

Bogotá D.C., 24 de abril de 2023

Honorable Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Corte Constitucional de Colombia

E.S.D.

REFERENCIA: Intervención ciudadana en demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 1° del artículo 19 (parcial) de la Ley 2277 de 2022 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*.

DEMANDANTES: Lucy Cruz Quiñones, Manuel José Cepeda Espinosa y Mauricio Alfredo Plazas Vega, por una parte; y Juan Esteban Sanín Gómez, por otra.

RADICADO: D15113 y D15114 (AC)

Rodrigo Uprimny Yepes, Mariana Matamoros Cárdenas, Fabián Mendoza Pulido, Edgar Valdeleón Pabón y Sergio Pulido Jiménez, investigadoras (es) del Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad (Dejusticia), actuando en nuestra calidad de ciudadanas (os), y en uso de las facultades conferidas por el artículo 7° del Decreto 2067 de 1991, dentro del término señalado por la fijación en lista efectuada el pasado 11 de abril, procedemos a **INTERVENIR** en el proceso de la referencia, para defender la constitucionalidad del parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 (disposición demandada).

La esencia de nuestro argumento para defender la constitucionalidad de la norma acusada frente a los tres cargos formulados por los demandantes, atendiendo a que son cargos semejantes, puede ser resumida así: los demandantes suponen la existencia de una norma constitucional que permite directamente la deducción de las regalías pagadas por el contribuyente para calcular su renta gravable; o bien que establece que es imperativo para el legislador permitir este tipo de deducciones; o bien que establece que el legislador no puede, en el marco de sus competencias, prohibir este tipo de deducciones. Por eso, como existe una norma constitucional implícita, es inconstitucional que la reforma prohíba que el contribuyente deduzca las regalías pagadas.

Nuestra tesis central es que, si esa norma constitucional existiera, entonces los cargos de la demanda tendrían sentido, pues no podría la ley prohibir la deducción de la regalía si la Constitución autoriza dicha deducción; o si establece que es obligatorio que el legislador la reconozca; o si estipula que el legislador no puede, en el marco de sus competencias, prohibir dichas deducciones.

El problema de las demandas es que en ninguna parte los actores muestran que esa norma constitucional exista. Y en realidad no pueden hacerlo porque esa norma jurídica no pertenece a nuestro ordenamiento jurídico y constitucional, por lo cual el legislador tributario, en su libertad de configuración, puede prohibir la deducción de la regalía para calcular la renta gravable.

Nuestra razón principal para sustentar esa tesis deriva (i) de la naturaleza de las regalías; (ii) de su obligatoriedad; y (iii) de su compatibilidad con los impuestos. Brevemente podemos formularla así: las regalías se asemejan a un impuesto, pues implican un pago obligatorio sin contraprestación alguna para quien lo paga por una actividad que se asemeja a un hecho gravable, pues parece expresar la capacidad de pago de contribuyente. Sin embargo, las regalías tienen una naturaleza constitucional distinta a los impuestos. El fundamento constitucional de las regalías es el agotamiento progresivo de los recursos naturales no renovables cuando son explotados. Es un pago que se hace, no por un hecho gravable que la ley podría o no establecer, sino por el inevitable y progresivo agotamiento de esos recursos derivado de su explotación, como la Corte lo ha señalado en reiterada jurisprudencia. Por eso las regalías tienen un segundo rasgo: son obligatorias, como inequívocamente lo señala el artículo 360 constitucional. Finalmente, la Corte ha determinado, después de algunas hesitaciones iniciales, que por la explotación de un recurso natural no renovable pueden coexistir regalías e impuestos.

Si uno toma en cuenta estos tres elementos llega a la inevitable conclusión de que la norma constitucional que los actores suponen no existe. No puede entenderse que la Constitución permite la deducción de las regalías del impuesto a la renta; o que establece que es obligatorio para el Legislador su reconocimiento; o que el legislador no puede, en el marco de sus competencias, prohibirlas. Pues estas normas constitucionales que suponen los demandantes ignoran que el pago de las regalías es obligatorio y que las regalías son compatibles con el pago de impuestos.

En efecto, si todo sujeto que explota un recurso no renovable debe pagar una regalía; y ese hecho es compatible con la imposición, por parte del legislador, de un impuesto a ese sujeto por dicha actividad; entonces no puede concluirse, en ninguna forma, que la Constitución le prohíbe al legislador establecer una prohibición a la deducción del pago de regalías en el impuesto sobre la renta; o, en otras palabras, que la Constitución le obliga al legislador establecer este tipo de deducciones. Esto resulta contrario a la jurisprudencia según la cual las regalías y los impuestos pueden coexistir. Esa norma constitucional implícita, supuesta por los demandantes, simplemente haría incompatible las regalías con el pago del impuesto a la renta, ya que el pago de las regalías, que es obligatorio por el agotamiento de los recursos no renovables debido a su explotación, se evapora al determinar la renta gravable, ya que es descontado para determinar el monto de la renta gravable, con lo cual, en el fondo, no hay pago efectivo de la regalía. Lo que el contribuyente desembolsa como regalía por explotar un



Esto muestra que la norma constitucional implícita supuesta por los actores no existe, no pertenece a nuestro ordenamiento jurídico y constitucional, por lo que nuestra primera oposición a las demandas formuladas, que es más suave, defiende la constitucionalidad de la norma acusada como un desarrollo constitucionalmente posible dentro del marco de libertad de configuración del legislador tributario. Pero tenemos una segunda objeción, si se quiere más radical, que es la siguiente: creemos que la norma acusada no solo es un desarrollo constitucionalmente posible, sino que es un desarrollo ordenado por la Constitución, pues la norma constitucional que existe es la contraria a la supuesta por los demandantes. La norma constitucional implícita en nuestro ordenamiento es la que prohíbe la deducción de las regalías para determinar la renta gravable o, en otras palabras, la que establece que es obligatorio que el legislador prohíba las deducciones de las regalías del impuesto sobre la renta o la que señala que el legislador no puede, en el marco de sus competencias, permitir dichas deducciones.

En efecto, si el pago de las regalías es obligatorio y es compatible con el impuesto a la renta, entonces no puede la ley permitir que las regalías sean descontadas para determinar la renta gravable, pues si lo hace, no habría pago efectivo de las regalías: aquello que el contribuyente desembolsa como regalía por explotar un recurso no renovable lo recupera como deducción para determinar la renta gravable, con lo cual la ley, al permitir esa deducción, desconocería la obligatoriedad de las regalías. Por consiguiente, no solamente la norma acusada es constitucional, sino que la regulación que resultaba inconstitucional era la anterior, que permitía dicha deducción y que fue subrogada, en buena hora, por la norma demandada.

Esta postura y argumentos las desarrollaremos a lo largo de nuestra intervención, para ello la dividiremos en cinco partes. En la primera expondremos en qué consistió la reforma del párrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022. En la segunda, analizaremos el primer cargo de las demandas, según el cual la norma demandada contraviene la definición constitucional de las regalías. En la tercera, abordaremos el estudio del segundo cargo de las demandas, de acuerdo con el cual la norma demandada socava los criterios constitucionales de justicia y equidad tributarias. En la cuarta, nos ocuparemos del tercer cargo de las demandas, según el cual la norma demandada viola el principio de igualdad. Finalmente, presentaremos algunas conclusiones y solicitudes respetuosas a la Honorable Corte Constitucional.

1. LA REFORMA DEL PARÁGRAFO 1° DEL ARTÍCULO 19 DE LA LEY 2277 DE 2022

El parágrafo 1° del artículo 19 de la Ley 2277, modificó el artículo 115 del Estatuto tributario, de acuerdo con el cual se indicaba que eran deducibles *“el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios”*.

Esta nueva norma, introducida por el parágrafo primero, establece una excepción: la contraprestación económica a título de regalías, 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, independientemente de la forma del pago de esta, ya sea en dinero o en especie. Adicionalmente, la modificación de la norma dispone que, para efectos del impuesto sobre la renta, el monto no deducible correspondiente a las regalías pagadas en especie corresponderá al costo total de producción de los recursos pagados como regalías, fijando las fórmulas necesarias para realizar el respectivo cálculo.

