

Primera parte

Doctrina y Jurisprudencia



Revista de la Academia
Colombiana de Jurisprudencia

I. Aportes a las reformas legislativas



Revista de la Academia
Colombiana de Jurisprudencia

COMENTARIOS DE ORDEN CONSTITUCIONAL SOBRE ALGUNOS ARTÍCULOS DE LA LEY 2277 DE 2022 REFORMA TRIBUTARIA PARA LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA SOCIAL

Ruth Yamile Salcedo Younes*
Académica correspondiente

Resumen: en este escrito se pretende hacer un análisis crítico, desde la órbita de los principios constitucionales tributarios, de tres de las disposiciones de la Ley 2277 de 2022 de Reforma Tributaria que han generado las mayores discusiones y sobre las cuales cursan varias demandas ante la Corte Constitucional. Estas disposiciones son las que regulan la nueva tarifa del impuesto sobre la renta de las zonas francas en el evento de que no se cumpla el plan de internacionalización y de ventas que debe suscribirse anualmente con el Gobierno, la no deducibilidad de las regalías en el mismo impuesto y la denominada tasa de tributación depurada (TTD), que fue introducida sin mayores justificaciones al final del debate y que aplica a todas las sociedades –salvo contadas excepciones–, independientemente de su nivel de activos o ingresos. Los principios constitucionales involucrados, en general, son los de reserva de ley y certeza tributaria, equidad, confianza legítima, retroactividad y libertad de empresa.

Palabras clave: Reforma tributaria; zonas francas; regalías; Tasa Mínima de Tributación; principios constitucionales tributarios.

* Abogada egresada del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Especialista en Derecho Tributario y en Derecho Financiero. Ex presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y del Comité Tributario de Asobancaria. Miembro correspondiente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, y miembro del Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Profesora universitaria. Coautora en diversas publicaciones de Derecho Tributario, y conferencista en simposios nacionales e internacionales en la materia. Socia de EY.
Contacto: Ruth.salcedo@ey.com.co, ryamilesy@gmail.com

CONSTITUTIONAL COMMENTS ON SOME ARTICLES OF LAW 2277 OF 2022 TAX REFORM FOR EQUALITY AND SOCIAL JUSTICE

Abstract: This paper intends to make a critical analysis, from the approach of constitutional tax principles of three of the provisions of Law 2277 of 2022 on Tax Reform, which has generated the greatest discussions and on which several lawsuits weigh before the Constitutional Court. These provisions are those that regulate the new income tax rate for free zones in the event that the internationalization and sales plan that must be signed annually with the Government is not complied with, the non-deductibility of royalties in the same tax and the so-called *tasa depurada de tributación* (TTD), which was introduced without further justification at the end of the debate and which applies to all companies –with few exceptions– regardless of their level of assets or income. The constitutional principles involved, in general, are tax reserve law and tax certainty, equity, legitimate trust, retroactivity and freedom of enterprise.

Keywords: Tax reform; Free zones; Royalties; Minimum Tax Rate; Constitutional Tax Principles.

Introducción

El pasado 13 de diciembre de 2022 se promulgó la Ley 2277 de 2022, “Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social”, la primera de las grandes reformas legislativas propuesta por el presidente Gustavo Petro.

No pocas discusiones se tejieron a lo largo de su trámite –que lo fue con mensaje de urgencia– y se han venido perfilando luego de su aprobación. Estas discusiones se han enfocado, principalmente, en cuanto se refiere a las personas naturales, en la imposición permanente del impuesto al patrimonio (para patrimonios superiores a 72.000 UVT, al 1° de enero de cada año), en el incremento significativo del impuesto sobre la renta para los salarios altos y en la disminución (del 10% al 3%) de la utilidad en la enajenación de acciones inscritas en la Bolsa de Valores (aplicable a todos los contribuyentes).¹

¹ Sobre la propuesta del gravamen a las pensiones, la misma finalmente no avalada por el Congreso de la República.

Respecto a las personas jurídicas, y en lo que se refiere al impuesto sobre la renta, los cambios normativos se centraron en la imposición de sobretasas (a ciertos sectores como el financiero y el de hidrocarburos); el aumento de la base de tributación (considerando el límite impuesto sobre ciertas deducciones, exclusiones y exenciones, así como la eliminación de dobles beneficios aplicables y del descuento del impuesto de industria y comercio pagado); también, en el incremento de la tarifa para los usuarios industriales de las zonas francas (salvo el cumplimiento de las condiciones de acuerdos que anualmente se suscriban con el Gobierno Nacional); en la imposición de una tasa mínima de tributación del 15%, y en la imposibilidad de deducción de las regalías; en la regulación del denominado régimen de Presencia Económica Significativa –PES– (que convierte en ingresos de fuente nacional las ventas de bienes y prestación de servicios desde el exterior, cuando se cumplen los requisitos de la norma y que entrará a operar a partir del 1º de enero de 2024). De igual manera, fue aprobado el impuesto de timbre en la enajenación de bienes inmuebles (a cargo tanto de personas naturales y jurídicas), y se establecieron cambios a la tributación de los dividendos y en materia procedimental. Se resalta la ostensible disminución de la sanción por no reportar a la autoridad tributaria información o hacerlo errada o tardíamente, lo cual confirma las voces de protesta que desde la academia y en diferentes sectores de la economía colombiana se hicieron por largo tiempo respecto a la onerosidad de la sanción existente.

Este escrito pretende enfocarse en la aplicación de los principios constitucionales sobre algunas de las normas que han generado importantes discusiones. Estas son las referidas a la tarifa para los usuarios industriales de las zonas francas, la no deducibilidad de las regalías y la tasa mínima de tributación.

Se anota que a la fecha de entrega de este documento cursan ante la Corte Constitucional 37 demandas, de las cuales dos fueron archivadas, una fue objeto de retiro por parte del demandante y cuatro fueron objeto de acumulación. Como Anexo 1., a este documento se adjunta un cuadro con la relación de procesos que cursan ante la Corte Constitucional a la fecha de entrega de este escrito, identificando el expediente, la norma demandada y los artículos de la Constitución Política que se consideran violados.

Principios constitucionales que aplican a la materia tributaria, breves notas

Nuestra carta política consagra principios propios aplicables a esta materia, en especial, los de legalidad (reserva de ley), equidad, eficiencia y progresividad; así como los principios de no retroactividad y no retrospectividad en impuestos de período.

Sin embargo, la lectura de la totalidad del texto constitucional lleva a la conclusión de la aplicación de la mayoría de los cánones constitucionales al tema tributario, y, al efecto, se citan como meros ejemplos: la proclamación de Colombia como un Estado unitario con autonomía de sus regiones (que explica la autonomía tributaria territorial, bajo el cumplimiento de los requisitos mínimos que debe contener la ley que autoriza la implementación del tributo subnacional); el principio de buena fe (del cual se deriva el postulado de confianza legítima y el de moralidad administrativa); el del debido proceso (especialmente aplicable a los procedimientos tributarios y al ejercicio del derecho de defensa en los mismos), y el de igualdad (que delimita la imposición de tributos o exenciones que impliquen discriminaciones que afecten la equidad tributaria y que resulten irrazonables); también, la prohibición de cárcel por deudas (lo que no aplica para los denominados delitos tributarios); la proscripción de la pena de confiscación y la protección de la propiedad privada (de acuerdo con los cuales el monto que se debe recaudar no debe privar al ciudadano de vivir dignamente o a la empresa de los recursos necesarios para desarrollar su actividad productiva, respetando la propiedad privada, sin dejar de reconocer su función social), y la libertad de empresa (que protege la imposición de medidas tributarias que impidan el libre ejercicio de las actividades económicas, cuando son irrazonables).

Sobre los principios especiales tributarios constitucionales y sobre los demás cánones constitucionales aplicables a la materia tributaria, la Corte Constitucional ha emitido una prolija jurisprudencia desde el año 1991, que ha surgido, principalmente, por las innumerables demandas contra las disposiciones de este orden que se han incluido en las numerosas reformas tributarias que se promueven por los gobiernos de turno –en lo corrido del siglo XXI, 12– y, sin duda, por el inconformismo que genera el constante

aumento de la carga tributaria a los ciudadanos y las empresas, incrementado por la incerteza que se advierte, no solo en los cambios normativos, que, si bien resultan plausibles en cualquier Estado, dada la amplia facultad normativa en la materia y las necesidades que plantea el Estado moderno, sino porque generalmente conllevan el cambio de condiciones para los empresarios y las personas naturales. Esta incertidumbre también se aprecia en la redacción de muchas de estas disposiciones, y en las diversas interpretaciones que surgen, lo que conlleva una permanente sensación de inseguridad jurídica.

