNICIPIOS 0-10.000 BPMD (%)	PRODUCCIÓN MUNICIPIOS 10.000-20.000 BPMD (%)	PRODUCCIÓN MUNICIPIOS SUPERIOR 20.000 BPMD (%)
DEPARTAMENTOS PRODUCTORES	52,0	47,5	47,5
MUNICIPIOS O DISTRITOS PRODUCTORES	32,0	25,0	12,5
MUNICIPIOS O DISTRITOS PORTUARIOS	8,0	8,0	8,0
FONDO NACIONAL DE REGALIAS	8,0	19,5	32,0

PRODUCCIÓN MUNICIPIOS SUPERIOR 20.000 BPMD (%)



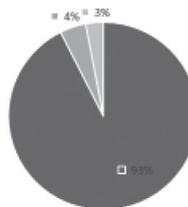
■ DEPARTAMENTOS PRODUCTORES ■ MUNICIPIOS O DISTRITOS PRODUCTORES
■ MUNICIPIOS O DISTRITOS PORTUARIOS ■ FONDO NACIONAL DE REGALIAS

ACTO LEGISLATIVO 05/2019 Y LEY 2056/2020 DISTRIBUCIÓN REGALÍAS

ART. 22	INVERSIÓN 92,5%		
ASIGNACIONES DIRECTAS	TODOS		20%
	PODRÁ SER ANTICIPADO (MUNICIPIOS)		5%
ART. 73 ASIGNACIONES PARA INVERSIÓN LOCAL	MUNICIPIOS NBI+ NACIONAL Y CATEGORIA 4, 5 Y 6		12,68%
		GRUPOS ÉTNICOS	
	INDÍGENAS		3%
	MARIP		1,3%
ART. 88 ASIGNACIONES PARA INVERSIÓN REGIONAL	DEPARTAMENTOS		20,4%
	REGIONES		13,6%
ART. 102	ASIGNACIÓN PARA CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN		10%
	ASIGNACIÓN PARA LA PAZ		7%
	ASIGNACIÓN AMBIENTAL		3%
	MUNICIPIOS RÍO MAGDALENA Y CANAL DEL DUEQUE		0,5%

AHORRO	4,5%	ADMINISTRACIÓN SGR	3%
AHORRO Y ESTABILIZACIÓN (FAE)	2,25%	FUNIONAMIENTO Y FISCALIZACIÓN	2%
AHORRO PENSIONAL (FONPET)	2,25%	SISTEMA SEGUIMIENTO, EVALUACIÓN Y C	1%

ACTO LEGISLATIVO 05/2019 Y LEY 2056/2020



■ INVERSIÓN ■ AHORRO ■ ADMINISTRACIÓN SGR.

LA PROHIBICIÓN DE GRAVAR CON TRIBUTOS TERRITORIALES LA EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN, LOS PRODUCTOS Y EL TRANSPORTE DE PETRÓLEO. EVOLUCIÓN NORMATIVA