2. CARGO 1: LA NORMA DEMANDADA CONTRAVIENE LA DEFINICIÓN CONSTITUCIONAL DE REGALÍAS

En la presente sección, por una parte, presentaremos una breve descripción del cargo formulado por los demandantes; y, por otra, defenderemos la constitucionalidad de la disposición demandada al analizar las premisas del cargo formulado.

2.1. Descripción del cargo

De acuerdo con los demandantes, la norma acusada vulnera la definición constitucional de las regalías, al establecer que estas son renta o ingreso del contribuyente y no una contraprestación económica a favor del Estado, de conformidad con los artículos 360 y 361

de la Constitución. De acuerdo con la lectura de estas disposiciones constitucionales, las regalías se tratan de (i) una contraprestación económica que recibe el Estado; (ii) se causa por la explotación del recurso natural no renovable; (iii) la debe pagar el explotador del recurso, quien, a su vez, incurre en el gasto para realizar dicha explotación; y, (iv) esta contraprestación tiene fines sociales específicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 361 de la Constitución.

En este sentido, la contraprestación que pagan las empresas por las regalías conlleva una disminución a la renta, debido a que limitan el ingreso propio. Sin embargo, de acuerdo con la norma demandada, el pago de esta contraprestación por parte de las empresas al Estado no puede deducirse del impuesto sobre la renta y tampoco podrá tratarse como costo o gasto

4



de la respectiva empresa. Ello implica que el pago de la regalía, a pesar de ser una contraprestación que disminuye la utilidad originada en los ingresos propios producto de la explotación de los recursos, no es reconocida para efectos de deducciones tributarias ni tampoco como costos o gastos de la respectiva empresa.

2.2. Constitucionalidad de la disposición demandada

Para defender la constitucionalidad de la disposición demandada del cargo según el cual se trata de una norma que contraviene la definición constitucional de regalías, procederemos de la siguiente manera: en primer lugar, formularemos algunas aclaraciones previas sobre las regalías, el impuesto sobre la renta y las deducciones tributarias. En segundo lugar, expondremos las razones por las cuales el cargo es falaz, ya que los demandantes derivan conclusiones normativas (la inconstitucionalidad de la norma) que no se siguen de las premisas conceptuales que sostienen (la definición de “regalías”); o que se funda en premisas normativas que resultan injustificadas. En tercer lugar, demostraremos que los actuales criterios jurisprudenciales permiten la coexistencia de impuestos y regalías. En cuarto lugar, expondremos, la norma demandada hace parte de la libertad de configuración legislativa en materia de deducciones tributarias.

Finalmente, demostraremos que, contrario a lo sostenido por los demandantes, lo que resultaba contrario a la Constitución era el esquema legal anterior, que establecía la posibilidad de deducir el pago de impuestos respecto de las regalías, pues con ello se evadía el pago de la contraprestación ordenada por el artículo 360 de la Constitución. En consecuencia, la actual norma demandada es exequible y lo que resultaba inconstitucional era el régimen anterior.

a. Aclaraciones previas: regalías, impuesto sobre la renta y deducciones

En esta sección expondremos algunas aclaraciones previas sobre el objeto de la demanda de inconstitucionalidad y del cargo formulado. En particular, haremos algunas aclaraciones en

relación (i) con la definición constitucional de las “regalías”; (ii) el concepto de “deducciones”; y (iii) la derogación de la posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta las regalías.

- Definición constitucional de “regalías”:

De acuerdo con el artículo 360 de la Constitución Política de 1991 y la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹, una “Regalía” es aquella contraprestación económica, a favor del Estado colombiano, originada por la explotación de un recurso natural no renovable

¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-240 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-254 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo.



(hidrocarburos y minerales), es decir, cuya explotación se extingue por el transcurso del tiempo.

- Concepto de “deducciones”:

A la luz del Estatuto Tributario, esencialmente de los artículos 26, 104, 105 y 107, las deducciones corresponden a la reducción de ingresos sujetos a tributos, por diversos conceptos, en especial gastos incurridos para producir ingresos, generando un menor impuesto a pagar por parte del contribuyente de renta. El Legislador distingue la realización de las deducciones cuando éstas se pagan efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termina por cualquier otro modo equivalente al pago, siendo por tanto necesario probar el pago efectivo, excepto en el caso de los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación².

Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, el Estatuto Tributario previó unos *presupuestos sustanciales*, que se encuentran establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual “*son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*”.

- Regalías y deducciones:

Partiendo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que fueron adoptadas por Colombia mediante la Ley 1314 de 2009, y uno de sus decretos reglamentarios, el 2420 de 2015, el tratamiento contable del pago de las regalías corresponde al concepto de gravámenes dispuesto en la CINIIF 21; es decir, que constituyen un reconocimiento económico que se le da al Estado como contraprestación por la explotación de recursos naturales no renovables.

Teniendo en cuenta esto, y los conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública

(máximo organismo de normalización de las técnicas y estándares contables): 0623³ y 0209⁴ del 2021 y 1027⁵ de 2020, el reconocimiento contable a título de regalías, por parte de las empresas extractivas, se genera a partir de dos hechos: (i) cuando la obligación de pagar la contraprestación (regalías) se origina a partir de la venta de los productos (ej. petróleo o algún producto refinado), estas deben reconocerse como gastos operacionales en el estado de resultados, cuando se cumplen los criterios de reconocimiento de dichos ingresos; y (ii) si

² La contabilidad de causación indica que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, independientemente del momento en que se produce el flujo de efectivo derivado o el ingreso.

³ CTCP (2021), Marco contable exploración y explotación de recursos naturales. Concepto 2021-0623, CTCP, Bogotá.

⁴ CTCP (2021), Reconocimiento de las regalías en la industria petrolera. Concepto 2021- 0209, CTCP, Bogotá.

⁵ CTCP (2020), Tratamiento contable de las regalías pagadas. Concepto 2020-1027, CTCP, Bogotá.

6



la obligación de pagar la contraprestación (regalías) 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.

La diferencia entre los dos casos anteriores está en que las regalías terminan haciendo parte o no del inventario; sin embargo, la utilidad antes de impuestos resultante es igual por cualquiera de los dos métodos. Ello radica en que el costo de las regalías termina disminuyendo la utilidad antes de impuestos en ambos casos, ya sea por medio de un mayor costo de ventas (regalías atadas a la producción), o como un mayor gasto operacional (regalías atadas a las ventas).

En síntesis, hasta 2022 el monto pagado por concepto de regalías se podía restar del valor sobre el cual se aplica la tarifa de renta empresarial. Ahora, con la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022, el tratamiento técnico-contable anteriormente descrito no cambió, pero el tratamiento tributario sí. De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera, las normas tributarias disponen de independencia y autonomía de las normas de contabilidad y de información financiera, es decir que lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, únicamente producirá efectos fiscales; por lo tanto, los costos asociados a las regalías no son deducibles del impuesto de renta, independientemente de su tratamiento contable y financiero.

b. El cargo presupone una vulneración de una norma constitucional inexistente

En principio, no se pueden violar o vulnerar conceptos o definiciones (tal como lo presupone el cargo formulado por los demandantes), pues esto sucedería si una nueva norma establece una nueva definición totalmente diferente o contraria a la anterior (una norma de rango legal define de forma totalmente diferente un concepto ya definido por la Constitución). Pero ¿el

parágrafo del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 establece una nueva definición de regalías? La respuesta claramente es que no, pues simplemente se limita a repetir la definición del artículo 360 superior.

Además, la vulneración de normas constitucionales (ya no de conceptos) presupone que la norma de rango legal ha establecido una norma opuesta o contraria al contenido de una norma de rango constitucional. Por esto, parece que el cargo formulado por los demandantes en realidad no afirma que se viola en sentido estricto la definición o el concepto constitucional de regalías, sino que en realidad el parágrafo 1 del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 vulnera una norma(s) constitucional(es) implícita(s) que se puede(n) formular de la siguiente forma:

- “Es obligatorio que el legislador establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”; o bien

7



- “Está prohibido que el legislador no establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”; o bien
- “Está prohibido al legislador derogar normas que establezcan que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”.