Comentarios de orden constitucional sobre algunas de las disposiciones de la Ley 2277 de 2022

Tarifa para los usuarios de las zonas francas

Una de las disposiciones de la Ley 2277 de 2022 que ha recibido varias demandadas de inconstitucionalidad es la que somete la aplicación de la tarifa del 20% para los usuarios industriales de las zonas francas, a la suscripción y cumplimiento de un acuerdo de internacionalización y un plan de ventas con el Gobierno Nacional. El tema se regula en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, que tiene esta redacción:

Artículo 240-1. *Tarifa para usuarios de Zona Franca.* Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los usuarios industriales de zonas francas aplicarán las siguientes reglas:

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

2. *A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales excluyendo las ganancias ocasionales le será aplicable la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario.*

3. *La suma de los numerales 1 y 2 corresponde al impuesto sobre la renta. (Énfasis agregado)*

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Los apartes resaltados son los que han sido objeto de demanda, pero no en todas se incluyen los mismos textos (por ejemplo, en la demanda que cursa dentro del proceso D0015096 se solicita la inconstitucionalidad únicamente el Parágrafo 6° del artículo mencionado).

Revisando esta disposición se advierte que aplican diferentes regímenes, considerando los siguientes años gravables y situaciones aplicables a los usuarios industriales de las zonas francas:

- i. 2023: se mantiene régimen anterior a la Ley 2277 de 2022 (tarifa del 20% no sometida a ningún acuerdo de internacionalización y anual de ventas).
- ii. 2024: para aplicar la tarifa reducida del 20% (y no la general del 35% de las sociedades) debe suscribirse el plan de internacionalización y anual de ventas, en el cual figuren los objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado (este acuerdo se suscribe con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo).
- iii. 2023 a 2025: Los usuarios industriales que hayan tenido un crecimiento de sus ingresos brutos del 60% en 2022 en relación con 2019 aplican el 20%, hasta el año gravable 2025.
- iv. 2025: Los usuarios industriales que se califiquen, autoricen o aprueben a partir del año 2025 deben suscribir y acordar el plan de internacionalización y anual de ventas, para cada uno de los años gravables, a efectos de aplicar la tarifa del 20%.

De la revisión de las demandas presentadas se aprecia que los principales cargos se han formulado por violación de estos cánones constitucionales: artículo 338 (que consagra el principio de legalidad tributaria, su derivado de certeza), artículo 363 (que incluye el principio de irretroactividad tributaria), artículo 83 (que establece el principio de buena fe y su derivado de confianza legítima).²

Entrando en materia, se advierte que del análisis de las nuevas disposiciones referidas, se puede colegir que estas previsiones resultan contrarias al principio de legalidad o de reserva de ley consagrado en el artículo 338

² En una de las demandas se incluye también el artículo 58 (sobre los derechos adquiridos) y los artículos 365, 367 y 368 (sobre el acceso de los usuarios a los servicios públicos).

constitucional³, porque, de manera evidente, estas regulaciones no fijan directamente la tarifa (no es el Congreso de la República el que ejerce el poder tributario), sino que este elemento esencial del impuesto se deriva del cumplimiento de un convenio suscrito entre el Gobierno y el usuario de la zona franca (el convenio es el que contiene la tarifa).

El principio en comento se consagra en el artículo 338 de la Carta Política, bajo este texto:

Artículo 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Existe copiosa jurisprudencia de la Corte Constitucional respecto al principio de reserva de ley, entre ellas, la Sentencia C- 269 de 2019, señala:

El artículo 338 de la Constitución Política prevé expresamente que la competencia para crear, modificar y eliminar los tributos y fijar sus elementos estructurales le corresponde al Congreso de la República, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales o distritales. El fundamento de esta competencia, según la jurisprudencia constitucional, es el principio de legalidad tributaria o *nullum tributum sine legem*. A la luz de este principio, la Corte ha considerado que, al ejercer dicha competencia, el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales deben determinar los elementos estructurales del tributo, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa,

³ Respecto a la equiparación o distinción de los principios de legalidad tributaria y reserva de ley, comparto la tesis de los que consideran que el principio de legalidad se asocia con la sujeción de la regulación tributaria a los cánones constitucionales en general, en tanto que el principio de reserva de ley se centra en la facultad del Congreso de proferir las normas tributarias sustanciales y creadores de obligaciones formales, dejando a salvo la facultad presidencial normativa en estados de excepción, y la determinación de la tarifa de las tasas y contribuciones, cuando se cumplan los requisitos del artículo 338 constitucional.

o estos deben ser determinables a partir de la ley, ordenanza o acuerdo, según sea el caso. De esta manera se satisface el principio de legalidad y, por contera, el principio de certeza del tributo.

La definición de los elementos estructurales de los impuestos nacionales está a cargo del Congreso de la República. En este sentido, la Corte ha reiterado que la ley mediante la cual se crea un impuesto de carácter nacional *debe definir todos los elementos de la obligación tributaria de manera clara e inequívoca*.⁴ (Énfasis agregado)

Por lo tanto, los apartes de la norma demandada que sujetan la aplicación de la tarifa del 20% al cumplimiento de los acuerdos mencionados resultan inconstitucionales, puesto que la tarifa constituye uno de los elementos esenciales de los tributos, que como se ha indicado, y bajo el principio de predeterminación de los mismos, debe fijarse directamente por el Congreso. Se anota que, de acuerdo con el artículo 338 constitucional, solo es dable la delegación en el ejecutivo la fijación de las tarifas de las tasas y contribuciones, siempre y cuando la ley delegatoria señale el sistema y el método correspondiente. El impuesto a la renta no tiene la categorización de tasa ni de contribución, por lo que no aplica esta posible delegación.

De manera adicional, no puede alegarse que la norma está estableciendo unos parámetros técnicos que puedan delegarse en cabeza del Ejecutivo, y ello, de acuerdo con jurisprudencia de la misma Corte Constitucional que lo ha permitido en eventos específicos, como el que se revisó en la Sentencia C- 585 de 2015, en la que se dijo:

15.2. En contraste, la ley no puede por principio delegar en la administración la regulación de los elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas, pues existe en esto un principio de estricta reserva de ley (CP arts. 150-12 y 338). Lo cual no significa que en ciertos casos no se pueda conferir a la administración la facultad de definir las variables económicas

⁴ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C- 269 de 2 de junio 2019. M. P. Carlos Bernal Pulido. Esta posición de la Corte Constitucional puede encontrarse en numerosos fallos, entre ellos, la Sentencias C-101 de 17 de marzo de 2022.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario emitió concepto sobre la demanda presentada contra el parágrafo 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, en el cual la autora fungió como ponente y en el cual se arribó a las tesis que se encuentran expuestas en este documento. Corte Constitucional de Colombia, Concepto Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Exp. D0015096. M. P. Diana Fajardo Rivera. <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/actuacion.php?proceso=1&palabra=D0015096&mostrar=ver>.

o técnicas que en abstracto se plasman en la ley como elementos constitutivos de un tributo. Como se mostrará a continuación, la jurisprudencia ha constatado que cuando el poder tributario se ejerce sobre realidades o actividades económicas de alto orden técnico, sujetas además a fluctuaciones o variaciones sucesivas, el principio de legalidad de los tributos, que exige predeterminación de los elementos del gravamen con un nivel de precisión suficiente, debe acompañarse con la potestad de configuración legislativa en el diseño de la política fiscal y parafiscal. De tal suerte, en esos eventos, dado que se trata de realidades difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal, y a que se requiere un nivel de detalle y actualización incompatibles con los caracteres de la ley, el legislador puede delegar la concreción de los elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con la competencia jurídica, técnica y epistemológica adecuadas...

Se considera que en la determinación del plan de internacionalización y anual de ventas, no confluyen variables técnicas ni de compleja aprehensión que permitan la intervención del Ejecutivo en la determinación de unos de los elementos esenciales de la obligación tributaria (la tarifa del impuesto sobre la renta), más cuando en la norma demandada no se señala criterio alguno para la determinación de estas variables.

En consecuencia de lo expuesto, el contribuyente, en virtud de la disposición demandada, sufre una incerteza respecto al régimen tributario que le será aplicable en cada anualidad. El principio de certeza tributaria también ha sido analizado por la Corte Constitucional en diversos fallos, entre ellos C- 101 de 2022, en la que se afirmó:

... si bien las normas fiscales conservan un grado de indefinición derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural, en todo caso resulta necesario que el Legislador fije, de la manera más precisa posible, los elementos estructurales de los tributos, a efectos de cumplir con el mandato que se deriva del principio de legalidad objeto de examen.

En otras palabras, el mandato constitucional que se deriva del principio de certeza consiste no en la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición, contraria a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución.

En consecuencia, la inconstitucionalidad por infracción del principio de certeza tributaria concurre cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del

tributo. Este Tribunal ha establecido que *solo cuando la falta de claridad sea insuperable se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria*.⁵ (Énfasis agregado)

Respecto a la aplicación del principio de irretroactividad tributaria, se trae a colación la Sentencia C- 304 de 2019, que decidió la exequibilidad del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 –norma que incrementó la tarifa de los usuarios industriales de las zonas francas del 15% al 20%– en la cual se advierte que este incremento no viola el principio de irretroactividad tributaria, puesto que la norma demandada señala que “... los efectos de la misma solo se producen a partir del 1° de enero de 2017”, esto es, en la siguiente vigencia fiscal y que no se evidencia que se cumplan los requisitos para concluir que existe una situación jurídica consolidada⁶, y ello, porque ni en la norma que fijó la tarifa del 15% ni en los actos administrativos de declaratoria de las zonas francas se dispuso “que el cumplimiento de los requisitos establecidos tuviera como contrapartida directa el otorgamiento de un beneficio tributario específico” y que el mismo tampoco surge “como contribución directa al contribuyente, con ocasión del cumplimiento de unas exigencias individuales y concretas que se imponen a su cargo”.⁷

⁵ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-101 de 17 de marzo de 2022. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶ En el escrito anunciado se identifican los criterios que la misma sentencia indicó para determinar la existencia de una situación jurídica consolidada referida al beneficio eliminado o disminuido, “(i) no se trate de un beneficio genérico que se otorgue a todos contribuyentes, sino de uno específico respecto del cual deben acreditarse determinados requisitos; (ii) el sujeto pasivo del tributo debe acreditar que, antes de la expedición de la nueva ley, cumplió con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para la concesión del beneficio conforme al régimen anterior porque de no ser así, su situación será la propia de quien tiene una mera expectativa, o, dado el caso, una expectativa legítima, siempre que existan razones objetivas que permitan suponer la durabilidad del incentivo ofrecido (este es el campo propio de la confianza legítima); (iii) el beneficio debe otorgarse como una contraprestación directa al contribuyente, precisamente, con ocasión del cumplimiento de las exigencias específicas que se imponen a su cargo; iv) para tener derecho al beneficio debe existir un período determinado dentro del cual puede accederse al mismo, lo que excluye la protección de políticas generales e impersonales que tengan una duración indefinida en el tiempo; y iv) es indiferente que el provecho se otorgue para un único o varios períodos fiscales, ya que la única diferencia sería que, en este último caso, el beneficio debe perdurar hasta tanto no se agote el plazo previsto para hacerlo efectivo. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-304 de 10 de julio de 2019. M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁷ Sin embargo, sentencias como la C -235 de 2019 permitiría arribar a una conclusión diferente, cuando indica: “... en Sentencia C-604 de 2000 se indicó que su amparo (el del principio de irretroactividad) se activa una vez “el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales

En relación con el principio de confianza legítima, para quien escribe, el incremento de la tarifa soportado en la falta del acuerdo de internacionalización y del volumen de ventas anual, compromete la aplicación de este principio⁸ (el cual se deriva de la máxima constitucional de buena fe), porque el hecho de llegar a considerarse que no hay una violación del principio de irretroactividad, no implica que a los usuarios industriales de la zonas francas no se les deba proteger frente a los cambios inesperados de la regulación tributaria, cuando estos cumplieron, para efectos de establecerse en la zona franca, una serie de condiciones normativas para adecuarse a una situación específica y así poder aplicar los beneficios fiscales. Se advierte que la aplicación del principio de confianza legítima no impide la modificación de las regulaciones jurídicas, solo que estas no aplicarían a quienes se les deba proteger su derecho.

En apoyo de esta tesis se cita la Sentencia C-007 de 2017⁹, que señala que en el ámbito tributario la confianza legítima protege “las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” y las alteraciones que se generarían con “el cambio súbito de la misma”. Estas razones pueden consistir en que la norma sobre la que se pretende mantener

(i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.

Como se advirtió anteriormente, la Sentencia C-235 de 2019 reitera que, si bien la confianza legítima no implica la intangibilidad de las normas tributarias,

los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc. [entonces], estas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.”

⁸ Y ello, independientemente de la tesis que se adopte en relación con la activación del principio de confianza legítima.

⁹ Reiterada, entre otras, en la Sentencia C-235 de 29 de mayo de 2019. M. P. José Fernando Reyes Cuartas.

... el legislador, en atención a que *el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación*, debe agotar una mayor carga relacionada con cualquiera de las siguientes opciones:

- (i) Que haya un período de transición.
- (ii) Que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma.
- (iii) Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él.¹⁰ (Énfasis agregado)

Se concluye de lo expuesto, en relación con la nueva regulación de la tarifa para los usuarios industriales de las zonas francas, que la misma compromete los principios de reserva de ley, certeza tributaria y confianza legítima.

No deducibilidad de las regalías

La Reforma Tributaria del año 2022 estableció que el pago de regalías en dinero y en especie no resulta deducible del impuesto a la renta. Este es el texto normativo:

¹⁰ Las consideraciones generales que se exponen en relación con la aplicación de los principios de irretroactividad tributaria y confianza legítima, también se incorporaron en el concepto emitido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), en relación con la demanda presentada contra el parágrafo 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario. Concepto Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Exp. D0015096. M. P. Diana Fajardo Rivera. Corte Constitucional de Colombia, acceso el 10 de mayo de 2023. <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/actuacion.php?proceso=1&palabra=D0015096&mostrar=ver>

En dicho documento se expone también que el parágrafo demandado crea una subvención tarifaria a las exportaciones supeditada a los resultados de exportación del correspondiente usuario industrial, y genera con ello una contravención a la Ley 170 de 1994, que aprobó el ingreso de Colombia a la Organización Mundial del Comercio (OMC), del cual se deriva el compromiso de eliminar este tipo de subvenciones para cumplir con los compromisos adquiridos con la OMC, lo cual conlleva la violación al principio de *pacta sunt servanda*, que se traduce en que “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”, según lo señala el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

Con posterioridad, el ICDT emitió otro concepto a la Corte Constitucional (Exp. D0015143), en el cual se incluyen como violados otros apartes de la misma norma: numerales 1., 2., y 3. y el parágrafo del artículo 240-1 del Estatuto Tributario). En este concepto se analizan y reiteran las violaciones que se han expuesto sobre este asunto.

Corte Constitucional de Colombia, Concepto Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Exp. D0015143. M. P. Diana Fajardo Rivera., acceso el 10 de mayo de 2023. <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/actuacion.php?proceso=1&palabra=D0015143 &mostrar=ver>.

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

Artículo 115-. Deducción de impuestos pagados y otros. [...]

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

Esta disposición también ha sido objeto de numerosas demandas, intervenciones ciudadanas y conceptos emitidos, tanto por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, como por otras agremiaciones y por universidades ante la Corte Constitucional. En esencia, se advierten cargos por violación del Preámbulo de la Constitución Nacional, al principio de igualdad (artículo 13 Ib.), de Equidad tributaria (artículos 95 núm. 9 y 363 Ib.) y al artículo 360 (Condiciones para la explotación de recursos naturales no renovables).

La equidad tributaria ha sido estudiada en numerosos fallos de la Corte Constitucional. Destacamos la Sentencia C-129 de 2018, en la cual se indicó, de manera general,

Todos los principios del sistema tributario, se relacionan de manera estrecha con la justicia tributaria que es un mandato constitucional más general que obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo (art. 2 CP); y de forma más específica, que el principio de equidad tributaria, [...] prohíbe que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente, ...; y que [...] una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos...