Todas normas cuyo fundamento normativo no es explicado por los demandantes. Si nos detenemos en este tipo de normas, debemos manifestar que se trata de normas que no pertenecen a nuestro ordenamiento constitucional y que, por el contrario, son meras estipulaciones de los demandantes.

Podría sostenerse que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, en nuestro ordenamiento jurídico existe una norma del tipo: “El legislador tiene la competencia de decidir, de forma facultativa, si establece que la contraprestación económica a título de regalías puede ser deducida del impuesto sobre la renta o no”, y no normas como las que presuponen los actores.

La Corte Constitucional, expresamente, ha señalado 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 a su entender a los intereses del Estado a quien corresponderá establecer o no junto con la regalía, que siempre deberá cobrarse, cargas tributarias sobre la misma explotación”*⁶.

Por eso, en síntesis, el argumento de los demandantes se basa en premisas formuladas de las que no se siguen sus conclusiones. De premisas conceptuales (la definición de “regalías”) no se pueden deducir conclusiones normativas (la violación de una norma constitucional). O, en todo caso, se trata de un argumento que presupone premisas injustificadas: premisas según las cuales en el ordenamiento jurídico colombiano existen normas constitucionales que establecen como obligatoria la deducción de las regalías del impuesto sobre las rentas o que establecen la prohibición de no establecer dicha deducción o de establecer su derogación. Lo que, como hemos analizado, son premisas injustificadas porque no cuentan con fundamento en las disposiciones constitucionales y, por el contrario, la jurisprudencia constitucional ha aclarado que en nuestro ordenamiento existe una norma con un contenido normativo diverso: “El legislador tiene la competencia de decidir, de forma facultativa, si establece que la contraprestación económica a título de regalías puede ser deducida del

⁶ Corte Constitucional. Sentencias C-628 de 2003. M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-669 de 2002. M.P. Álvaro Tafur Galvis. Asimismo, la regla de coexistencia del pago de regalías y tributos ha sido reiterada en diversas oportunidades por el Consejo de Estado. Véase, por ejemplo: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. (23936).

8



impuesto sobre la renta o no”. Lo anterior, con base en la libertad de configuración legislativa y al poder tributario del Legislador.

c. Coexistencia de impuestos y regalías

En este punto, queremos detenernos y profundizar un poco más en los criterios jurisprudenciales, y su evolución, en relación con la posibilidad de que coexistan impuestos y regalías.

En un primer momento, en la sentencia C-221 de 1997, la Corte Constitucional consideró que no podían coexistir el pago de las regalías con el pago del impuesto sobre la renta. Para la Corte, a pesar de que ambos tenían una naturaleza jurídica distinta (el pago de la regalía es una contraprestación y el pago del impuesto a la renta es un hecho impositivo previsto en la ley), el pago de las regalías se asemejaba al pago de un tributo porque era obligatorio y se encontraba sujeta a una regulación constitucional específica⁷. Por tal motivo, en su momento, para la Corte era inconstitucional que, por la explotación de recursos naturales las empresas pagaran tributariamente y, al mismo tiempo, por concepto de contraprestación, un valor determinado por el hecho de realizar dicha actividad⁸.

Sin embargo, esta posición jurisprudencial fue corregida en un segundo momento, en las sentencias C-669 de 2002 y C-1071 de 2003. En esta última sentencia se controló la constitucionalidad de una norma de la Ley 685 de 2001 donde se establecía que eran incompatibles el pago de las regalías con el establecimiento de impuestos⁹. A pesar de que la

⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-221 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero. Para la Corte, “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 de 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 sobre 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 de la misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.”

⁸ Ibíd.

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-1071 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

9



Corte declaró la inexequibilidad de la norma demandada, debido a la cláusula de inoperancia de la autolimitación legislativa en materia tributaria, expuso que no existía ninguna norma constitucional que indique la exclusión del pago de las regalías con el pago de tributos por parte de quienes explotan los recursos naturales no renovables. Lo que condujo a la Corte a considerar que existía la posibilidad de que el Legislador, además de cobrar el pago de las regalías (como contraprestación) gravara tributariamente las actividades que se realizan en el marco de la explotación de recursos naturales no renovables (como tributo). Posición que ha sido reiterada en sentencias recientes, como en la sentencia C-483 de 2020.

En palabras textuales de la Corte:

“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 establece o no junto con la regalía, que siempre deberá cobrarse, cargas tributarias sobre la misma explotación”¹⁰ (resaltado fuera del texto).

De esta forma, la coexistencia entre el pago de regalías y de impuestos es actualmente válida en nuestro ordenamiento jurídico, como ha señalado la jurisprudencia constitucional. En efecto, la regla de coexistencia entiende que, además de todos los gravámenes tributarios, quienes exploten recursos naturales no renovables deben pagar la contraprestación al Estado por realizar dicha actividad. Pues el pago de las regalías es una contraprestación que paga quien explota recursos naturales no renovables al Estado con la finalidad de utilizar dichos recursos para su beneficio¹¹. Tema sobre el cual volveremos al proponer una interpretación más armónica con las disposiciones y jurisprudencia constitucionales.

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-669 de 2002. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia SU-095 de 2018. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. De conformidad con la jurisprudencia constitucional, el sistema de regalías (i) surge de la contraprestación económica del subsuelo y de los recursos naturales no renovables; (ii) es de propiedad del Estado -nivel central y territorial-; y (iii) tiene como finalidad contribuir a la sustentabilidad y estabilidad de las finanzas públicas nacionales y territoriales, “así como el cubrimiento de necesidades en materia social, económica, ambiental, entre otras”.

d. Libertad de configuración legislativa y poder tributario

De acuerdo con el artículo 338 y con el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política, la competencia para crear, modificar y eliminar los tributos y fijar sus elementos estructurales le corresponde principalmente al Congreso de la República¹². Los tributos tienen su origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria”, además de ser una manifestación del principio de legalidad tributaria y del principio democrático¹³. En este marco de competencias, el Congreso tiene un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, lo que incluye la regulación de las deducciones¹⁴.

En palabras de la Corte, “[e]l legislativo cuenta con un amplio margen de configuración para establecer exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios. En virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, al Congreso le corresponde establecer, modificar o suprimir contribuciones fiscales”¹⁵.

La propia Corte Constitucional ha sostenido que en materia de deducciones el legislador tiene un amplio margen de configuración¹⁶, debido a que son de creación legal y que “pueden ser derogadas, disminuídas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución”¹⁷. Además, de que pueden regularse por razones de “política

económica, social, ambiental, fiscal o para realizar la igualdad real y efectiva”¹⁸.

En suma, la no deducibilidad del pago de las regalías está dentro del amplio margen de configuración legislativa.

e. Interpretación alternativa: prohibición de deducciones y regalías

Contrario a lo que afirman los accionantes, la norma que fue derogada por la disposición acusada es la que vulnera la Constitución, porque una interpretación sistemática de las disposiciones y jurisprudencia constitucionales, así como basada en el efecto útil de la norma constitucional que establece la obligatoriedad del pago y cobro de las regalías (artículo 360 superior), imponen considerar que lo que la Constitución regula es una prohibición de las deducciones de las regalías en el impuesto a la renta.

¹² Corte Constitucional. Sentencia C-269 de 2019. M.P. Carlos Bernal Pulido.

¹³ Corte Constitucional. Sentencia C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo; C-393 de 2016. M.P. Alberto Rojas Ríos; y C-119 de 2018. M.P. Alejandro Linares Cantillo. Para la Corte, *“esta prerrogativa se funda en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo.”*

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-345 de 2022. M.P. Hernán Correa Cardozo.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencias C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; y C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-209 de 2016. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

Hasta aquí, hemos demostrado que el cargo formulado se basa en premisas normativas injustificadas y equivocadas, de acuerdo con las cuales se pretende sostener que en nuestro ordenamiento jurídico existen normas constitucionales que establecen:

- O bien la obligación de establecer deducciones tributarias al impuesto a la renta por el pago de regalías,
- O bien que establecen la prohibición de omitir el establecimiento de este tipo de deducciones
- O bien que establecen la prohibición de derogarlas.

Sin embargo, hemos demostrado que dichas normas no hacen parte de nuestro ordenamiento y, por el contrario, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha señalado de forma clara que pueden coexistir impuesto a la renta y regalías. Porque hace parte de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria.