De igual forma, se precisa en esta Sentencia que la vulneración del principio de equidad puede presentarse cuando: "... se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente." Y ello, porque –según se había expuesto en la Sentencia C-409 de 1996– los sacrificios

al principio de equidad “... no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”, con lo cual, la violación al principio de equidad se da “... cuando la justificación de un tributo no incorpora criterios que permitan identificar la razonabilidad de la medida, la idoneidad para perseguir los fines establecidos en la Constitución y la eficacia de actuar de dicha manera y no de otra”.¹¹

De manera paralela se ha desarrollado y aplicado por la Corte Constitucional el principio de la capacidad contributiva, que, si bien no se consagra en la Carta Política, sí se deriva del principio de equidad tributaria (artículo 363 constitucional). En Sentencia C-593 de 2019, la Corte reiteró la Sentencia C-209 de 2016, así:

La capacidad contributiva, ha sostenido la Corte (Sentencias C-155 de 2003, C-260 de 2015, y C-333 de 2017), es la posibilidad económica de tributar, esto es, ‘la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos (Sentencias C-250 de 2003 y C-183 de 1998). Por tanto, llamar a quienes carecen de esa capacidad contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria, ni es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva (Sentencia C-804 de 2001).

Tal como lo reconoce la sentencia citada, la capacidad contributiva determina el alcance de la potestad impositiva del Estado, y la manera como se deben distribuir las cargas tributarias entre las personas. Por otra parte, la Corte también ha sostenido que, al no considerar la capacidad contributiva de las personas, el legislador está imponiendo cargas excesivas o beneficios exagerados, bien sea que se trate de un impuesto, o de una exención o exclusión tributaria. Específicamente, en cuanto a esta relación entre capacidad contributiva y equidad tributaria, la Corte sostuvo en la Sentencia C-734 de 2002:

3.3.5. La anterior referencia jurisprudencial permite concluir que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagera-

¹¹ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-129 de 28 de noviembre de 2018. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

dos. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Énfasis agregado)

De suerte que, las expresiones anteriores, extraídas de la Sentencia referida, nos permiten concluir que la Constitución consagra un principio de justicia (atinente al orden justo), que es general y que debe resultar comprensivo de los demás principios, entre ellos los tributarios, consagrándose especialmente en este campo el principio de equidad tributaria (artículo 95 núm. 9º y 363 Ib.), y que existen diferentes supuestos que permiten evidenciar que este principio resulta vulnerado: (i) cuando el tributo excede la capacidad contributiva del obligado tributario, lo que significa que el monto de la obligación a su cargo resulta exagerado; y (ii) cuando se trata de manera diferente a contribuyentes que están en idénticas o similares circunstancias sin que exista una justificación, que esta no sea razonable, o que no explique la idoneidad de la medida establecida por el legislador para determinar el trato disímil, lo mismo que su utilidad.

La metodología dispuesta por la Corte Constitucional para determinar si una medida tributaria se aviene al principio de equidad, es la aplicación del denominado test de razonabilidad, que tiene tres niveles: (i) el leve, aplicado mayoritariamente en sus sentencias, bajo el argumento de la amplia facultad normativa del Congreso de la República en materia tributaria, test de acuerdo con el cual la disposición demandada debe presumirse ajustada a la Carta Política, simplemente verificando su finalidad (fin legítimo), el medio empleado (que no esté prohibido) y la conexidad entre estos dos ítems (que el medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado); (ii) el intermedio, que se activa en el evento que en la disposición analizada se advierta un principio de arbitrariedad o inequidad, caso en el cual el análisis cubre los mismos aspectos, procediendo la Corte a un análisis más riguroso de los principios constitucionales involucrados; y (iii) el estricto, el cual se utiliza cuando la disposición demandada pudiera generar una violación al derecho a la igualdad de los contribuyentes o la afectación a los principios que rigen el sistema tributario, aunque, eventualmente, puede sacrificar algún derecho fundamental de las personas afectadas.¹²

¹² Corte Constitucional, Sentencias C-129 de 2018, M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-022 de 2020 M. P. Alberto Rojas Ríos.

Centrándose en el texto demandado, el análisis debe partir de que las regalías constituyen una contraprestación a favor del Estado, por la explotación de un recurso natural no renovable. En este sentido, señala el artículo 360 constitucional:

Artículo 360.- 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...

Por lo tanto, el pago de las regalías no resulta de una mera liberalidad del contribuyente, sino que tiene carácter obligatorio. Además, se trata de una obligación que resulta totalmente esencial e inescindible de la actividad productora de renta, considerando que sin este pago no es posible realizarla.

La no deducibilidad de las regalías significa el incremento de la base gravable del impuesto sobre la renta. En materia tributaria, la norma que resulta principalmente aplicable es el artículo 107 del Estatuto Tributario, que permite en la determinación de la base las deducciones de los gastos de operación, la cual aplica para todos los que desarrollan una actividad económica que genere el impuesto sobre la renta, y que deben efectuar unas erogaciones necesarias (obligatorias o no) para ejercer su objeto social.

Bajo las anteriores premisas y de la revisión de los criterios señalados por la Corte Constitucional para determinar el test que procede aplicar en un cargo de inequidad, aparece una primera reflexión, y es que, a pesar de la amplia facultad normativa en cabeza del Congreso de la República en materia tributaria, en la tensión que surge entre el principio de configuración normativa y un principio de entidad superior, cual es de justicia, la decisión debe ser siempre la de primacía del orden justo, que en materia impositiva se conoce como equidad tributaria. Y ello conlleva que por más amplia que sea la facultad del Congreso de regular el tema tributario, inclusive limitando las deducciones, esta facultad no está exonerada de la aplicación de otros cánones constitucionales, como es el de equidad tributaria.

En este marco, se analiza si la medida de no deducibilidad de las regalías en dinero o en especie es o no razonable, para lo cual resulta obligada la revisión de los antecedentes de la ley, encontrando que los mismos se concentraron en que las regalías constituyen una erogación a favor del Estado por la explotación de un recurso natural no renovable, pero que no

corresponden a un costo o gasto a cargo de la entidad que las paga; que las empresas dedicadas a la explotación del Estado están sustrayendo ingresos al Estado, al permitirse la deducibilidad de las regalías, y que las entidades del sector minero y petrolero tenían unas tasas efectivas de tributación bajas, por lo que debía aumentarse su nivel de tributación.¹³

Las justificaciones presentadas por el Gobierno se alejan de la realidad, conforme se demuestra en las diferentes demandas e intervenciones antes los respectivos procesos, en esencia, por estas razones fundamentales: (i) desde el punto de vista económico y estrictamente técnico, cuando se paga una regalía, el Estado recibe un ingreso y quien explota los recursos naturales no renovables efectúa una erogación a título de gasto o costo (lo que depende de la estructura financiera de la empresa que corresponda);¹⁴

¹³ Se encuentra este texto:

“La Constitución Política en su artículo 332 determina que los recursos naturales no renovables contenidos en el subsuelo del territorio nacional pertenecen al Estado. En esa línea, el artículo 360 determina que la explotación de los recursos naturales no renovables (RNNR) causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte, incluido los tributos que establece el Estado en el ejercicio de su función. En este sentido, las empresas dedicadas a la exploración y explotación del subsuelo colombiano estarían sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la carta magna del país.

Luego, es importante tener en consideración que la deducibilidad de las regalías en la determinación de la renta líquida del impuesto de renta y complementarios, desconoce que las regalías no corresponden a un gasto derivado de la explotación de los recursos naturales sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado. Así las cosas, es importante que las empresas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR contribuyan a la financiación del gasto social, por las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas que deriva la actividad económica, y por tanto las regalías merecen un tratamiento diferente dado que no corresponden a algún costo o gasto relacionado con las actividades propias de producción, administración o comercialización del sector”.

[...]

“Es así, como dando aplicación a los artículos 332 y 360 de la Constitución Política resulta viable esta limitación; en el entendido que no resulta equitativo, considerando las bajas tasas efectivas de tributación de estas entidades del sector minero y petrolero, que sea la Nación quien asuma, injustificadamente, la detracción de las regalías por la explotación de los recursos no renovables de todos los ciudadanos”.

Deducibilidad de las regalías. Congreso de la República de Colombia, Gaceta 917 de 12 de agosto de 2022, acceso 10 de mayo de 2023. file:///C:/Users/57313/Downloads/GAC.%20917-2022%20PL.%20EXP%20DE%20MOTIVOS%20C%20(3)%20(5).pdf

¹⁴ Y ello se confirma por el mismo Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el Concepto 2020-1027 cuando indica:

“Las regalías tienen su sustento legal en el artículo 360 de la Constitución Política. [...]