No obstante, en esta sección presentamos un argumento más concluyente: una interpretación sistemática de la Constitución y de la jurisprudencia constitucional, demuestra que en nuestro ordenamiento se encuentran prohibidas las deducciones al impuesto sobre la renta por el pago de las regalías, y el legislador no tiene la competencia para disponer lo contrario. En este sentido, la actual norma contenida en la disposición del párrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 es constitucional y lo que resultaba inexecutable eran las disposiciones anteriores, hoy derogadas, por desconocer la naturaleza de las regalías y el deber de cobrarlas.

Conforme al artículo 360 superior, la explotación de un recurso no renovable causa como contraprestación la obligación de pagar regalías a favor del Estado. Por lo que es claro que el cobro de las regalías es una obligación del Estado (de origen constitucional) y el pago de estas es una obligación de las personas que explotan económicamente recursos naturales no renovables¹⁹.

Si la ley establece que una empresa tiene la obligación de pagar regalías, pero posteriormente estas pueden ser descontadas para determinar su renta gravable, la ley le estaría permitiendo recuperar lo pagado y haciendo que materialmente no se cobren de forma efectiva. Si se cobran y después se deducen, al final es como si no se hubieran cobrado, lo que claramente es contrario a la obligación de cobro y de pago establecida por el artículo 360 de la Constitución Política.

La Constitución en realidad no debe ser tomada como expresando exclusivamente que las regalías y el impuesto sobre la renta pueden coexistir y que es una competencia facultativa

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-1071 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

del legislador determinar si se establecen o no deducciones por este concepto. Más bien, debe interpretarse que, ante la obligación de cobrar y pagar las regalías, la Constitución no establece la posibilidad de deducciones del impuesto sobre la renta por el pago de este tipo de contraprestaciones.

Esto nos conduce a considerar que los argumentos de la demanda implican un claro desconocimiento de los artículos 360 y 361 de la Constitución, debido a que si se deduce el pago de las regalías del impuesto a la renta:

1. Materialmente quien explota los recursos naturales no renovables no está pagando la contraprestación exigida por la Constitución, pues, a pesar de que formalmente realice el pago, el mismo es descontado del impuesto a la renta, por tanto, la deducción se constituye en un mecanismo de elusión del pago de las regalías. Por lo que no se cumpliría con una de las finalidades constitucionales del deber de pagar la contraprestación por concepto de regalías, la cual consiste en la obligación de

compensación de quienes explotan los recursos no renovables, que son propiedad del Estado.

2. En la práctica, quien asume el costo económico, ambiental y social de la explotación de los recursos naturales no renovables es el Estado, debido a que, con la deducción, el pago de la contraprestación se hace ineficaz. En este sentido, es ineficaz en términos de gestión económica, social y ambiental para el Estado, lo cual desconoce lo dispuesto en el artículo 361 de la Constitución.
3. Y, por lo anterior, las deducciones generan como consecuencia que las empresas no tengan que pagar las regalías ordenadas por la Constitución. Por esto, contrario a lo afirmado por los accionantes, resulta inconstitucional que el legislador permita la deducibilidad del pago de las regalías en el impuesto a la renta, comoquiera que ello resulta en que sea posible tributariamente que quienes pagan dicha regalía materialmente no tengan que cancelar valor alguno por la explotación de los recursos naturales no renovables, lo cual está en contravía de lo ordenado por el artículo 360 de la Constitución Política de Colombia. En otras palabras, la deducibilidad del pago de regalías desconoce el carácter de contraprestación de este pago y el deber del Estado de proceder a su cobro.

f. Síntesis de las consideraciones del cargo

Hasta aquí, podemos concluir lo siguiente:

1. El cargo formulado parte de premisas conceptuales (la definición de regalías) de las que no se siguen las conclusiones normativas que se alegan (la inconstitucionalidad del tributo). Principalmente, porque la disposición demandada en nada altera o modifica la

13



definición de regalías, de hecho, solo repite la definición otorgada por el artículo 360 superior.

La argumentación de los demandantes no presenta todas las premisas que llevan a sus conclusiones. Estas premisas presuponen que en nuestro ordenamiento jurídico existen normas constitucionales por virtud de las cuales “es obligatorio que el legislador establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”; o bien que “está prohibido que el legislador no establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”; o bien que “está prohibido al legislador derogar normas que establezcan que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”.

2. Sin embargo, estas normas no pertenecen a nuestro ordenamiento jurídico y, por tanto, son premisas injustificadas. Por el contrario, la jurisprudencia constitucional reconoce que los

impuestos y las regalías pueden coexistir. Por lo que el legislador tiene la competencia de decidir, de forma facultativa, si establece que la contraprestación económica a título de regalías puede ser deducida del impuesto sobre la renta o no.

3. En consecuencia, la norma demandada se encontraría dentro del marco del amplio margen de libertad de configuración del legislador tributario.

4. A lo anterior se suma que, una interpretación sistemática de las disposiciones y jurisprudencia constitucionales, basada en el efecto útil de las normas sobre regalías, impone considerar una interpretación distinta a la planteada por los demandantes. De acuerdo con esta interpretación, en realidad se encuentran prohibidas las deducciones al impuesto sobre la renta por el pago de las regalías, y el legislador no tiene la competencia para disponer lo contrario. Esto debido a que si se permitiera la deducción, materialmente quien explota los recursos naturales no renovables no estaría pagando la contraprestación que de acuerdo con la Constitución es obligatoria cobrar y pagar; y quien asumiría el costo económico, ambiental y social de la explotación de los recursos naturales no renovables sería el Estado.

En conclusión, estimamos que no está llamado a prosperar el primer cargo formulado por los demandantes en relación con la contravención de la definición constitucional de las “regalías”.

3. CARGO 2: LA NORMA DEMANDADA SOCABA LOS CRITERIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

En la presente sección, de nuevo, presentaremos una breve descripción del cargo formulado por los demandantes; y, luego, defenderemos la constitucionalidad de la disposición demandada al analizar el cargo formulado.

14



3.1. Descripción del cargo

De acuerdo con los demandantes, la norma acusada socava los criterios de justicia y equidad tributarias, debido a que no permite deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta las regalías pagadas por la explotación de los recursos naturales no renovables. En consecuencia, el contribuyente termina pagando el impuesto sobre rentas irreales que no atienden a la capacidad contributiva.

En sustento de lo anterior, los demandantes plantean un “test” con base en los siguientes argumentos:

1. El estándar normativo aplicable a la mayoría de los contribuyentes:

- a. El hecho generador del impuesto sobre la renta es la obtención de ingresos que son susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable.
- b. Los costos y gastos reales necesarios para desarrollar el negocio y obtener los ingresos disminuyen la renta bruta corporativa según la definición generalmente aceptada de renta gravable.
- c. Los costos son deducciones técnicas admisibles para el impuesto de renta si guardan relación con la actividad productora y se realizan en el período gravable (artículo 107 del ET).
- d. Negar la realidad económica de un egreso en el resultado de la renta desfigura la capacidad contributiva examinada por el tributo y con ello se demerita la justicia del Impuesto sobre la renta.

2. La existencia de una excepción al estándar normativo en el presente caso:

- a. La norma acusada establece una excepción al estándar normativo general en relación con las regalías.
- b. Las regalías son gastos reales que disminuyen la capacidad de pago, porque las regalías pagadas por las reservas extraídas transfieren derechos de uso y disposición en cabeza del concesionario, asociado o participe sobre los productos en bruto que se extraerán del reservorio natural para generar la renta en la que se interesa el impuesto.

3. La justificación de la excepción:

15



- a. No existe ninguna razón que aconseje la excepcionalidad del trato, a tal punto de prohibir que se reconozca el gasto real por regalías, cuando el impuesto de renta se basa en las utilidades o rentas disponibles después de incurrir en costos y gastos para generarlas y no grava el ingreso bruto o semi- bruto.
- b. La restricción impuesta no mejora el fin constitucionalmente previsto para la tributación, que es financiar los gastos del Estado según índices justos de capacidad contributiva o la equidad o alguna otra razón plausible. No se ve otra finalidad distinta a la de aumentar el recaudo de los impuestos de renta a costa de este sector sin reparar en la justicia o en la equidad de ese tributo.