(ii) en consecuencia, no se sustrae ingreso alguno al Estado cuando se deducen las regalías¹⁵, y (iii) lo que se afirma respecto a la tasa efectiva de tributación resulta desvirtuado por lo que se indica en el mismo Proyecto de Ley¹⁶ y por los numerosos estudios y dictámenes que figuran en los expedientes.¹⁷

De suerte que no se evidencia razón alguna válida para establecer una limitante sobre los pagos obligatorios que deben efectuarse al Estado, lo que obliga a concluir que, si bien el Estado puede limitar las deducciones, la medida debe ser razonable, porque de lo contrario, como sucede con el pago de regalías, la solución resulta inequitativa. Y ello, bajo la aplicación del test leve de constitucionalidad, que es el más débil, según se expuso.

De manera adicional, la equidad también resulta violentada, cuando se imparten tratamientos diferentes a situaciones equiparables, también sin una razón válida.

En conclusión, cuando la obligación de pagar la contraprestación se origina a partir de la venta de los productos, estas deben reconocerse como gastos operacionales en el estado de resultados, cuando se cumplen los criterios de reconocimiento de dichos ingresos. Si la obligación de pagar la contraprestación (regalía) se establece a partir de los volúmenes de producción, ellas serían parte de los costos de producción, y por lo tanto se reconocerían como parte del costo del inventario.”

Concepto del CTCP 2020-1027, Anexo 10.

¹⁵ La sustracción del ingreso significaría su no reconocimiento a favor del Estado, asunto que es completamente diferente a realizar una deducción fiscal.

¹⁶ En el mismo Proyecto se encuentra un cuadro en el cual la tarifa de la minería se aprecia como la más alta.

¹⁷ En la intervención de los ciudadanos Ana María Barbosa, Alejandro Herrera y Andrés Parra (expedientes acumulados D-15.113 y D15.114), se incluyen los estudios realizados sobre el tema. Una de las conclusiones de esta intervención es que:

“La realidad es que la TET (tasa efectiva de tributación) del sector de minería de carbón no es el 27%. Tal como lo demuestran los dictámenes económicos preparados por la Universidad Externado de Colombia, la firma Econometría, y los investigadores de Fedesarrollo Mauricio Reina y Sandra Oviedo, para el septenio de 2015 a 2021, la TET en términos constantes del sector de minería de carbón fue de 88% y si la norma demandada hubiera estado vigente durante este septenio la TET hubiera llegado al 143%

Adicionalmente, los mismos dictámenes económicos, tomando como base la proyección de precios del Gobierno del presupuesto del Sistema General de Regalías que consta en la Ley 2274, han concluido que para el período 2023 a 2032, la TET pasaría del 60% con la deducibilidad de las regalías, al 168%, como consecuencia de la no deducibilidad de las regalías.”

Corte Constitucional de Colombia, Concepto e intervenciones, Exp. D0015113 y DD0015114. M. P. Cristina Pardo Schlesinger, acceso 10 de mayo de 2023, <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=55536>

En el caso de la no deducibilidad de las regalías, la norma demandada lo impide, independientemente del hecho que se paguen en dinero o en especie. Sin embargo, a pesar de constituir gastos de operación, que aplican a todos los que realizan actividades económicas, se limitan solo para el sector minero-energético, e incluso, la prohibición no cubre a otros sujetos que también pagan regalías por el uso y explotación de recursos del Estado, como en el caso de la explotación del espectro electromagnético.

Además, se evidencian diferencias entre el monto que corresponde a las regalías en dinero y en especie, puesto que mientras que la no deducibilidad de las primeras corresponde al 100% de las regalías pagadas, en el caso de las regalías en especie, solo se comprometen los costos de producción.¹⁸

Como se revisó en los antecedentes de esta norma, esta diferenciación carece de fundamento (o mejor, las motivaciones presentadas por el Gobierno resultan técnicamente cuestionables). Y ello deriva en que el principio de equidad, en su versión de equidad horizontal, también resulta vulnerado.

El asunto también puede ser estudiado bajo la óptica del principio de igualdad (la violación de la igualdad conlleva irremediamente a la afectación de la equidad), principio sobre el cual la Corte Constitucional

¹⁸ En la intervención ciudadana efectuada por Ana María Barbosa y otros, ya reseñada, se hace ver cómo la misma autoridad tributaria DIAN, según obra en el expediente D-15097, reportó que quien paga regalías en dinero no puede deducir el 100% de su valor, en tanto que quien las paga en especie, puede deducir el 88%, siendo no deducible solo el 12%.

Y se agrega: “Incluso dentro del mismo sector que explota RNNR, el sector petrolero paga el 80% de las regalías en especie y sólo el 20% de las regalías en dinero, mientras que el sector minero paga sus regalías en dinero, según se evidencia en el Cuadro 4 de la intervención de la DIAN en el expediente D-10597 (Anexo 8, p. 20, Cuadro 4). Esto implica que dentro los contribuyentes del sector petrolero, los que pagan el 20% de las regalías (en dinero) resultan soportando el 67% del impacto de la norma demandada aplicable al sector...”

Y que “... al comparar el sector petrolero que paga regalías en especie y el sector minero que paga el 100% de sus regalías en dinero ... (según la información de la DIAN que consta en la intervención efectuada en el expediente D-15097), a pesar de que se estima que el sector de hidrocarburos pagará regalías en especie superiores a 27,3 billones por los años 2022 a 2024, la no deducibilidad en este caso es de tan solo 3.3 billones con lo que el impacto en el impuesto sobre la renta es de 1.18 billones. Por su parte, la DIAN estima que el sector minero pagará regalías en dinero de 13 billones por los años 2022 a 2024, por lo que la no deducibilidad en este caso es de 13 billones con lo que el impacto del impuesto sobre la renta para este sector es superior a 4.5 billones.” Corte Constitucional de Colombia, Concepto e intervenciones, Exp. D0015113 y DD0015114. M. P. Cristina Pardo Schlesinger, acceso 10 de mayo de 2023, <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=55536>

aplica el denominado “juicio integrado de igualdad”, cuya metodología fue unificada en la Sentencia C-345 de 2019, precisando que los pasos previos a aplicar este test se centran en la identificación y valoración de: (i) “los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables” y (ii) el tratamiento o “trato desigual” que se desprende de la norma acusada.

Cumplida esta identificación, procede verificar si el trato desigual está o no justificado, aplicando el test que corresponda: leve, intermedio o estricto, resultando reiterada la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en el sentido de que en materia tributaria impera el test leve, según se aprecia en esta sentencia:

42.1. Test leve. Este escrutinio *está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas*. En esa medida, se aplica, por regla general, a materias respecto de las cuales el legislador tiene una amplia libertad de configuración. Por medio de este test, el juez debe determinar que la medida (i) *persiga una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente* y (ii) *sea potencialmente adecuada para alcanzar [esa] finalidad*¹⁹. (Énfasis agregado)

Por último, debe hacerse una breve mención sobre el concepto de la Procuraduría General de la Nación, emitido dentro del Expediente 15097, en el sentido de que la norma demandada resulta violatoria del principio de equidad tributaria, bajo las siguientes consideraciones:

¹⁹ La misma Sentencia, C-345 de 2019, señala sobre los test intermedio y estricto:

“42.2. Test intermedio. Este escrutinio procede, entre otros casos, cuando *la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental o cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia*. [...] Por medio de este test, el juez debe constatar que la medida (i) *persiga una finalidad constitucionalmente importante* y (ii) *que el medio para lograrlo sea efectivamente conducente*. Además, *se debe verificar que la medida no sea evidentemente desproporcionada*. (Énfasis agregado)

“42.3. Test estricto. Este escrutinio aplica cuando la medida versa sobre criterios sospechosos y afecta a grupos históricamente discriminados en relación con el goce o el ejercicio de un derecho. Mediante este test, el juez constitucional debe constatar: (i) si el fin perseguido por la norma es imperioso, (ii) si el medio escogido, además de ser efectivamente conducente, es necesario y, por último, (iii) si la medida es proporcional en sentido estricto. Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-345 de 31 de julio de 2019. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

(i) la aplicación de la amplia potestad normativa tributaria está limitada por la aplicación del principio de equidad y de capacidad contributiva; (ii) la norma demandada es inequitativa bajo la aplicación del test leve de razonabilidad; (iii) de acuerdo con la última postura adoptada por la Corte Constitucional,

[...]

las regalías constituyen una compensación que pagan las empresas al Estado por la afectación social y ambiental que causan al explotar los recursos naturales no renovables, sin que sea imperiosa la propiedad del Estado sobre aquellos, dado que su pago se sustenta principalmente en el mandato de desarrollo sostenible y en la función ecológica que subyace al dominio (al efecto, cita las Sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003).