En conclusión, para los demandantes el principio de justicia y la equidad tributaria se violan

porque estos exigen que las definiciones de los elementos del tributo consulten la realidad económica del contribuyente, medida en términos de capacidad contributiva. La norma demandada grava un gasto como si fuera una utilidad neta o una renta, inexistente, con lo cual desconoce la justicia y la equidad como criterios generales aplicados al tributo específico de renta. Se grava la porción del gasto real, correspondiente a las regalías exigidas por ley y, con ello, se incrementa el impuesto cuando esa capacidad ya no existe después del gasto, es irreal. Además, no se trata de un mecanismo idóneo en la lucha contra la evasión, la planificación fiscal, ya limitadas por el artículo 70 de la ley 1819 de 2016 para las regalías pagadas entre sujetos privados vinculados.

3.2. Constitucionalidad de la disposición demandada

Para defender la constitucionalidad de la disposición demandada procederemos de la siguiente manera: en primer lugar, expondremos las razones por las cuales la norma no desatiende a la capacidad de pago de los contribuyentes. En segundo lugar, justificaremos que se trata de una norma equitativa desde el punto de vista fiscal. Y, finalmente, presentaremos los principales errores del test sugerido por los demandantes.

a. La derogación de la deducción no desatiende la capacidad de pago de los contribuyentes

Tal como se expuso en la sección 2.2.a. de la presente intervención, en realidad es un argumento falaz el que sostiene que la derogación de la posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta el pago de las regalías no atiende a la capacidad de pago de los contribuyentes.

Esto se debe a que, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que fueron adoptadas por Colombia mediante la Ley 1314 de 2009, el costo de las regalías termina disminuyendo la utilidad antes de impuestos, ya sea por medio de un costo de ventas o como un gasto operacional lo que afecta el monto de la renta líquida gravable sobre la cual se calcula el impuesto de renta. (tal como lo establece el artículo 26 del Estatuto Tributario).

16



En este sentido, la no deducción de las regalías en el impuesto sobre la renta no desatiende la capacidad de pago del contribuyente, por el contrario, deroga un modelo en el que no solamente no era eficaz el pago de las regalías (como se explicó en la sección anterior), sino que además en el que se establecía un beneficio tributario contrario al artículo 360 de la Constitución, al considerar las regalías como un costo deducible de la renta líquida gravable.

De otro lado, el valor económico de los recursos minero-energéticos, y el valor de las regalías, dependen de la capacidad de la empresa de generar renta y es de acuerdo a ella que se distribuyen los “rendimientos” para los que extraen (las empresas) y las regalías para el

propietario legal (El Estado).

b. La medida es equitativa a nivel fiscal

El principio de equidad es la manifestación del principio de igualdad en el campo tributario²⁰. Sin embargo, para la Corte Constitucional, este principio tiene una autonomía conceptual, pues, por una parte, tiene una enunciación normativa concreta (artículos 95-9 y 363 de la Constitución) y, por otra, “*opera como un límite formal y material de la potestad impositiva del legislador*”²¹. Este principio tiene la finalidad de ponderar la distribución de cargas y de los beneficios fiscales entre los contribuyentes. Por tal motivo, es un principio que el Congreso de la República debe observar al momento de imponer la “*justa distribución*”²² de las obligaciones fiscales²³, con la finalidad de no imponer cargas excesivas o beneficios tributarios exagerados que no conlleven a desconocer la capacidad económica de “*los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión*”²⁴.

La jurisprudencia constitucional ha entendido que el principio de equidad tributaria tiene dos dimensiones, a saber²⁵: (i) la dimensión vertical que se expresa en la exigencia de progresividad, el cual ordena que el sistema tributario, en su integridad, sea equitativo. A partir de ahí, se ordena “*distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen*”.²⁶ Y (ii) la dimensión horizontal que ordena que el legislador debe procurar que los individuos “*con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera*”.²⁷ Esta dimensión ha sido entendida como una expresión del principio de igualdad de cargas

²⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-203 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

²¹ *Ibíd.*

²² Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. ²³ Corte Constitucional. Sentencia C-203 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. ²⁴ Corte Constitucional. Sentencias C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, C-600 de 2015. M.P. María Victoria Calle Correa; y C-169 de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa. ²⁵ Corte Constitucional. Sentencias C-203 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera, C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-120 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; y C-600 de 2015. M.P. María Victoria Calle Correa.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencias C-203 de 2021. M.P. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera; y C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

²⁷ *Ibíd.*



públicas, debido a que es un principio relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo²⁸.

Con la finalidad de verificar la constitucionalidad de medidas tributarias que potencialmente afecten el principio de equidad, la Corte Constitucional ha considerado necesario llevar a cabo en juicio de razonabilidad de la medida²⁹. La intensidad del juicio, según la Corte Constitucional, debe ser leve, lo cual implica verificar a) la razonabilidad de la medida, es decir, “*que la diferenciación se apoye en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente*; y, b) que la medida sea idónea para alcanzar dicho fin.”³⁰

Los demandantes consideran que la norma es inconstitucional, debido a que el pago de la regalía es un gasto necesario para realizar la actividad y, por tanto, para obtener una ganancia. Esta conexidad entre el gasto y la ganancia debe poder ser deducido de la declaración del impuesto sobre la renta, tal y como se le permite a otros sectores declarantes. En consecuencia, la prohibición de deducibilidad conlleva un trato desigual que genera una inequidad para el sector afectado por la prohibición de deducción.

Sin embargo, contrario a lo planteado por los accionantes, la norma demandada sí satisface la exigencia constitucional de razonabilidad por las siguientes razones.

Porque la interpretación según la cual el pago de las regalías es un gasto asociado a la actividad de explotación es incorrecta, debido a que las regalías se tratan de contraprestaciones que deben pagar las personas interesadas por explotar un recurso natural no renovable que pertenece a la Nación (artículo 360 constitucional). En este sentido, las regalías, como contraprestación económica, surgen de un negocio jurídico entre el Estado y quien pretende explotar recursos naturales no renovables. Son una participación que tiene el Estado respecto a la explotación de recursos naturales no renovables y no un gasto, como lo afirman los demandantes.

La deducibilidad del pago de regalías en el impuesto a la renta desconoce la participación del Estado en las rentas que puede producir la explotación de recursos naturales no renovables y, por tal motivo, la interpretación de los demandantes vacía de contenido la obligación del pago de regalías por parte de quienes explotan recursos naturales no renovables.

En consecuencia, la prohibición de la deducibilidad del impuesto, contrario a lo expuesto por los demandantes, garantiza la participación equitativa del Estado en la producción por la explotación de recursos naturales no renovables; y materializa la exigencia constitucional de imposición de cargas a los interesados en explotar recursos naturales no renovables por medio del pago de las regalías.

²⁸ Ibíd.

²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-324 de 2022. M.P. Diana Fajardo Rivera.

³⁰ Ibíd.



La prohibición de deducibilidad del pago de las regalías en el impuesto a la renta cumple con los requisitos del test de razonabilidad leve y hace parte del margen de configuración legislativa, y que responden al principio de razonabilidad, toda vez que la norma demandada (i) responde a fines constitucionalmente legítimos; (ii) utiliza medios que no están prohibidos en la Constitución; y, (iii) es idónea para proteger dichos fines.

- La norma responde a fines constitucionalmente legítimos

El parágrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022, disposición demandada en el presente trámite, no solamente se promulga en el ejercicio, y dentro del marco, de la libertad (o amplio margen) de configuración legislativa en materia tributaria; sino que también persigue otros fines constitucionalmente legítimos en materia ambiental y social, y sobre la eficacia del pago de las regalías.

En el trámite legislativo se discutió en diversas ocasiones sobre la imposibilidad de deducción del pago de las regalías en el impuesto de renta. Sin embargo, la justificación para adoptar esta imposibilidad se basó en la eficacia del pago de las regalías y en la necesidad de proteger el medio ambiente; así como en el pago por los daños sociales asociados al uso de recursos naturales no renovables, sin que ello implicara eximir a las empresas por los eventuales daños ambientales que causen por el desarrollo de su actividad.