[...]

(iv) en consecuencia, la deducibilidad de esta expensa es viable debido a que la erogación está asociada a la producción que constituye costo o gasto, según el trato financiero de la empresa minero-energética y por lo tanto la motivación soportada en que la regalía constituye la contraprestación económica por la explotación de los recursos naturales implica una concepción diferente a la que ha adoptado la Corte Constitucional, y (v) el fin establecido por el legislador para la limitar la deducibilidad de las regalías resulta ilegítimo y con esta medida se compromete el principio de capacidad contributiva.²⁰

Tasa mínima de tributación

Otra de las disposiciones que ha generado muchas discusiones es la que contempla la tasa mínima de tributación, conocida como TTD (tasa de tributación depurada), la cual fue incorporada en el último debate de proyecto de ley, sin mayor justificación.²¹ Esta norma pretende emular una

²⁰ Corte Constitucional de Colombia, Concepto Procuradora General de la Nación. Exp. D0015097. M. P. Jorge Enrique Ibáñez Najar, acceso 10 de mayo de 2023, <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=55166>

²¹ En los antecedentes de la Ley 2277 de 2022 se encuentra justificada esta medida en la aplicación en las recomendaciones de la OCDE.

“Ponencia para segundo debate en la plenaria de la honorable cámara de representantes al proyecto de ley número 118 de 2022 (*Cámara*) y 131 de 2022 (*Senado*) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. *Gaceta 1358*, de 31 de octubre de 2022, acceso 10 de mayo de 2023. http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2022/gaceta_1358.pdf

medida que de tiempo atrás se ha venido estudiando por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) dentro del marco del Plan BEPS (el cual contiene una serie de medidas para evitar la erosión de la base fiscal y el traslado de beneficios fiscales), y del cual surge el denominado Pilar 2, que busca establecer un impuesto mínimo global, que consiste en una estructura de impuestos a nivel global para prevenir la doble imposición. El Pilar 2 aplicaría a grupos multinacionales con ingresos superiores a EU 750 millones y consideraría la tributación de las sociedades que conforman este grupo y que estén dentro de los países comprendidos en la medida, a efectos de lograr que a nivel de jurisdicciones implicadas se obtenga una tributación de por lo menos del 15%, considerando los ingresos que se obtienen por actividades que el contribuyente realiza fuera de su jurisdicción fiscal, y se calcularía como un porcentaje de los ingresos totales de la empresa.

Pues bien, en Colombia, la tasa mínima de tributación se incorporó bajo una compleja fórmula, que se obtiene de dividir el “impuesto depurado (ID)” sobre la “utilidad depurada (UD)”, componiéndose cada uno de estos ítems, por unos conceptos también en su gran mayoría de muy difícil comprensión.²² Cuando se realiza este cálculo, si el resultado es inferior

²² Esta es la disposición que consagra la tasa mínima de tributación (las modificaciones corresponden al artículo 10 de las Ley 2277 de 2022).

“Artículo 240.- *Tarifa general para las personas jurídicas*

[...] Parágrafo 6. El presente parágrafo establece una tasa mínima de tributación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de que trata este artículo y el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, salvo las personas jurídicas extranjeras sin residencia en el país, que se calculará a partir de la utilidad financiera depurada. Esta tasa mínima se denominará Tasa de Tributación Depurada (TTD) la cual no podrá ser inferior al quince por ciento (15%) y será el resultado de dividir el Impuesto Depurado (ID) sobre la Utilidad Depurada (UD), así.

$$TTD = \frac{ID}{UD}$$

Por su parte, el Impuesto Depurado (ID) y la Utilidad Depurada (UD) se calculará así:

$$ID = INR + DTC - IRP$$

ID: Impuesto Depurado.

INR: Impuesto neto de renta.

DTC: Descuentos tributarios o créditos tributarios por aplicación de tratados para evitar la doble imposición y el establecido en el artículo 254 del Estatuto Tributario.

IRP: Impuesto sobre la renta por rentas pasivas provenientes de entidades controladas del exterior. Se calculará multiplicando la renta líquida pasiva por la tarifa general del artículo 240 del Estatuto Tributario (renta líquida pasiva x tarifa general).

al 15%, la sociedad respectiva debe adicionar su impuesto con el faltante para completar el umbral mínimo, previéndose también la aplicación de la tasa mínima del 15% para las sociedades obligadas a consolidar estados financieros.

Sobre los componentes de esta fórmula se han hecho numerosas críticas, entre ellas, la de no considerar dentro del impuesto depurado valores como la sobretasa a la que están obligados algunos contribuyentes, lo mismo que algunos descuentos tributarios; y principalmente por no incluirse dentro de la utilidad depurada, las denominadas diferencias temporarias (concepto que permite identificar dentro de la contabilidad las diferencias que surgen entre las bases fiscales y las contables, a través del denominado impuesto diferido, el cual reconoce los impuestos que surgen de estas diferencias y que deberán pagarse o recuperarse en el futuro).

Antes de presentar algunos comentarios de orden constitucional sobre la tasa mínima de tributación, es del caso mencionar que la disposición colombiana dista mucho de lo que se ha previsto por la OCDE, por estos aspectos fundamentales: (i) la solución colombiana aplica a todas las sociedades y no a grupos multinacionales, (ii) la solución de la OCDE establece un umbral mínimo de aplicación, mientras que en Colombia, la TTD aplica para todos los contribuyentes, salvo contadas excepciones que no se refieren al umbral; (iii) el cálculo es muy diferente en los dos sistemas, porque mientras que bajo el Pilar 2 se busca una tributación global mínima del 15%, en Colombia se debe ajustar la tributación de las sociedades

$$UD = UC + DPARL - INCRNGO - VIMPP - VNGO - RE - C$$

UD: Utilidad Depurada.

UC: Utilidad contable o financiera antes de impuestos.

DPARL: Diferencias permanentes consagradas en la ley y que aumentan la renta líquida.

INCRNGO: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, que afectan la utilidad contable o financiera.

VIMPP: Valor ingreso método de participación patrimonial del respectivo año gravable.

VNGO: Valor neto de ingresos por ganancia ocasional que afectan la utilidad contable o financiera.

RE: Rentas exentas por aplicación de tratados para evitar la doble imposición - CAN, las percibidas por el régimen de compañías holding colombianas - CHC y las rentas exentas de que tratan los literales a) y b) del numeral 4 y el numeral 7 del artículo 235 2 del Estatuto Tributario.

C: Compensación de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva tomados en el año gravable y que no afectaron la utilidad contable del período.”

individuales considerando este porcentaje, el cual aplica también en los supuestos para sociedades que estén obligadas a consolidar.

A la fecha se han publicado en la página de la Corte Constitucional dos demandas contra esta disposición, en las cuales se establecen cargos por violar los principios de justicia y equidad tributaria (artículos 95 y 363 constitucional), capacidad contributiva (artículo 363 Ib.) y los de irretroactividad tributaria (artículo 363 Ib.), buena fe (artículo 83Ib.) y los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 Ib.).

En la demanda que corresponde al expediente D0015220 se plantea la violación del principio de capacidad contributiva, porque los componentes de la fórmula no consideran las diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido. Para quien escribe, le asiste la razón a la demandante, por cuanto esas diferencias reflejan el efecto en el impuesto de aquellas partidas que generarán tributación en el futuro o que la han generado en el período gravable correspondiente y que luego deben reconocerse como un menor impuesto a pagar. El hecho de que no se reconozcan en el cálculo de la tasa mínima de tributación ocasiona que pueda originarse una tributación en el año en que esta sea aplicable (por deber ajustarse a la tributación mínima del 15%) y luego, cuando las ganancias se realicen, volver a tributar sobre el mismo concepto, generándose una doble tributación que resulta contraria al principio de justicia tributaria y de capacidad contributiva, sin que en la norma se establezca un sistema que permita compensar en el futuro los mayores impuestos determinados en el año gravable en el que aplicada la fórmula surja un mayor impuesto, para evitar, precisamente, la doble tributación que se genera.

De otro lado, se plantea que para las empresas que gozan de tratamientos tributarios benéficos (economía naranja, sector agropecuario y rentas hoteleras) el establecimiento de la tasa mínima de tributación hace que dichos beneficios en la práctica se vean reducidos o resulten inaplicables, puesto que estas empresas no aparecen dentro de las excepciones establecidas en la norma²³; y ello a pesar de la previsión de la Ley 2277 de 2022 en el sentido de que

²³ Las excepciones se incluyen en el mismo párrafo 6º de la norma demandada.

... los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda (artículo 96).

En la demanda se plantea que esta situación constituye una violación de los principios de buena fe y confianza legítima, considerando que los beneficios existentes pueden no resultar aplicables cuando se aplica la norma de la tasa mínima de tributación.

Sobre este asunto, es del caso evaluar si realmente aplica o no a estas entidades la nueva medida, puesto que la misma se regula como un párrafo del artículo 240, que establece la tarifa de las personas jurídicas, como regla general, y no las exenciones indicadas.

De todas formas, frente a los casos incluidos en la demanda y para todos los que operen situaciones de exención tributaria o tarifa disminuida, la aplicación del principio de confianza legítima impediría aplicar la tasa mínima de tributación.

Conclusiones

1. Muchas de las disposiciones de la Ley 2277 de 2022 han sido objeto de numerosas demandas, que se ven incrementadas cada día. Para varios sectores, estas disposiciones de la reforma tributaria resultan violatorias de diversos cánones constitucionales, especialmente, del principio de justicia y equidad tributaria, principio que siempre debe irradiar toda la normativa.
2. En general, se evidencian cargos por violación a los principios de justicia y equidad tributaria, capacidad contributiva, reserva de ley, igualdad, libertad de empresa, certeza tributaria, irretroactividad y confianza legítima, entre otros.
3. Las normas, cuyo análisis se incluyó en este escrito, se refieren a la tarifa de las zonas francas sometida al acuerdo anual de internacionalización y de ventas, la no deducibilidad de las regalías y la incor-

poración de la tasa mínima de tributación. Para los tres supuestos, se concluye la inexequibilidad de las disposiciones correspondientes.

Bibliografía

- Corte Constitucional de Colombia. Conceptos e intervenciones. Exp. D0015113 y DD0015114. M. P. Cristina Pardo Schlesinger, <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=55536>
- Corte Constitucional de Colombia. Concepto Procuradora General de la Nación. Exp. D0015097. M. P. Jorge Enrique Ibáñez Najar, <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=55166>
- Corte Constitucional de Colombia. Concepto Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Exp. D0015096. M. P. Diana Fajardo Rivera, <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/actuacion.php?proceso=1&palabra=D0015096&mostrar=ver>.
- Corte Constitucional de Colombia. Concepto Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Exp. D0015143. M. P. Diana Fajardo Rive. <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/actuacion.php?proceso=1&palabra=D0015143&mostrar=ver>.
- Concepto Técnico de Contaduría Pública. Concepto 2020-1027, <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2020/CONCEPTO%201027.pdf>
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-101 de 17 de marzo de 2022. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-022 de 29 de enero de 2020. M. P. Alberto Rojas Ríos.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-269 de 2 de junio 2019. M. P. Carlos Bernal Pulido.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-235 de 29 de mayo de 2019. M. P. José Fernando Reyes Cuartas.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-304 de 10 de julio de 2019. M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-593 de 5 de diciembre de 2019. M. P. Cristina Pardo Schlesinger.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-345 de 31 de julio de 2019. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-129 de 28 de noviembre de 2018. M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C- 209 de 27 de abril de 2016. M. P. Jorge Iván Palacio Palacio.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-585 de 8 de septiembre de 2015. M. P. María Victoria Calle Correa.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-809 de 3 de octubre de 2007. M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1071 de 5 de noviembre de 2003. M. P. Jaime Araújo Rentería.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-669 de 20 de agosto de 2002. M. P. Álvaro Tafur Galvis.
- Congreso de la República de Colombia. Exposición de motivos. *Gaceta 917* de 12 de agosto de 2022.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 2277 de 31 de diciembre de 2022. “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 2056 de 2020. “Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías”.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1816 de 2016. “Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones.”
- Deducibilidad de las regalías. *Gaceta 917* de 12 de agosto de 2022, acceso 10 de mayo de 2023. file:///C:/Users/57313/Downloads/GAC.%20917-2022%20PL.%20EXP%20DE%20MOTIVOS%20C%20(3)%20(5).pdf
- Ponencia para segundo debate en la plenaria de la honorable Cámara de Representantes al Proyecto de Ley número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado) por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”. *Gaceta 1358* de 31 de octubre de 2022, http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2022/gaceta_1358.pdf
- SALCEDO YOUNES, Ruth Yamile. “Principio de confianza legítima en materia tributaria”. *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia*, 21 de junio de 2021.

Anexo 1.

EXPEDIENTE	NORMAS DEMANDADAS	NORMAS CONSTITUCIONALES CITADAS COMO VIOLADAS
D0015095	L. 2277, art. 95. Creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en Educación Superior mediante crédito educativo reembolsable con el Icetex	157: Trámite legislativo 160: Reserva de ley 338: Potestad tributaria
D0015096	ET art. 240-1. Tarifa para usuarios de zona franca (parcial) ET art. 115. Deducción de impuestos pagados y otros (parcial) L. 599 de 2000, L.277, art. 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes L. 2277 art. 89. Ingreso base de cotización (IBC) de los independientes (parcial) L. 2277 art. 93. Reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés para omisos en la obligación de declarar de los impuestos administrados por la DIAN (parcial) L. 2277 art. 96. Vigencia y derogatorias (parcial)	338: Principio de legalidad y certeza del tributo 58,95.9 y 363: Principios de equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad 157 y 160: Principios de consecutividad e identidad flexible 158 y 169: Principio de unidad de materia
D0015097	ET, art. 19, inciso 1º, del Parágrafo 1º. Deducción de impuestos pagados y otros	Preámbulo 13: Principio de igualdad 95: Obligación de contribuir con el financiamiento y gastos del Estado. Condiciones para la explotación de recursos naturales 363: Principio de equidad, eficiencia y progresividad tributaria
D0015102	L. 2277, art. 96. Inciso 1º. Vigencia y derogatorias	158 y 160: Principio de unidad de materia
D0015113 y D0015114 (acumulado)	L, 2277, art. 10. Tarifa general para personas jurídicas (parcial) L, 2277, art 19. Deducción de impuestos pagados y otros (parcial)	6: Responsabilidad de los particulares y servidores públicos 13: Principio de igualdad 95.9: Obligación de contribuir al gasto y la inversión de Estado 338: Potestad tributaria 361: Ingresos del Sistema General de Regalías 363: Principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria

EXPEDIENTE	NORMAS DEMANDADAS	NORMAS CONSTITUCIONALES CITADAS COMO VIOLADAS
D0015115	L. 2277, art. 37 (ET, art. 295-3: Base gravable impuesto al patrimonio)	317: Contribución de valorización - propiedad inmueble
D0015127	L. 2277, art. 95. Creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en Educación Superior mediante crédito educativo reembolsable con el Icetex	157 y 160: Principio de consecutividad e identidad flexible 338: Sujeto pasivo del tributo/ Principio de legalidad del tributo
D-1519 y D-15137 (acumulado)	L. 2277, art. 54 (art. 513-4. Tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas)	13: Principio de igualdad 58: Propiedad privada 333: Libertad económica
D0015138	L. 2277, art. 2 (ET. 208, núm.10, Parágrafo 3 y 5) L. 2277, art. 7 (ET 336, núms. 5, 5.1, 5.2, 5.3 y 5.4) L.2277, art. 17 (ET 66-2. Determinación del costo de mano de obra en el cultivo de papa) L.2277, art. 21 (ET. art. 256. Descuento para inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación) L.2277, art. 96. Vigencia y derogatorias	338 y 363: Aplicación retroactiva de la Ley Tributaria
D0015143	L. 2277, art. 11, núms. 1, 2, 3 y Parágrafo 6 (ET, 240-1. Tarifa para usuarios de zona franca)	83: Principio de confianza legítima 338: Certeza en materia tributaria
D0015155	L. 2277 de 2022	145: <i>Quórum</i> deliberatorio y decisorio 146: Mayorías decisorias 149: Reuniones inconstitucionales del Congreso 157: La norma exige que ningún proyecto será Ley antes de que se apruebe en primer y segundo debate en cada Cámara
D0015160	L. 2277, art. 77. Inciso 3°, Parágrafo 3 (ET, art. 519, Regla general de causación del impuesto y tarifa)	83: Principio de buena fe 95-9: Justicia y equidad 338: Potestad reglamentaria A 363: Principio de equidad
D0015167	L. 2277, art. 10, Parágrafo 4 (ET. 240 tarifa general para personas jurídicas)	13: Principio de igualdad 95-9: Contribuir al financiamiento de los gastos del Estado 338: Principio de certeza 363: Principio de equidad, eficiencia y progresividad