Frente al primer aspecto, en la exposición de motivos de la norma³¹ se evidencia que las regalías son definidas como una contraprestación, a partir de lo previsto en el artículo 332 y 360 de la Constitución y, por tanto, *“no corresponde a un gasto derivado de la explotación de los recursos naturales sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado”*³².

Por tal motivo, de acuerdo con la exposición de motivos, con la deducción del pago de las regalías en el impuesto a la renta *“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”*³³. Además de lo anterior, según el Viceministerio

³¹ Gaceta del Congreso N° 917 del 12 de agosto de 2022. pp. 8 y 9.

³² Gaceta del Congreso N° 917 del 12 de agosto de 2022. p. 9.

³³ Gaceta del Congreso N° 917 del 12 de agosto de 2022. p. 9 y 16. Al respecto se lee lo siguiente: *“Dentro de las medidas contenidas en esta iniciativa legislativa, se encuentra la modificación del artículo 115 del Estatuto Tributario, de tal manera que las regalías pagadas por las empresas por el desarrollo de actividades de producción minera y petrolera no serán deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida gravable del impuesto de renta y complementarios. Como se resaltó en el capítulo 3 de este documento, el pago de regalías no se debe interpretar como un impuesto deducible o costo asociado a la actividad propia de la explotación de los recursos naturales no renovables, sino como la contraprestación económica por la explotación de los recursos naturales de los cuales es propietario el Estado. 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 tasas bajas 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.”* (Subrayado fuera del texto). Asimismo, en la gaceta N° 1199 del 4 de octubre de 2022, se evidencia la necesidad de eliminar la posibilidad de deducir las regalías del impuesto de renta, debido a que, por



Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la no deducibilidad del pago de las regalías tiene como finalidad atender *“las sensibilidades rentísticas y participar el superávit de las empresas de este sector”*³⁴.

Adicionalmente, la justificación para la no deducción de las regalías también se fundamentó en criterios ambientales y sociales. En efecto, en el debate en el Congreso se expuso que: (i) al tomar las regalías como una deducción materialmente se hacen anticipos del impuesto a la renta y, a su vez, se dejaría en un pasivo ambiental a los municipios y departamentos que asumen los costos ambientales propios de la explotación de los recursos naturales no renovables, por tanto, la deducción de las regalías no responde a criterios de justicia frente a los daños ambientales que produce la explotación de recursos naturales no renovables³⁵. Y, además, (ii) la deducción de las regalías conlleva que no paguen los costos sociales que causan las explotaciones de dichos recursos. En consecuencia, le corresponde al Estado asumir los costos sociales y ambientales causados por las explotaciones que realizan las empresas en los recursos naturales no renovables³⁶.

Además de los argumentos expresados en el debate legislativo la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha considerado que este tipo de medidas (tributarias) también corresponden al deber del Estado de garantizar la protección ambiental. Para llevar a cabo esta obligación existen diversos escenarios, entre los cuales, se encuentra la regulación tributaria³⁷, a partir

una parte, es consecuente “con la eliminación del impuesto a las exportaciones” y, por la otra, que el pago de las regalías se trata de una compensación y no como un gasto directo de la actividad de explotación de recursos naturales no renovables.

³⁴ Gaceta del Congreso N° 1200 del 5 de octubre de 2022. p. 6.

³⁵ Gaceta del Congreso N° 121 del 7 de marzo de 2023. p. 125.

³⁶ Gaceta del Congreso N° 121 del 7 de marzo de 2023. P. 33. Al respecto, uno de los argumentos para eliminar la posibilidad de deducción de las regalías en el impuesto a la renta se explicó de la siguiente forma: “¿En qué consiste? el subsuelo le pertenece al estado colombiano, el subsuelo es un bien público y ese bien público se lo estamos entregando a los particulares para que los exploten y lo explotan ¿con qué?, pues, extrayendo el petróleo y extrayendo el carbón y, por eso, nosotros les cobramos al particular. Venga, eso es del Estado, páguele al Estado y ellos dicen, listo yo entro a pagar y entro a pagar regalías. Pero ¡oh sorpresa! después de que pagan, cuando van a ir a declarar la renta se deducen, se deducen de la renta las Regalías. Pregunta ¿quién termina pagando?, respuesta, el Estado. Entonces, en los territorios, ese particular va y explota, le va a pagar al Estado, pero a la hora de declarar renta se deduce el 35%. Es decir, en las regiones termina pagando la obra y entregando las Regalías en especie o en dinero el Estado colombiano, y no los particulares. ¿Qué se hace con la reforma tributaria?, lo que es justo y ¿qué es lo que es justo? Si va a explotar el subsuelo colombiano pague por él, pero pague una tasa real y efectiva, y después no venga a deducírsela de la renta, entonces, queda la no deducibilidad de las Regalías.”

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-495 de 1996. M.P. Fabio Morón Díaz. Para la Corte Constitucional son “varios los sistemas que debería adoptar el legislador con el fin de financiar una política ambiental, en consideración al carácter especial del que fue dotada, bajo la consagración de principios jurídicos fundamentales, entre otros, el de la responsabilidad del causante del daño ambiental y el de la destinación de recursos económicos con antelación al desgaste de los ecosistemas”. En esta oportunidad, la Corte Constitucional estudió la exequibilidad de tasas retributivas y compensatorias por el uso del agua.



del concepto de tributación ambiental³⁸. En desarrollo de este concepto, por ejemplo, se ha implementado el impuesto nacional al consumo de bolsas plásticas, el impuesto nacional al carbón, el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM; en el marco de tasas con fines medioambientales se estableció la tasa de aprovechamiento forestal, la tasa de utilización de aguas o la tasa retributiva por vertimientos puntuales; o, la posibilidad de aplicar diferentes deducciones por protección del ambiente.

En síntesis, el poder impositivo del Estado es una medida idónea para la protección del ambiente y la idoneidad no sólo se reduce a la creación de impuestos que benefician al ambiente, sino a todas las medidas necesarias y que hacen parte del poder impositivo del Estado, entre las cuales se encuentra la posibilidad de configuración de las deducciones para proteger el ambiente como fin constitucionalmente legítimo³⁹.

- La norma establece medios que no están prohibidos por la Constitución

La Constitución Política de Colombia no establece reglas expresas frente a las deducciones en el impuesto a la renta y, por tanto, la Corte Constitucional ha entendido que la regulación de estas deducciones le corresponde al ámbito de configuración del Congreso de la República bajo la observancia de los principios constitucionales que rigen el ejercicio de potestad tributaria del Estado.

En este sentido, la Constitución no prevé la prohibición al legislador para impedir que el pago de las regalías no puedan ser deducidos del impuesto a la renta; en otras palabras, la Constitución no señala que el pago de las regalías siempre deba ser deducido al momento de calcular el impuesto a la renta. En consecuencia, la prohibición de deducción establecida por el Legislador en la norma demandada no se encuentra proscrita por la Constitución Política de Colombia y está permitida por vía de su potestad de regulación.

³⁸ Seroa da Motta, R. Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil. Serie 7 macroeconomía del desarrollo. CEPAL. Chile. 2001. Disponible en: https://www.cepal.org/sites/default/files/publication/files/5416/S01121045_es.pdf. ³⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-1071 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil. En esta sentencia la Corte Constitucional expuso que el pago de las regalías atiende no solo a lo establecido en el artículo 360 de la Constitución, sino a la función social y ecológica de la empresa. Para la Corte, *“en virtud de su función social, a la propiedad le es inherente ‘una función ecológica’, como lo establece el artículo 58 de la Constitución. Teniendo en cuenta que se trata de recursos no renovables, su agotamiento y demás desgaste ambiental consecuencia de su explotación, deben compensarse a la sociedad. Por otra parte, el carácter perenne de estas empresas trae una serie de consecuencias sociales, a mediano y largo plazo, que el Constituyente previó y pretendió corregir o compensar mediante la inversión social prioritaria de los recursos provenientes de las regalías. En términos económicos y ecológicos, las regalías que el Estado puede cobrar por la explotación de recursos estatales puede tener un fundamento adicional, que es admisible constitucionalmente, como lo es la contraprestación por la explotación de un bien de propiedad del Estado. Sin embargo, independientemente de la titularidad sobre los recursos, estos no son renovables, y su explotación trae consigo las anteriores consecuencias, que el constituyente quiso que los particulares compensaran, a través del pago de regalías.”*



- La norma es idónea para proteger los fines constitucionalmente legítimos

Como se observa en el trámite legislativo de la norma demandada, la imposibilidad de deducción del pago de las regalías en el impuesto a la renta tiene la finalidad de proteger el ambiente y de garantizar la inversión social en el marco de la explotación de los recursos naturales no renovables.