EXPEDIENTE	NORMAS DEMANDADAS	NORMAS CONSTITUCIONALES CITADAS COMO VIOLADAS
D0015171	L, 2277 de 2022	144: Las sesiones de las Cámaras y de sus comisiones serán públicas 149: Sobre las reuniones de los miembros del Congreso 157: Principio constitucional democrático 160: Debates en cada Cámara 161: Comisiones conciliadoras
D0015187	L, 2277, art. 10, Paragrafo 3° (ET. art. 240 Tarifa general para personas jurídicas) L. 2277, art. 19, Paragrafo 1° (ET. art. 115. Deducción de impuestos pagados y otros)	3, 4, 9, 93, 100, 123 y 338: Principios de soberanía nacional, de legalidad y certeza en materia tributaria 4: Supremacía constitucional 13. 95-9, y 363: Principios de igualdad y equidad en materia tributaria 29, 338, 363: Principios de legalidad, certeza y prohibición de retroactividad en materia tributaria 333: Derecho a la libertad de empresa 1, 360, 361 y 362: Régimen presupuestal de las regalías 2, 58 y 83: Principios de la buena fe y respecto a los derechos adquiridos 80, 151 -21, 334, 360 y 361: Principio de planeación en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales
D0015189	L, 2277, art. 42, inciso 1°, núm. 2. Impuesto Unificado Bajo el Régimen Simple de Tributación (art. 905 del ET)	13: Principio de igualdad 26: Toda persona es libre de escoger su oficio 95-9: Principio de justicia y equidad 363: Principio de equidad y eficiencia
D0015190	L. 2277, arts. 35: Impuesto al patrimonio - sujetos pasivos 36: Hecho generador 37: Base gravable 38: Tarifa 39: Causación	58: Propiedad privada y derechos adquiridos 95.9: Principio de justicia y equidad 363: Principio de equidad tributaria
D0015211 y D0015217	L. 2277, art. 42, un inciso al núm. 2 y modifíquese el núm. l 6 del artículo 905 ET Sujetos pasivos, régimen simple L. 2277, art. 44, inciso 1° y paragrafo 4 (art.908. Tarifa del impuesto unificado bajo el RST	13: Principio de igualdad 333: Principio de libertad de empresa 95-9: Principio de justicia y equidad 338: Principio de representación popular

EXPEDIENTE	NORMAS DEMANDADAS	NORMAS CONSTITUCIONALES CITADAS COMO VIOLADAS
D0015213	L. 2277, art.10, Parágrafo 6; Tarifa renta personas jurídicas art. 3, Parágrafo; Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes art. 42 (parcial), art. 44, núm. 5 y Parágrafo 4 núms. 4 y 5. Tarifa impuesto unificado bajo el régimen	338: Principio de legalidad, certeza y predeterminación tributaria 58: Propiedad privada y derechos adquiridos 95: Principio de justicia y equidad 363: Principio de equidad, eficiencia y progresividad
D0015215	L. 2277, art. 11 (parcial). Tarifa para usuarios de zona franca	95-9 y 363: Principio de equidad tributaria 338: Principio de certeza tributaria 83: Principio de confianza legítima 58: Principio de igualdad 365, 367, 368: Acceso de los usuarios a los servicios públicos
D0015216	L. 2277, art. 95. Creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en Educación Superior mediante crédito educativo reembolsable con el Icetex	1: Principio democracia y participación 29: Principio de consecutividad e identidad flexible 338: Principio de legalidad y certeza
D0015220	L. 2277, art. 10, Paragrafo 6 (adicionado al artículo 240 del ET). Tarifa renta personas jurídicas	95: Principio de justicia 363: Principio de equidad, capacidad contributiva y razonabilidad 83: Principio de buena fe
D0015222	L. 2277, art. 54 que adiciona los artículos: 513-1. Hecho generador del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas 513-2. Responsable del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas 513-4. Tarifa del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas 513-5. Causación del impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas	13: Principio de igualdad 363: Principio de equidad tributaria 333 y 334: Libre competencia 95-9 y 363: Principio de eficiencia y progresividad tributaria

EXPEDIENTE	NORMAS DEMANDADAS	NORMAS CONSTITUCIONALES CITADAS COMO VIOLADAS
D0015229	L. 2277, art. 10 (parcial) Tarifa renta personas jurídicas y art. 19 (parcial). Deducción de impuestos pagados y otros	13: Principio de igualdad 133: Sobre los miembros de los cuerpos colegiados 136: Prohibición al Congreso y cada una de las Cámaras 360: Sobre la explotación de recursos naturales no renovables 363: Principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria. Principio de irretroactividad de la Ley Tributaria
D0015241	L. 2277 Capítulo II. Impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes Arts. 50 (definición), 51 (Impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes), 52 (no causación) y 53 (adiciona el núm. 11 al art. 643 ET).	338, 150.12. Principio de legalidad 83. Buena fe / Confianza legítima 334. Libre competencia 363 y 95.9: Principio de eficiencia y progresividad
D0015243	L. 2277, art. 11. Tarifa para usuarios de zona franca	9: Principio internacional - <i>pacta sunt servanda</i> 83: Principio de buena fe
D0015253	L. 2277, art. 10, que modifica el Parágrafo 3 del artículo 240 del ET, Tarifa renta personas jurídicas; art. 19. Deducción de impuestos pagados y otro	6: Responsabilidad de los particulares y servidores públicos. 13: Principio de igualdad 95-1: Contribuir al financiamiento y gasto del Estado 157: Principio de consecutividad 338: Principio reserva de ley 363: No aplicación retroactiva de la Ley Tributaria
D0015262	L. 2277 arts. 10 (Parcial). Tarifa renta personas jurídicas	13: Principio de igualdad 58, 95-9, 333, 363: Confiscatoriedad de la medida 7: Derecho al medio ambiente sano 95-1 363: Principio de justicia y de equidad 154: Prohibición de tratamiento diferenciado por origen legislativo 338: Principio de certeza tributaria
D0015270	L. 2277, arts. 42 (parcial) Sujetos pasivos régimen simple Art. 44 (parcial) Tarifa impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación	13: Principio de igualdad: 95-9: Principio de justicia 363: Principio de equidad y progresividad tributaria

EXPEDIENTE	NORMAS DEMANDADAS	NORMAS CONSTITUCIONALES CITADAS COMO VIOLADAS
D0015273	L. 2277, arts. 35 (impuesto al patrimonio - sujetos pasivos); 36 (hecho generador); 37 (base gravable); 38 (tarifa), y 39 (causación)	95-9 y 363: principio de equidad. 48: Derechos adquiridos en materia pensional 58: Derecho a la propiedad 317: Competencia de los municipios para gravar la propiedad inmueble
D0015275	L. 2277, arts. 35.1 (adiciona el art. 292-3 al ET. Impuesto al patrimonio. Sujetos pasivos) Art. 36: (adiciona el art 294-3 al ET. Hecho generador) Artículo 37: (adiciona el artículo 295-3 al ET. Base gravable). Art. 38. (adiciona el art. 296-3 al ET. Tarifa) Art. 39: (adiciona el art. 297-3 al ET. Causación)	363: Principio de equidad y justicia tributaria 95-9: Deberes de la persona y del ciudadano 58: Derecho a la propiedad 2, 4, 241: Principio de supremacía constitucional
D0015293	L. 2277, art. 95. Creación de una contribución para beneficiar a los estudiantes que financian sus estudios en Educación Superior mediante crédito educativo reembolsable con el Icetex	157, 158 y 160: Principio de publicidad, identidad flexible consecutividad y unidad de materia. 150.12, 338, y 363: Principio de legalidad, certeza y predeterminación de los tributos
D0015308	L. 2277, arts. 3 (tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes) 4 (modifica el artículo 245 del ET. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes) 6 (modifica el artículo 331 del ET. Renta líquida gravable) 12 (modifica el artículo 242-1 tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por sociedades nacionales) 13 (modifica el artículo 246 del ET. Tarifa especial para dividendos y participaciones recibidos por establecimientos permanentes de sociedades extranjeras)	13. Principio de igualdad 363. Irretroactividad de la ley tributaria 95.9. Justicia tributaria 338. Progresividad y equidad tributaria