Para lograr esas finalidades constitucionalmente legítimas, la prohibición de deducción del pago de las regalías en el impuesto a la renta es una medida idónea.

En primer lugar, la norma permite que la contraprestación (y, en consecuencia, la destinación específica de la misma), materialmente sea pagada por las personas interesadas en explotar los recursos naturales no renovables y que sea recibido por la Nación. En este sentido, la imposibilidad de deducción del pago de las regalías materializa los mandatos establecidos en los artículos 360 y 361 de la Constitución Política.

En segundo lugar, la norma es idónea porque impide que las afectaciones ambientales y sociales provocadas por la explotación de recursos naturales no renovables sean asumidas exclusivamente por el Estado y, en consecuencia, quienes explotan los recursos naturales no renovables asuman las contraprestaciones exigidas por la Constitución como consecuencia de su aprovechamiento económico.

En este sentido, la no deducibilidad de las regalías en el impuesto a la renta es una manifestación de la efectividad del pago de las regalías exigido por los artículos 360 y 361 de la Constitución y, al mismo tiempo, garantiza la protección del medio ambiente por parte del Estado y de quienes intervienen en la explotación de los recursos naturales no renovables.

En resumen, la prohibición de deducibilidad del pago de la contraprestación de las regalías en el impuesto a la renta responde al criterio de equidad en materia de tributaria al permitir que el Estado acceda a las rentas que se generan con la explotación de recursos naturales no renovables, así como también, a la protección de otros bienes constitucionalmente relevantes, tales como la protección del ambiente y la inversión social.

Asimismo, la medida es idónea porque la deducción del pago de las regalías implica, por una parte, que materialmente sea el Estado quien asuma la totalidad de los costos de acceso a la explotación de recursos naturales y, por otra, que el pago de las regalías materialmente no se realice. En este sentido, la prohibición de deducción garantiza la participación del Estado en las rentas que produce un bien que es de su propiedad, y permite que se materialice el pago de regalías por parte de quienes están interesados en la explotación de los recursos naturales no renovables.



Así las cosas, se trata de una medida que (i) persigue fines legítimos constitucionalmente, (ii) que establece medios que no están prohibidos por la Constitución, y (iii) que resultan idóneos para proteger dichos fines.

Por tal motivo, la norma no desconoce el principio de equidad establecido en la Constitución Política de Colombia.

c. Errores en el test empleado por los demandantes

Ahora bien, en el presente caso no solo se debe tener en cuenta que la norma demandada no desatiende la capacidad económica de los contribuyentes, y que, en general, se trata de una medida equitativa desde el punto de vista fiscal. A esto se debe añadir que el test empleado por los demandantes se basa en premisas equivocadas o que presenta omisiones relevantes.

1. Sobre el estándar normativo aplicable a la mayoría de los contribuyentes: si bien el análisis de los demandantes es acertado en relación con el hecho generador del impuesto sobre la renta, y el tratamiento fiscal de los costos y gastos, la reconstrucción normativa de los demandantes omite aspectos relevantes, tales como: (i) el tratamiento contable de las regalías al momento de calcular la utilidad antes de impuestos, lo que influye en el cálculo del tributo; (ii) la jurisprudencia sobre la posibilidad de que coexistan impuestos y regalías, atendiendo a su diversa naturaleza jurídica y constitucional; y (iii) el contenido normativo de la equidad tributaria.
2. Sobre la existencia de una excepción al estándar normativo: en el presente caso, si se completan las premisas normativas omitidas en el paso 1 del estándar planteado por los demandantes, tenemos que es equivocada la afirmación de que la regla establecida por el parágrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022 establece una excepción a las reglas generales.

Por el contrario, tal como lo hemos demostrado en secciones anteriores: (i) de acuerdo con la Constitución y la jurisprudencia constitucional, en nuestro ordenamiento jurídico, lo mínimo que se puede considerar es que existe una competencia del legislador de regular, de manera facultativa, la existencia de deducciones al impuesto sobre la renta por el pago de regalías, por lo que depende de su libertad de configuración legislativa; sin embargo, (ii) de una interpretación sistemática de las disposiciones constitucionales y de la jurisprudencia que la desarrolla, ante la obligación de cobrar y pagar las regalías, debería considerarse que está prohibido para el legislador establecer este tipo de deducciones, y (iii) el no establecimiento de deducciones del impuesto sobre la renta por el pago de regalías es una medida razonable,

equitativa desde el punto fiscal y que atiende a la capacidad económica de los contribuyentes.

Por lo que, en realidad, la disposición demandada no establece una excepción a los estándares normativos de nuestro ordenamiento jurídico.

23



3. Sobre la justificación de la excepción: toda vez que en realidad no existe una excepción a los estándares normativos generales en materia de impuesto sobre la renta, regalías y deducciones tributarias, carece de sentido pronunciarse sobre el argumento de la justificación de la medida. Sin embargo, si en gracia de discusión se concediera que se trata de una excepción a las reglas generales, debería considerarse que se trata de una excepción justificada. Esto, ya que, contrario a lo que afirman los demandantes, la medida (i) responde a fines constitucionalmente legítimos; (ii) utiliza medios que no están prohibidos en la Constitución; y, (iii) es idónea para proteger dichos fines, tal como se desarrolló en secciones anteriores.

d. Síntesis de las consideraciones del cargo

Hasta aquí, podemos concluir lo siguiente:

1. El cargo es falaz al considerar que la derogación de la posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta el pago de las regalías no atiende a la capacidad de pago de los contribuyentes. Ya que efectivamente tiene en cuenta esta capacidad y lo que se hizo fue derogar una medida que establecía un beneficio económico que materialmente hacía ineficaz el pago de las regalías.

2. La disposición demandada responde al principio de equidad tributaria, toda vez que (i) no es cierto que las regalías sean un gasto asociado a la actividad de explotación, y (ii) la prohibición de deducir las regalías del impuesto sobre la renta es una medida que a) responde a fines constitucionalmente legítimos; b) utiliza medios que no están prohibidos en la Constitución; y, c) es idónea para proteger dichos fines.

3. El test empleado por los demandantes es erróneo, ya que: (i) la reconstrucción normativa formulada presenta omisiones relevantes; (ii) la norma demandada no es una excepción a las reglas generales, si se consideran las omisiones de la reconstrucción normativa de los actores; y, en todo caso, (iii) si se llegara a considerar que efectivamente es una excepción a las reglas generales, se trataría de una excepción justificada y razonable por las razones anotadas en el punto anterior (persigue fines constitucionalmente legítimos, no recurre a medios prohibidos por la Constitución, y son medidas idóneas para garantizar dichos fines).

En conclusión, no está llamado a prosperar el cargo formulado por los demandantes en relación con la equidad y justicia tributaria.



4. CARGO 3: LA NORMA DEMANDADA VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

En la presente sección, de nuevo, presentaremos una breve descripción del cargo formulado por los demandantes; y, posteriormente, defenderemos la constitucionalidad de la disposición demandada al analizar críticamente el cargo formulado.

4.1. Descripción del cargo

De acuerdo con los demandantes, la explotación del subsuelo no es el único caso en que se paga una contraprestación por la explotación de un bien del Estado, catalogado de esa manera por la Constitución. El espectro electromagnético, las playas y los cuerpos de agua son todos bienes del Estado, y para su uso se pagan contraprestaciones. Sin embargo, la norma sólo prohibió deducir las regalías que se pagan por la explotación del subsuelo.

En su concepto, este trato desigual no se encuentra justificado y no fue objeto de ninguna deliberación legislativa. No cumple ningún fin constitucional legítimo, y no supera el juicio leve de razonabilidad. Por estos motivos, la norma impugnada vulnera el artículo 13 de la Constitución que consagra el derecho a la igualdad.

4.2. Constitucionalidad de la disposición demandada

Contrario a lo afirmado por los accionantes, la disposición demandada no contraviene el principio de igualdad. No establece tratos diferenciados e injustificados. Para sustentar esto, procederemos a demostrar por qué se equivocan los demandantes en el test de igualdad formulado en su demanda, en particular, al considerar que se genera un trato desigual entre iguales a partir del criterio de comparación por ellos propuesto.

Sobre el particular, señalan que el criterio de comparación es la deducibilidad o minoración de los costos reales para producir bienes que serán objeto de explotación por parte de sujetos que pagan tasas, derechos y regalías por el uso de bienes públicos del dominio eminente del Estado; que, sin embargo, son reconocidos como costos (como en el caso de otras contraprestaciones como el uso del espectro electromagnético, las playas y los cuerpos de agua).

Este criterio de comparación es equivocado por varias razones:

i) La fuente normativa de los ejemplos citados: por una parte, las regalías son una contraprestación económica cuyo cobro está contemplado directamente en la Constitución Política (artículo 360 superior); mientras que, por otra, los ejemplos citados por los demandantes son contraprestaciones cuya fuente normativa es la ley (Ley 1978 de 2019, en relación con la contraprestación por la explotación del espectro electromagnético; y los artículos 42 y 43 de la Ley 99 de 1993, en relación con las tasas retributivas por vertimientos y las tasas por el uso y aprovechamiento de aguas).

25



ii) El tipo de contraprestación: se comparan figuras disímiles entre sí:

(i) las regalías, consistentes en una contraprestación a favor del Estado, cuyos objetivos, fines, administración, ejecución y control, entre otras, deben ser regulados por ley (artículo 360 constitucional);

(ii) las contraprestaciones económicas en relación con el uso del espectro electromagnético, a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, y que son establecidas mediante resoluciones del Ministerio de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones (artículo 10 de la Ley 1978 de 2019); y

(iii) tasas, como las retributivas por vertimientos y por uso y aprovechamiento de aguas, que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional se caracterizan por a) ser prestaciones económicas que deben tener su fuente en una imposición legal; b) que nacen de la recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o un servicio público; c) que guardan relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; d) cuyos valores excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de dicho bien o servicio; e) cuyo reconocimiento tan solo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente; y f) cuyo pago por regla general es proporcional, pero que en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, las tasas diferenciales⁴⁰.

iii) El hecho que da origen a la contraprestación económica: las regalías se causan por la explotación de un recurso natural no renovable, evento que no se asemeja a ninguno de los otros citados por los demandantes, que se limitan a contraprestaciones por el simple uso de bienes del Estado. Sin embargo, el hecho de que las regalías no se refieran a cualquier recurso público, sino solamente a los recursos naturales no renovables, marca la diferencia, ya que su cobro (así como la prohibición de deducciones del impuesto sobre la renta) persigue fines ambientales y sociales legítimos (tal como demostramos en secciones anteriores).

Por estas razones, consideramos que no el test de igualdad propuesto por los demandantes

es equivocado; y, en consecuencia, no está llamado a prosperar el cargo formulado en con la violación del principio de igualdad.

⁴⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-278 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



5. CONCLUSIONES

Como conclusiones, planteamos las siguientes:

1. La disposición demandada establece una norma por virtud de la cual la contraprestación económica a título de regalías no será deducible del impuesto sobre la renta ni podrá tratarse como costo ni gasto de la respectiva empresa, independientemente de la forma del pago de la misma, ya sea en dinero o en especie.

2. El primer cargo no está llamado a prosperar porque la norma no contraviene la definición constitucional de “regalías”. Esto por cuanto:

a. Las conclusiones normativas que plantean los demandantes (la inexequibilidad de la norma) no se sigue de las premisas conceptuales que plantean (la definición de “regalías”), salvo que la disposición acusada hubiera establecido una nueva definición de “regalía”, lo que claramente no sucede, ya que se limita a repetir la definición de artículo 360 superior.

b. El cargo se basa en premisas normativas inexistentes injustificadas. En particular, considera que: o bien “es obligatorio que el legislador establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”; o bien que “está prohibido que el legislador no establezca, en la legislación tributaria, que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”; o bien que “está prohibido al legislador derogar normas que establezcan que la contraprestación económica a título de regalías sea deducida del impuesto sobre la renta”.

c. Sin embargo, estas normas no hacen parte de nuestro ordenamiento jurídico y constitucional, por lo que se trata de premisas inexistentes e injustificadas.

d. Por el contrario, la jurisprudencia constitucional establece la posibilidad de que coexistan impuestos y regalías lo que demuestra que el legislador tiene la

competencia de decidir, de forma facultativa, si establece que la contraprestación económica a título de regalías puede ser deducida del impuesto sobre la renta o no. Por lo que se trataría de un asunto amparado por el amplio margen de configuración legislativa del Legislador tributario.

- e. Una interpretación sistemática de las disposiciones y jurisprudencia constitucionales, basada en el efecto útil de las normas sobre regalías, impone considerar una interpretación contraria a la formulada en la demanda. De acuerdo con esa interpretación, en realidad debería considerarse que se encuentran prohibidas las deducciones al impuesto sobre la renta por el pago de las regalías, y el Legislador no tiene la competencia para disponer lo contrario.

27



3. El segundo cargo de la demanda tampoco tiene fundamento porque la norma no socava los principios de justicia y equidad tributarias, ya que:

- a. Sí tiene en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes.
- b. No es cierto que las regalías sean un gasto asociado a la actividad de explotación.
- c. La prohibición de deducir las regalías del impuesto sobre la renta es una medida que (i) responde a fines constitucionalmente legítimos; (ii) utiliza medios que no están prohibidos en la Constitución; y, (iii) es idónea para proteger dichos fines.
- d. El test empleado por los demandantes es erróneo, ya que (i) la reconstrucción normativa formulada presenta omisiones relevantes; (ii) la norma demandada no es una excepción a las reglas generales, si se consideran las omisiones de la reconstrucción normativa de los actores; y, en todo caso, (iii) si se llegara a considerar que efectivamente es una excepción a las reglas generales, se trataría de una excepción justificada y razonable por las razones anotadas anteriormente (persigue fines constitucionalmente legítimos, no recurre a medios prohibidos por la Constitución, y son medidas idóneas para garantizar dichos fines).

4. El tercer cargo carece de sustento porque la norma tampoco viola el principio de igualdad, toda vez que el test de igualdad formulado por los demandantes yerra en el criterio de comparación y al considerar que se da un trato desigual entre iguales. Esto debido a que entre los sujetos propuestos para la comparación se comparan casos que no son iguales, ya que presentan diferencias por lo menos en relación con la fuente normativa de la obligación de pagar; el tipo de contraprestación de las que se trata; y el tipo de hecho que da origen a dicha contraprestación. Todos aspectos relevantes que demuestran las diferencias entre los sujetos y situaciones reguladas de manera diferente por el Legislador.

6. SOLICITUDES

Por todo lo anterior, solicitamos de forma respuesta a la Honorable Corte Constitucional:

1. **DESESTIMAR** las pretensiones de la demanda de constitucionalidad. Y, en consecuencia,

2. **DECLARAR** la **EXEQUIBILIDAD** del párrafo 1º del artículo 19 de la Ley 2277 de 2022.

28



7. NOTIFICACIONES

En nuestra calidad de intervinientes podremos ser notificados en la dirección electrónica: notificaciones@dejusticia.org y en la dirección física: Calle 35 No. 24-31 de la ciudad de Bogotá D.C. En todo caso, solicitamos de forma respetuosa que, en la medida de lo posible, la información sea remitida a la dirección electrónica en formato digital.

Cordialmente,

RODRIGO UPRIMNY YEPES

Socio fundador e investigador de Dejusticia

MARIANA MATAMOROS CÁRDENAS

Investigadora Dejusticia

FABIAN MENDOZA PULIDO

Investigador Dejusticia

EDGAR VALDELEÓN PABÓN

Investigador Dejusticia

SERGIO PULIDO JIMÉNEZ

Investigador Dejusticia

29